

**Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas,
Órganos y Organismos de Control Externo de la
República Argentina**

**INSTITUTO DE ESTUDIOS TÉCNICOS E
INVESTIGACIONES (I.E.T.E.I.)**



Normas de Control Externo Gubernamental

Versión Febrero2019

Normas de Control Externo Gubernamental

*Equipo de trabajo IETEI
Comité Académico*

*Coordinadora Área Contabilidad y Auditoría -IETEI: C.P.N. Segura Mónica Raquel –
Auditoría General de la Provincia de Salta.*

*Dra. Alonzo, Laura. -Tribunal de Cuentas de la Provincia de Rio Negro
Lic. Diblasi, Juan - Tribunal de Cuentas de la Provincia de Mendoza
C.P.N. Martínez, Gabriel -Tribunal de Cuentas de la Provincia de Rio Negro
C.P.N. Kostrencic, Cristina del Valle – Auditoría General de la Provincia de Salta
C.P.N. Del Cerro Luis María - Tribunal de Cuentas de la Provincia Del Chaco*

INDICE

INTRODUCCIÓN.....	9
A.- Propósito	9
B.- Antecedentes	9
C.- Ámbito de Aplicación	10
CAPÍTULO I.....	12
PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL CONTROL EXTERNO	
GUBERNAMENTAL	12
A. Marco Referencial.....	12
A.1. Mandato	12
A.2. El control gubernamental y sus objetivos	12
A.3. Tipos de Control Externo Gubernamental.....	13
B. Elementos del Control Gubernamental.....	15
B.1. Las partes	15
B.2. Componentes	16
B.3. Características	16
B.4. Confianza y aseguramiento	17
C. Principios del Control Gubernamental.....	18
CAPÍTULO II.....	19
NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR	
GUBERNAMENTAL	19
A. Requisitos éticos relevantes	19
B. Independencia	20
C. Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo	22
D. Control de Calidad	24
E. Gestión y habilidades del equipo de auditoría	24
F. Riesgo de Auditoría	25
G. Materialidad	26
H. Documentación	26
I. Comunicación.....	27

CAPITULO III	28
NORMAS PARA EL DESARROLLO DEL TRABAJO DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL	28
A. Planificación	28
A.1. Aspectos generales	28
A.1.2. Planificación Institucional	29
A.1.3. Planificación Específica	29
B. Ejecución	37
B.1. Atributos de la evidencia	39
B.2. Clases de Evidencia	39
B.3. Obtención de Evidencia	40
B.4. Muestreo	40
B.5. Evaluación de la evidencia	41
B.6. Hallazgos de Auditoría	42
B.7. Recomendaciones	43
C. Irregularidades	45
D. Conclusión e Informe	45
D.1. Aspectos Generales	45
D.2. Contenidos Mínimos	46
E. Comunicación	49
F. Documentación/Papeles de Trabajo	50
G. Control de Calidad	51
G.1. Aspectos Generales	51
G.2.- Procedimiento de Control Calidad a nivel Interno	51
G.3. Aseguramiento de Calidad	53
CAPÍTULO IV	54
NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL	54
A. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA	54
I. Definición	54
II. Marco para la Auditoría Financiera	56
II.1. Objetivos de la Auditoría Financiera	56

II.2. Condiciones previas para una Auditoría Financiera	57
II.3. Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales	60
II.4. Auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero	61
III. Elementos de la Auditoría Financiera	62
III.1. Las partes	62
III. 2. Componentes	62
III.2.1. Criterios adecuados	62
III.2.2. Información de la materia en cuestión	63
III.2.3. Compromisos o trabajos de seguridad razonable	63
B. NORMAS PARTICULARES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA	64
I. Planificación	64
II. Ejecución	66
III. Conclusiones/Opiniones – Elaboración de Informe	69
C. NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA	72
C.1. AUDITORÍA FINANCIERA DE ESTADOS FINANCIEROS/CONTABLES CON FINES GENERALES	73
a) Marco de Información financiera aplicable	73
Marco de presentación razonable	73
b) Normas para su desarrollo	75
c) Evaluación de la evidencia	77
d) Conclusión e Informes	78
e) Normas sobre informes	78
C.2. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS/CONTABLES PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS.	90
C.3. AUDITORÍA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO CONTABLE O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO/CONTABLE	92
a) Normas para su desarrollo	92
b) Normas sobre informes	93
C.4. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS/CONTABLES RESUMIDOS ..	94

a) Normas para su desarrollo.....	94
b) Normas sobre informes.....	96
D. NORMAS DE REVISION LIMITADA.....	98
a) Normas comunes.....	98
b) Normas para su desarrollo.....	98
c) Normas sobre informes.....	101
E. NORMAS SOBRE EXÁMENES ESPECIALES.....	102
E.1. OTROS TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL.....	102
a) Normas comunes.....	103
b) Normas para su desarrollo.....	103
c) Normas sobre informes.....	104
E.2. EL EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA/CONTABLE PROSPECTIVA.....	105
a) Normas comunes.....	105
b) Normas para su desarrollo.....	106
c) Normas sobre informes.....	109
E.3. INFORMES SOBRE LOS CONTROLES DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS.....	110
a) Normas comunes.....	111
b) Normas para su desarrollo.....	111
c) Normas sobre informes.....	112
F. NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES.....	114
a) Normas comunes.....	114
b) Normas para su desarrollo.....	114
c) Normas sobre el contenido de la certificación.....	115
G. NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS.....	115
G.1. ENCARGOS PARA APLICAR PROCEDIMIENTOS ACORDADOS.....	115
a) Normas comunes.....	116
b) Normas para su desarrollo.....	116
c) Normas sobre informes.....	117
G.2. OTROS SERVICIOS RELACIONADOS. EXÁMENES ESPECIALES.....	118
a) Normas comunes.....	118

b) Normas para su desarrollo.....	118
c) Normas sobre informes.....	118
CAPÍTULO V.....	119
NORMAS DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL	119
A. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO	
GUBERNAMENTAL	119
I. Definición.....	119
II. Objeto.....	119
III. Objetivo de la auditoría de cumplimiento.....	120
III.1. Generalidades	120
III.2. Identificación de la materia controlada y el alcance.	121
III.3. Modos de llevar a cabo la Auditoría de Cumplimiento	122
IV. Elementos de la Auditoría de Cumplimiento	122
IV.1. Partes	122
IV.2. Componentes	123
V. Niveles de Seguridad	126
B. NORMAS PARTICULARES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.....	128
I. Planificación	128
I.1. Alcance de la Auditoría.....	129
I.2. Identificación de la materia/ente a auditar y de los criterios adecuados.....	129
I.3. Relevamiento y evaluación del sistema de control interno	129
I.4. Determinación de la materialidad o importancia relativa.....	130
I.5. Evaluación del Riesgo de Auditoría.....	131
I.6. Elaboración del Plan de Auditoría y del Programa de Auditoría.....	133
II. Ejecución.....	134
II.1. Obtención y evaluación de la evidencia de auditoría.....	134
II.2. Evaluación de la evidencia	135
II.3. Hallazgos de Auditoría	135
III. Conclusiones/Opiniones – Elaboración de Informe	135
III.1. Informe de Auditoría de Cumplimiento.....	135
III.2. Conclusiones/Opiniones de una Auditoría de Cumplimiento	136

III.3. Auditoría de cumplimiento ejecutada en forma conjunta con una auditoría financiera.	140
CAPÍTULO VI	141
NORMAS DE AUDITORÍA DE GESTIÓN GUBERNAMENTAL	141
A. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN	141
I. Definiciones	141
II. Objetivos	142
III. Elementos de la Auditoría de Gestión	143
III.1 Las partes	143
III.2 Componente de la Auditoría de Gestión	144
a) Materia	144
b) Confianza y seguridad	144
c) Enfoque de Auditoría	145
d) Criterios de Auditoría	146
e) Riesgo de Auditoría	147
f) Comunicación	147
g) Habilidades	149
h) Juicio y escepticismo profesional	149
i) Control de calidad	149
j) Materialidad	149
B. NORMAS PARTICULARES DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN	150
I. Planificación	150
I.1. Análisis Previo	151
I.2. Preparación del Programa de Auditoría	151
I.2.1. Definir el tema específico que se va a estudiar y los objetivos de la auditoría 151	
I.2.2. Definir el alcance y el diseño de la auditoría	153
I.2.3. Criterios	154
I.2.4. Materialidad	156
I.2.5. Riesgo de Auditoría	156
I.2.6. Fraude	157
I.2.7. Metodología de recopilación y análisis de datos	158

I.2.8. Elaboración de la Matriz de Planificación	159
II. Ejecución	159
II.1. Desarrollo del trabajo de campo – Obtención de evidencias	159
II.2. Análisis de evidencias	160
II.3. Hallazgos de auditoría	161
II.4. Causa, efecto y recomendaciones	162
III. Elaboración de las Conclusiones e Informe	162
III.1. Comentarios de la entidad auditada	163
III.2. Conclusión	163
III.3. Comunicación	164
IV. Seguimiento	165
V. Controles de calidad	166
V.1. Controles de calidad integrales para las auditorías de gestión	166
V.2. Calidad a nivel de trabajo	167

INTRODUCCIÓN

A.- Propósito

1. La norma brinda una guía de actuación para el desarrollo de la labor de control externo gubernamental de los Tribunales de Cuentas, órganos y organismos de Control Externo, a fin de contar con un cuerpo normalizado de técnicas y procedimientos susceptibles de aplicar al control externo gubernamental.
2. Los Tribunales de Cuentas, órganos y organismos de control externo tienen la responsabilidad primaria de ejercer el control externo gubernamental, para ello de conformidad con las facultades y competencias conferidas por la normativa vigente, en cada caso, disponen de distintas herramientas, entre ellas la Auditoría, Trabajos de Aseguramiento y Certificaciones.
3. Las Normas de Control Externo Gubernamental son esenciales para el fortalecimiento de la credibilidad, calidad y profesionalismo del control externo.
4. Las Normas de Control Externo Gubernamental abarcan dos perspectivas fundamentales, por un lado, consideraciones formuladas a nivel organizacional de la entidad de control y luego avanza sobre las cuestiones de índole operativas, en general, y en particular de cada tipo de control, apoyando el desarrollo del enfoque profesional de la labor, de conformidad con el marco legal de actuación de cada entidad de control externo.
5. Las cuestiones relativas a la organización institucional en cuanto entidad de control externo están fuera del objeto de estas normas, siendo su caso materia del marco legal de actuación de cada una de ellas.

B.- Antecedentes

6. Los antecedentes normativos¹ que se han referido para la elaboración de estas normas, comprenden las Normas de Auditoría Externa para el Sector Público aprobadas por el Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina; Normas de Auditoría Internacionales para el Sector Público emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI); Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) emitidas por la Federación Internacional

¹Los antecedentes normativos citados corresponden a la última versión actualizada a Septiembre 2018; por lo que deberá tenerse en consideración futuras modificaciones de la normativa de mención.

- de Auditores (IFAC), Manuales de Implementación de ISSAI de Auditoría Financiera, Auditoría de Cumplimiento y Auditoría de Desempeño emitidos por IDI (Iniciativa para el Desarrollo de la INTOSAI), y Resoluciones Técnicas N° 32 Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAABS de la I.F.A.C., N° 33 Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAABS de la I.F.A.C., N° 34 Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia, N° 35 Adopción de las Normas Internacionales de Encargo de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAABS de la I.F.A.C. y N° 37 Normas de Auditoría, Revisión, otros encargos de Aseguramiento, Certificación y Servicios Relacionados, emitidas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.).
7. La alusión a INTOSAI se fundamenta en el reconocimiento de la misma como la Organización profesional y central de las instituciones fiscalizadoras superiores externas en los países, que pertenecen a la Organización de Naciones Unidas.
 8. Esta organización desarrolla las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), que conforman el Marco Normativo de la INTOSAI y constituyen una referencia de las entidades de control, para realizar labores de auditoría gubernamental; que completa los principios que inspiran a la comunidad auditora de cada institución, que *per se* tiene una clara percepción del enfoque técnico, de independencia, de calidad, de coordinación y de mejora continua, como compromiso fehaciente de las mismas para contribuir a la mejora del quehacer gubernamental.
 9. Así los antecedentes reseñados, se ha optado por desarrollar un proceso de adaptación a las mejores prácticas mundialmente reconocidas, en la elaboración de estas guías que cada entidad de control atenderá según las necesidades, mandato y características técnicas de los órganos de control externo provinciales o municipales.

C.- Ámbito de Aplicación

10. Se trata de un cuerpo de normas técnicas de carácter enunciativo susceptibles de aplicación por parte de las OCEG, de conformidad con sus mandatos, por sí, o a través de terceros, en cuanto así lo resuelvan.

11. En los supuestos que estas normas se reconozcan como referencia de Directrices o Buenas Prácticas, están convocadas a facilitar la labor de conformidad con las normas aplicables en cada caso o entidad.

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL

A. Marco Referencial

A.1. Mandato

12. Los Tribunales de Cuentas, órganos y organismos de Control (en adelante OCEG) son poseedores, por imperio de la Constitución y la Ley, de la atribución de Control Gubernamental. Para ello, poseen facultades, realizan actos y cumplen funciones que son indelegables.
13. El mandato puede referirse a la posibilidad de llevar a cabo diferentes tipos de compromisos en cualquier asunto que sea de relevancia para las responsabilidades de la Administración y del uso apropiado de los fondos y bienes públicos.
14. En el caso de los OCEG que tengan atribuida la función jurisdiccional, éstos deben garantizar, a través de los mecanismos que estimen necesarios, que los encargados de manejar los fondos públicos concreten su rendición de cuentas y en este sentido estén sujetos a su jurisdicción. En estos casos existe una importante relación entre esta autoridad jurisdiccional y la auditoría gubernamental.

A.2. El control gubernamental y sus objetivos

15. La auditoría, es una herramienta de control, a través de la cual los funcionarios públicos que se desempeñan en los OCEG ejercerán las atribuciones y facultades de control otorgadas por sus respectivos marcos normativos.
16. La auditoría gubernamental puede describirse como un proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencias, a través de la aplicación de determinados procedimientos, que le permitirán la formación de un juicio de valor para determinar si, la información producida por el ente auditado o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos, permitiendo la emisión de una opinión y/o conclusión o de corresponder, con la abstención de la misma.
17. La auditoría gubernamental es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y

evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y la gestión de los programas u operaciones gubernamentales.

18. Las auditorías gubernamentales contribuyen a la buena gobernanza, procurando los siguientes objetivos:
 - a) proporcionar a los usuarios previstos (órganos legislativos, a los encargados de la gobernanza y al público en general) información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas (en cuanto a la gestión de los programas u operaciones gubernamentales);
 - b) mejorar la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en la gestión de la administración pública;
 - c) fortalecer la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
 - d) crear incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas.

A.3. Tipos de Control Externo Gubernamental.

19. Se reconocen tres principales tipos de Control Externo Gubernamental:
 - a) **Control Financiero Gubernamental:**
 - i. **Auditoría Financiera** – Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor gubernamental expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error.
 - ii. **Revisión Limitada:** Son trabajos de seguridad limitada que proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma

negativa. Los trabajos de revisión pueden referirse a períodos anuales o intermedios.

iii. **Exámenes Especiales:** Comprende aquellos trabajos que tienen por objeto incrementar el grado de confianza sobre determinada información.

iv. **Certificaciones:** Se aplica a situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo, sin que implique la emisión de un juicio técnico.

b) **Control de Cumplimiento** – Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las leyes, disposiciones o regulaciones identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información, cumplen en todos los aspectos significativos, con las regulaciones, normas o disposiciones que regulan la actividad de la entidad auditada. Estos criterios pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera gubernamental sana y la conducta de los funcionarios públicos.

c) **Control de Gestión** – Se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. La gestión se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

Cada OCEG de conformidad con su mandato podrá incorporar en las labores de control de gestión la evaluación del cumplimiento referido a la ejecutividad, efectividad y ecología, identificando en su caso la existencia de áreas de mejora.

20. Los OCEG pueden llevar a cabo auditorías u otros trabajos sobre cualquier asunto relevante que se vincule con las responsabilidades de quienes administran y se encargan de la gobernanza y del uso adecuado de los recursos públicos.
21. También pueden realizar auditorías combinadas, incorporando aspectos financieros, de gestión y/o de cumplimiento.

B. Elementos del Control Gubernamental

22. El control gubernamental es indispensable para la administración pública, ya que la gestión de recursos públicos es un asunto de confianza. La responsabilidad resultante de la administración de los recursos públicos de conformidad con los propósitos previstos, se confía a una entidad o persona, que actúa en representación del público.
23. El control gubernamental aumenta la confianza de los usuarios previstos, ya que proporciona información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a las desviaciones de las normas aceptadas o de los principios de buena gobernanza.

B.1. Las partes

24. El control gubernamental del sector público involucra al menos a tres partes diferentes:
 - i. el auditor gubernamental,
 - ii. la parte responsable, y
 - iii. los usuarios previstos.
25. La relación entre las partes se debe interpretar dentro del contexto normativo específico para cada tipo de control, considerando que:
 - a) El auditor gubernamental: Está a cargo del titular de las entidades de control y de las personas a las que se les delega la tarea de realizar las auditorías. La responsabilidad general de la auditoría se establece conforme el mandato del ente de control.
 - b) La parte responsable: Se refiere a quienes tienen la responsabilidad sobre la información de la materia objeto de control, su administración y la atención de las recomendaciones que surjan de la labor del auditor. Puede tratarse de organizaciones públicas, privadas o personas humanas, de acuerdo al mandato del OCEG.

- c) Usuarios: Son los destinatarios de los informes productos de la labor de control gubernamental. Pueden ser directos o indirectos. Los usuarios previstos pueden ser órganos legislativos o de vigilancia/supervisión, con facultades de gobernanza o el público en general.

B.2. Componentes

- 26. Los componentes del control gubernamental son los siguientes:
 - i. el asunto (objeto),
 - ii. los criterios y
 - iii. la información de la materia en cuestión (conclusión o dictamen).
- 27. La materia o asunto en cuestión se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios.
- 28. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar la materia o asunto en cuestión. Los criterios deben ser adecuados a las circunstancias de la labor de control gubernamental.
- 29. La información de la materia en cuestión se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo a los criterios.

B.3. Características

- 30. Las labores de control gubernamental asumen dos tipos de compromisos:
 - a) En los compromisos de atestiguamiento, la parte responsable mide la materia/asunto en cuestión de acuerdo a los criterios y presenta la información de la materia, sobre la cual el auditor gubernamental procede a reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita expresar una conclusión.
 - b) En los compromisos de elaboración de informes directos, el auditor gubernamental es quien mide o evalúa la materia/asunto en cuestión de acuerdo con los criterios. El auditor gubernamental selecciona la materia/asunto y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa (materialidad). El resultado de la medición del asunto en cuestión, con base en los criterios, se presenta en el informe de auditoría en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen.

31. Los controles auditorías financieras siempre son compromisos de atestiguamiento, ya que se basan en la información financiera presentada por la parte responsable.
32. Los controles de gestión normalmente son compromisos de elaboración de informes directos.
33. Los controles de cumplimiento pueden ser compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos al mismo tiempo.

B.4. Confianza y aseguramiento

34. La necesidad de confianza y aseguramiento: Los usuarios previstos buscarán tener confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones.
35. Formas de brindar aseguramiento: Dependiendo del control gubernamental y de las necesidades de los usuarios, la seguridad se puede comunicar de dos formas:
- a) Mediante opiniones y conclusiones que explícitamente transmitan el nivel de seguridad. Esto se aplica a todos los compromisos de atestiguamiento y a ciertos compromisos de elaboración de informes directos.
 - b) Mediante otras formas. El auditor gubernamental proporciona a los usuarios el nivel necesario de confianza ofreciendo una explicación explícita sobre la forma en que se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones o recomendaciones.
36. Niveles de aseguramiento: La seguridad puede ser razonable o limitada.
37. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de la labor se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información de la materia en cuestión proporciona en una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.

38. En el caso de proporcionar una seguridad limitada, la conclusión de labor señala que, con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos.

C. Principios del Control Gubernamental

39. Los principios que se detallan a continuación son fundamentales para la realización de la labor de control.
40. Los principios fundamentales se agrupan de la siguiente manera:
- a) Requerimientos organizacionales: Los OCEG deben establecer y mantener procedimientos adecuados de ética y control de calidad.
 - b) Principios Generales: Referidos a los requisitos que debe cumplir el auditor gubernamental.
 - c) Principios relacionados con el Proceso de la labor de control: Comprende las siguientes actividades inherentes al mismo: Planificación, Ejecución y Conclusión e Informes.

CAPÍTULO II

NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR GUBERNAMENTAL

A. Requisitos éticos relevantes

41. Los auditores deben tener presentes en su conducta profesional los principios éticos que cada entidad de control aborde como tales.
42. Los principios éticos deben estar presentes en todas las actividades que desarrolle el auditor gubernamental. Por ello, los OCEG proponen los requerimientos éticos y profesionales en sus Códigos de Ética o reglamentaciones internas que permitan orientar la buena conducta del auditor.
43. Deberá atenderse a los “principios éticos claves² de integridad, objetividad, competencia profesional, confidencialidad y conducta profesional.

Integridad

44. Los auditores gubernamentales deben desarrollar de manera honrada e imparcial su labor de control y su vinculación con los integrantes de los entes auditados. La conducta de los auditores gubernamentales debe ser en todo momento irreprochable.

Objetividad

45. La objetividad es una actitud mental que permite a los individuos ser capaces de actuar de modo imparcial y objetivo, presentar o evaluar las cosas sobre la base de hechos y no basados en sentimientos o intereses propios, y sin estar subordinados al juicio de terceros.

² Principios éticos claves establecidos por la ISSAI 30.

46. Los informes y dictámenes que emitan deben fundamentarse exclusivamente en las evidencias obtenidas de acuerdo con las normas de auditorías aprobadas por el ente de control. También podrá referirse a las Directrices y a las Buenas Prácticas que los OCEG hubieran aprobado y conforme el marco normativo operativo de su labor.

Competencia profesional

47. Los auditores gubernamentales deben realizar su trabajo de conformidad con las normas aplicables. Asimismo, deben mantener y desarrollar sus conocimientos y habilidades para mantenerse actualizado respecto de los cambios en su ambiente profesional, a fin de realizar su trabajo de manera óptima.

Confidencialidad y conducta profesional

48. El auditor gubernamental necesita proteger la información de forma adecuada y no revelarla a terceros a menos que tengan la autoridad apropiada y específica, o exista un derecho legal o profesional para hacerlo.
49. El personal de los OCEG no puede utilizar información confidencial para beneficio personal o para el beneficio de terceros, debiendo estar alerta ante la posibilidad de revelación involuntaria de información confidencial a terceros.
50. Esta confidencialidad profesional debe respetarse durante y después del cese de la labor de auditoría y de la relación de empleo con el OCEG.

B. Independencia

51. El auditor gubernamental debe tener independencia de criterio con relación al ente auditado, grupos de intereses externos y con respecto a los temas sometidos a la auditoría.
52. El auditor gubernamental debe ser y parecer esencialmente independiente e imparcial de hecho de manera permanente, de modo, que sus informes sean imparciales y sean vistos de esa manera por los usuarios de los mismos.
53. Es esencial que el auditor gubernamental sea de hecho y en apariencia independiente y que así sea considerado por terceros.
54. El principio de independencia resulta de aplicación a todos los auditores gubernamentales que se desempeñan en las labores de control externo.
55. El principio de la independencia puede ser amenazado por distintas cuestiones:

- a) Vinculadas a intereses personales (amenazas de interés propio): En lo que respecta a la información producida por el ente auditado y cualquier ente con el que se relacione económicamente aquel. Asimismo, cuando se producen situaciones en las que se involucren a su cónyuge o conviviente, por al menos dos años o unidos civilmente, o con descendencia en común o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, y en los casos que se verifique la existencia de relaciones personales con alguno de los directores, funcionarios, gerentes generales o administradores del ente. También, cuando fuera administrador o director del ente cuya información es objeto del trabajo o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquel o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del trabajo o en los últimos tres años calendarios. Cuando el tuviera o hubiese tenido intereses significativos en el ente cuya información es objeto del trabajo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del trabajo o en los últimos tres años calendario
- b) Vinculadas a la labor propia del auditor gubernamental (incluye amenazas de seguimiento, intermediación, familiaridad, intimidación, de pertenencia o de conflicto de intereses): Esta situación se presenta en oportunidad de la reevaluación de observaciones formuladas oportunamente por el mismo auditor gubernamental; en ocasión de concretar labores de auditoría que generen relaciones de proximidad o familiaridad con los integrantes del ente auditado, en oportunidad de recibir amenazas reales o percibidas; cuando el auditor gubernamental hubiere participado en el periodo evaluado respecto del objeto auditado y/o cualquier otro interés en sentido amplio pudiere obstaculizar real o potencialmente la imparcialidad y objetividad del actuar del auditor gubernamental.
- c) Ausencia de neutralidad política: El auditor gubernamental en el desarrollo de su labor tiene estrecho contacto con los órganos legislativos y ejecutivos por ello debe mantener su neutralidad real y percibida, conservando su

independencia, de las influencias políticas en el desarrollo de sus tareas de control.

56. En los casos que se evidencien algunas de las cuestiones que pudieran amenazar el principio ético de la independencia, deberán ser evaluadas las posibilidades de ser salvadas y proceder en consecuencia, pudiendo oponer salvaguardas que podrían eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Cuando resultaren insalvables el auditor gubernamental deberá excusarse de continuar con las labores de auditoría en el caso particular.
57. Cada auditor gubernamental deberá dejar constancia en el proyecto/actuación de auditoría del cumplimiento del requisito de independencia, es decir, no encontrarse incurso en algunas de las causales que, vulneren este principio.

Alcance de las incompatibilidades

58. Los requisitos de independencia son de aplicación para todos los auditores gubernamentales, sea el responsable de la tarea, los integrantes del equipo de trabajo interviniente y aquéllos que participen en las distintas instancias del proceso de control, sean estos profesionales en ciencias económicas, en otras disciplinas o no profesionales.

Análisis de la condición de independencia

59. El análisis de la condición de independiente debe ser considerado conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias, y el código de ética correspondiente, aplicándose en cada caso la norma más restrictiva.

C. Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo

60. Los auditores gubernamentales deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante todo el proceso de la auditoría.
61. El comportamiento del auditor gubernamental debe caracterizarse por el escepticismo y juicio profesional en todo el proceso de auditoría, a fin de optar por el curso de acción apropiado y con diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la apropiada.

62. El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente⁽³⁾, ya que la aplicación de los principios éticos, las normas de auditoría, así como las decisiones necesarias en la labor de auditoría, requieren del conocimiento y de la experiencia relevante del profesional. El juicio profesional es necesario, en especial en relación con las decisiones a tomar sobre:
- a) La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
 - b) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría.
 - c) La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
 - d) La evaluación de los juicios aplicados por el ente o programa auditado respecto a la normativa aplicable a la entidad.
 - e) Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.
63. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente.
64. El escepticismo profesional implica una especial atención, por ejemplo, a:
- ✓ La evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia de auditoría obtenida.
 - ✓ La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones que vayan a utilizarse como evidencia de auditoría.
 - ✓ Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
 - ✓ Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos de auditorías adicionales.
65. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la auditoría es necesario para que el auditor gubernamental, por ejemplo, reduzca los riesgos de:
- ✓ Pasar por alto circunstancias inusuales.
 - ✓ Generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría.
 - ✓ Utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

³ En base a lo establecido en la NIA 200.

D. Control de Calidad⁴

66. Las políticas y procedimientos sobre control de calidad de un OCEG deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.
67. Como objetivo primordial, cada OCEG debe considerar los riesgos a la calidad de su trabajo y establecer un sistema de control de calidad que esté adecuadamente diseñado para responder a estos riesgos. Los riesgos de calidad dependerán del mandato y funciones de cada OCEG, las condiciones y el ambiente en el que opera.
68. El Titular del OCEG, o su órgano colegiado equivalente, tiene la responsabilidad general de introducir y mantener los procedimientos de control de calidad dentro del OCEG, aunque la responsabilidad por la operación diaria puede delegarse a otros. Por ejemplo, cualquier auditor gubernamental en jefe con responsabilidad por un trabajo o compromiso de auditoría le reportaría en última instancia al Titular del OCEG.

E. Gestión y habilidades del equipo de auditoría

69. Los auditores gubernamentales tienen la obligación de actuar en todo momento de manera profesional y de aplicar elevados niveles profesionales en la ejecución de su labor y por ello deben desarrollar la labor de auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad, poseer o tener acceso a las habilidades necesarias, gestionar el riesgo de proporcionar un informe que sea inapropiado bajo las circunstancias de la auditoría, considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría, preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas, y establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría.
70. Los auditores gubernamentales deben actualizar y mejorar de manera continua las capacidades requeridas para dar cumplimiento a la demanda de este principio ético.

⁴ ISSAI 100 - Principios fundamentales de auditoría para el Sector Público. ISSAI 40 – Control de Calidad de los OCEG.

71. Las personas que conformen el equipo de auditoría deben comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se realizará, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y experiencia necesarias para ejercer el juicio profesional. En todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorías, y asignar suficientes recursos para las mismas. Los auditores gubernamentales deben mantener su competencia profesional a través de un continuo desarrollo profesional.
72. Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de los OCEG. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos.

F. Riesgo de Auditoría⁵

73. El auditor gubernamental lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.
74. Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor gubernamental debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría. La auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada proporciona un nivel de seguridad tal que, conforme al juicio profesional del auditor gubernamental, será significativo para los usuarios previstos.

Riesgo de Fraude

75. El auditor gubernamental debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

⁵ ISSAI 100 – Principios Fundamentales de Auditoría en el Sector Público

76. El riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un fraude es mayor que el riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un error. El motivo, es que el fraude puede implicar el uso de sistemas organizados diseñados para ocultarlo, la ausencia deliberada del registro de determinadas operaciones o la presentación de declaraciones erróneas e intencionadas al auditor gubernamental. Estos intentos de ocultación pueden ser incluso más difíciles de detectar cuando van acompañados de connivencia
77. La responsabilidad por la prevención y detección del fraude recae principalmente en la administración de la entidad, mediante el diseño, la aplicación y el mantenimiento de un sistema de control interno adecuado. Aunque la auditoría puede funcionar como un método de prevención del fraude, no es el fin de la misma, normalmente no está diseñada para detectarlo.

G. Materialidad

78. La materialidad es relevante en todas las auditorías. Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor gubernamental sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre.
79. Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

H. Documentación

80. La documentación de auditoría (papeles de trabajo) debe incluir el programa de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y

sustentar los resultados comunicados de la auditoría. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor gubernamental experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas. A los fines de su conservación se tendrá en consideración lo prescrito en el Capítulo III – F. Documentación.

I. Comunicación

81. El auditor gubernamental debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación con el alcance y tiempo planeados de la auditoría y de cualquier resultado significativo.
82. Es esencial mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y la provisión a la administración y a los encargados de la gobernanza de observaciones y resultados oportunos.

CAPITULO III

NORMAS PARA EL DESARROLLO DEL TRABAJO DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL

83. El proceso de la labor de control externo gubernamental comprende las siguientes actividades:
- A. Planificación
 - B. Ejecución
 - C. Conclusión e Informe

A. Planificación

A.1. Aspectos generales

84. Toda auditoría debe contar con una adecuada actividad de planificación, que permita establecer con claridad los términos del trabajo a realizar. Esto permitirá identificar su objetivo y contribuirá a seleccionar los procedimientos que harán posible alcanzarlos de manera oportuna, bajo parámetros que garanticen la economicidad, eficiencia y eficacia de la tarea.
85. La planificación debe entenderse como un proceso dinámico, capaz de receptar y reflejar los cambios significativos que pudieran suscitarse, a lo largo de la labor.
86. La planificación y sus posibles modificaciones deben realizarse por escrito, en soporte papel o electrónico, a fin de garantizar una adecuada documentación del proceso. En caso de utilizarse soportes electrónicos deberán adoptarse medidas que garanticen la autenticidad e integridad del documento y su disponibilidad para consulta y/o como medio de prueba.

87. La planificación presenta dos niveles diferentes e igualmente necesarios dentro del proceso, la Planificación Institucional y la Planificación Específica, esta última, abarcativa de los aspectos tácticos y operativos.

A.1.2. Planificación Institucional

88. La Planificación Institucional, consiste en el plan de auditorías a desarrollar por el OCEG en un período determinado, generalmente anual, para cuya elaboración se contemplan aspectos vinculados a la importancia, significatividad, riesgo e impacto de la información o condiciones reales que integran el universo a auditar, como así también, su concordancia con las políticas y objetivos institucionales establecidos por cada OCEG.
89. Este nivel de planificación implicará la participación de distintos niveles de autoridad dentro del OCEG, dependiendo del marco legal correspondiente a cada uno de ellos.
90. El documento en el cual se instrumente el resultado de la Planificación Institucional será el Plan Anual/Semestral/Trimestral o el que corresponda al período temporal que determine el marco legal de cada OCEG.
91. A fin de garantizar la adecuación del plan a la realidad imperante en cada OCEG, podrán establecerse revisiones periódicas, con intervención de las autoridades competentes de acuerdo al marco legal. El resultado de tales revisiones se expone en un informe escrito que documenta las modificaciones que eventualmente se realicen.
92. La Planificación Institucional debe ser aprobada por la máxima autoridad del OCEG, a fin de contribuir a su eficacia y efectividad.

A.1.3. Planificación Específica

93. La Planificación Específica, consiste en el plan de trabajo a desarrollar en cada auditoría en particular, para cuya elaboración debe comprenderse la naturaleza de la información o condiciones reales a auditar, el tipo de informe que se pretende emitir, las disposiciones legales, reglamentarias y contractuales que resulten aplicables y efectuarse un análisis de riesgos que específicamente incluya la identificación del riesgo de fraude.

94. La metodología a aplicar para la elaboración de la planificación específica deberá incluir los siguientes pasos, sin perjuicio de otros que pudieran considerarse pertinentes:

a) Definición del objetivo de la auditoría

95. Debe identificarse cuál es el propósito de la auditoría a realizar, esto es, aquello que la auditoría tiene previsto lograr.

b) Definición del alcance de la auditoría

96. La definición del alcance de la auditoría puede definirla el mandato o la legislación aplicable a cada OCEG. El alcance es una manifestación clara del enfoque y los límites de la auditoría⁶.

97. Debe identificarse la materia y los criterios que los auditores gubernamentales utilizaran para desarrollar la tarea, de acuerdo al objetivo de la auditoría. En todos los casos, deberá establecerse expresamente el período objeto de examen, y el tipo de informe que se pretende emitir.

c) Conocimiento del ente/programa a auditar e identificación de los criterios adecuados

98. Debe obtenerse un conocimiento adecuado del ente o programa a auditar. Esto incluye, la comprensión de sus objetivos, entorno regulatorio, fuentes de financiamiento, organización, servicios que presta, operaciones que realiza, controles internos, sistemas de información financiera y de otra índole, métodos de procesamiento de información, documentos publicados en relación al mismo, incidencia de otros entes o programas en su funcionamiento, limitaciones tecnológicas, por falta de recursos o de otro orden que pudieran afectarlo, como así también todo otro aspecto relevante dentro del contexto.

⁶ ISSAI 400.-

99. El conocimiento que permita acceder a la comprensión del ente o programa a auditar, puede obtenerse a partir de diversas fuentes, sea a partir de la interacción con los responsables, examinando documentación relevante, analizando estudios previos, manteniendo entrevistas con personal de auditoría interna, consultando expertos, publicaciones, etc.
100. La comprensión del ente/programa a auditar favorece la identificación de eventos, circunstancias, operaciones o prácticas que, a juicio del auditor gubernamental, puedan impactar en el resultado del trabajo.
101. Debe tenerse presente que la obtención de información relativa al ente/programa es un proceso dinámico, continuo y acumulativo que debe tener lugar durante todas las etapas del proceso y que implica relacionar el conocimiento obtenido, con la evidencia de auditoría colectada.
102. En el caso de interacción regular con el ente, debe evaluarse la información reunida previamente, e identificarse los cambios o modificaciones significativos que pudieran haber acontecido, a fin de mantener actualizado el conocimiento del contexto. Asimismo, debe tenerse en cuenta en tales supuestos, las instrucciones o recomendaciones que pudieran haberse formulado al ente o programa, con anterioridad al desarrollo del trabajo.
103. Los criterios son los puntos de referencia o estándares de comparación a utilizar para opinar o concluir sobre la/s cuestión/es a evaluar. Deben ser definidos para cada trabajo en particular en función del contexto y las circunstancias imperantes.
104. Éstos dependerán de varios factores, entre ellos los objetivos y tipo de control que se esté desarrollando y pueden tener origen en distintas fuentes, incluyendo entre otros las leyes, reglamentos, regulaciones, estándares profesionales, principios de control interno y mejores prácticas.
105. En su identificación deben considerarse los siguientes atributos:
 - i. Deben ser relevantes, comprensibles y reconocibles como tales para los destinatarios de los informes;
 - ii. En su conjunto deben ser integrales, esto es que deberán existir tantos como materias de comparación existan;
 - iii. Deben ser confiables, objetivos y de aceptación general; y

iv. Consistentes con los utilizados en trabajos similares.

106. Todo hallazgo debe surgir del desvío entre el/los criterio/s definidos y la realidad verificada.

d) Análisis y evaluación del riesgo de auditoría.

107. El auditor gubernamental debe llevar a cabo procedimientos que permitan reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas.

108. En general, el riesgo de auditoría depende de los siguientes componentes: i) riesgo de errores significativos, y ii) riesgo de detección.

109. Componentes del Riesgo de Auditoría:

i. Los riesgos de errores de significancia consisten en riesgos inherentes y riesgos de control:

a) Riesgo inherente: la susceptibilidad de que la información de la materia en cuestión esté sujeta a un error de significancia, asumiendo que no existen los controles correspondientes;

b) Riesgo de control: el riesgo de que un error de significancia pueda ocurrir y no pueda evitarse, o detectarse y corregirse a tiempo por medio de los controles correspondientes. Según resulte pertinente para la materia en cuestión, algunos riesgos de control siempre existirán debido a las limitaciones inherentes al diseño y operación de los controles internos.

ii. El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de error de significancia y del riesgo de detección:

c) Riesgo de detección: el riesgo de que el auditor no detecte un error de significatividad.

110. El análisis y evaluación del riesgo no solo es un aspecto esencial para la elaboración de la planificación, sino que resulta relevante en todas las etapas del proceso de auditoría.

111. El auditor gubernamental debe desarrollar procedimientos adicionales, que le permitan detectar factores de riesgo por causa de fraude.

112. El nivel de seguridad que se pretenda proporcionar de acuerdo al objetivo de la auditoría determinará el grado de riesgo aceptable.

113. Los riesgos identificados y las causas en las que estos puedan motivarse variarán de acuerdo al objetivo de la auditoría.
114. La calificación o evaluación del riesgo se realizará en base de los siguientes niveles:
- Riesgo bajo (B)
 - Riesgo medio (M)
 - Riesgo alto (A)
115. El resultado de la evaluación del riesgo debe documentarse en soporte papel o electrónico, en este último caso, deberán adoptarse medidas que garanticen la autenticidad, integridad y disponibilidad del documento.
116. A efecto de documentar esta etapa de la labor de auditoría, el auditor gubernamental elaborará la Matriz de Riesgo para cada elemento particular que se desea evaluar, pudiendo contar, a manera de ejemplo, con los siguientes componentes mínimos:

Componente	Observaciones	Control			Riesgo	Riesgo inherente			Riesgo de control			Riesgo de combinado			Enfoque	Principales Pruebas
		si	no	descripción		alto	medio	bajo	alto	medio	bajo	alto	medio	bajo		
Conclusión:																

e) Relevamiento, evaluación y comprensión del sistema de control interno de la entidad o programa a auditar

117. Debe relevarse, evaluarse y comprenderse el sistema de control interno de la entidad/programa a auditar, a fin de determinar y calificar el riesgo de control.
118. El relevamiento, evaluación y comprensión del sistema de control interno debe incluir los aspectos relativos a eficiencia, efectividad, aplicabilidad y actualidad.
119. En aquellos casos en los cuales los sistemas contables u otros sistemas de información utilizados por el ente/programa estén computarizados, debe verificarse si los controles internos que utilizan para el procesamiento electrónico de datos funcionan adecuadamente, de modo de garantizar su corrección, integridad y confiabilidad.
120. A fin de normalizar la metodología con la que se ejecutará y documentará el relevamiento y evaluación del control interno, se recomienda respetar la estructura

planteada en la Guía para las normas del Control Interno del Sector Público – INTOSAI GOV 9100, en su caso, las del informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)⁷, u otro que asegure el mismo.

121. Efectuadas las tareas de relevamiento y evaluación, deberá concluirse de manera expresa y documentada los resultados de las mismas, indicando si el sistema de control interno resulta o no confiable; la conclusión a la que se arribe será clave para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

f) Determinación de la materialidad o importancia relativa

122. Debe determinarse la materialidad o importancia relativa de la materia en cuestión.
123. A tal fin resulta esencial el juicio del auditor gubernamental y la interpretación que éste realice de la propia naturaleza del asunto, su contexto, el interés público existente, los requerimientos regulatorios, el riesgo involucrado, las necesidades o decisiones de los usuarios previstos, etc.
124. La materialidad no solo es un aspecto esencial para la elaboración de la planificación, sino que resulta relevante en todas las etapas del proceso de auditoría e importa la consideración de aspectos tanto cuantitativos como cualitativos.

g) Determinación de los procedimientos a aplicar

125. Debe describirse la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría.
126. Los procedimientos usuales que se enuncian en los apartados específicos de cada tipo de auditoría pueden ser modificados.
127. El auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por autoridad competente del ente auditado, con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio del auditor gubernamental.
128. De acuerdo a su criterio profesional el auditor gubernamental podrá considerar la utilización de bases selectivas, debiendo exponer el tipo y metodología de muestreo a

⁷El informe COSO, divide el proceso en distintos componentes: 1) ambiente interno, 2) establecimiento de objetivos, 3) identificación de acontecimientos, 4) evaluación de riesgos, 5) respuesta a los riesgos, 6) actividades de control 7) información y comunicación, 8) supervisión.

aplicar (debiendo el auditor ajustarse a los procedimientos de definición de la muestra establecidos por normativa operativa del OCEG, en los casos que los hubiere).

129. La determinación de los procedimientos que proponga el auditor gubernamental, debe contar con la aprobación de autoridad competente, de acuerdo al marco legal de cada OCEG.
130. De considerarse la utilización de sistemas automáticos de procesamiento o almacenamiento de información, debe incluirse la realización de procedimientos tendientes a confirmar su confiabilidad y competencia.
131. En los supuestos de la utilización de informes de expertos, deberá evaluarse si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesaria para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

h) Recursos humanos y materiales

132. Deben identificarse los recursos humanos y materiales que insumirá la realización del trabajo, bajo parámetros de economía, eficiencia y eficacia.
133. Debe incorporarse a la planificación el detalle de las tareas que se asignarán a los miembros del equipo y contemplarse la posibilidad de incorporar expertos internos o externos, en materias específicas.
134. Debe estimarse el tiempo que insumirá la realización de la auditoría y elaborarse un plan que refleje las fechas en las cuales se llevarán a cabo las tareas programadas (cronograma de actividades).
135. Debe meritarse la relación existente entre los costos que demandará la auditoría y los beneficios derivados de su realización. Este análisis de evidente importancia para la elaboración de la planificación, no resulta determinante para resolver la realización o no del trabajo, ya que pueden verificarse supuestos en los cuales la auditoría deba realizarse independientemente del resultado de la evaluación de costos.

i) Elaboración del Programa de Auditoría

136. Cumplidos los pasos previstos en los incisos a), b), c), d), e), f), g) y h) como así también, aquellos otros que a criterio del auditor gubernamental resulten necesarios, deberá elaborarse un Programa de Auditoría escrito, que exponga los aspectos estratégicos y operativos de la Planificación Específica.

137. El Programa de Auditoría deberá comprender todos los aspectos que vinculen la planificación estratégica con la operativa.
138. Los aspectos estratégicos comprenden la definición de los objetivos (lo que se pretende lograr con la auditoría), alcance (materia y criterios que se utilizaran) y enfoque (naturaleza y alcance de los procedimientos que se utilizaran para reunir la evidencia) de la auditoría.
139. Los aspectos operativos abarcan el cronograma de trabajo definiendo tiempos, procedimientos a aplicar y recursos materiales y humanos que se afectarán al desarrollo de la tarea.
140. El Programa de Auditoría es elaborado por el auditor gubernamental/equipo de trabajo de auditoría según lo determine el marco legal de cada OCEG.
141. El Programa de Auditoría elaborado por el auditor gubernamental o equipo de trabajo de auditoría, debe ser a su vez, autorizado por el nivel de autoridad que resulte competente de acuerdo al marco legal de cada OCEG.
142. La autoridad/es competentes para efectuar la revisión y los plazos previstos para su realización, se establecerán de acuerdo al marco legal de cada OCEG y deben contar con el correspondiente soporte documental.
143. El Programa de Auditoría debe someterse a una revisión periódica que permita verificar el cumplimiento de las tareas programadas, como así también, detectar y realizar en forma oportuna las modificaciones que pudieran resultar necesarias.
144. Una vez elaborado el Programa de Auditoría, el equipo elaborará la Matriz de Planificación. La misma se refleja en un cuadro que resume las informaciones relevantes obtenidas en el proceso de planificación de la auditoría.

Modelo de Matriz de Planificación

Objetivo: Expresar, de forma clara y objetiva, aquello que motivó la auditoría.

Objetivos	Información solicitada	Fuentes de Información	Procedimientos de Recopilación de datos	Procedimientos de Análisis de datos	Limitaciones	¿Qué permite el análisis?
Especificar los términos y el alcance de la auditoría: -criterio -período auditado -actores/entidad	Identificar la información necesaria para alcanzar el objetivo de la auditoría	Identificar Las fuentes de cada ítem de información	Identificar las técnicas de recopilación de datos que serán usadas y describir los respectivos procedimientos	Identificar técnicas a ser empleadas en el análisis de datos y describir los respectivos procedimientos	Especificar las limitaciones en cuanto: - a la estrategia metodológica adoptada -al acceso a personas e informaciones -a la calidad de la información	Aclarar precisamente que conclusiones o resultados pueden ser

involucrados -jurisdicción /distribución geográfico					-a las condiciones operacionales	alcanzados
--	--	--	--	--	-------------------------------------	------------

Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI - IDI

145. El propósito de la Matriz de Planificación es auxiliar la elaboración conceptual del trabajo y la orientación del equipo en la fase de ejecución. Es una herramienta de auditoría que torna la planificación más sistemática, facilitando la comunicación de decisiones sobre metodología y auxiliando la conducción de los trabajos de campo. La Matriz de Planeamiento es un instrumento flexible y su contenido puede ser actualizado o modificado por el equipo a medida que el trabajo de auditoría progresa.

B. Ejecución

146. Durante la ejecución se deberán llevar a cabo los procedimientos previstos en el Programa de Auditoría, elaborado en el marco de la planificación específica para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada que sustente el informe.
147. Se entiende por evidencia cualquier información utilizada por el auditor gubernamental, obtenida por los medios legales y técnicos aplicables, para determinar si la materia/asunto en cuestión cumple con los criterios aplicables.
148. Los procedimientos que a juicio del auditor gubernamental pueden aplicarse se clasifican en: pruebas de control, pruebas sustantivas o una combinación de ambos.
149. Las pruebas sustantivas tienen por objetivo detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Su diseño debe permitir identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba, que indican una incorrección en la correspondiente afirmación.
150. Los procedimientos que se aplicarán dependerán del objeto de la revisión y los criterios, así como del juicio profesional del auditor gubernamental.
151. El auditor gubernamental debe establecer un vínculo entre los procedimientos de auditoría y los riesgos identificados.
152. Cuando el auditor gubernamental tenga previsto basarse en los controles existentes, dichos controles deberán examinarse. Cuando los controles no se consideren confiables, entonces el auditor gubernamental deberá planear y realizar procedimientos sustantivos para responder a los riesgos identificados.
153. La evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo implica cumplir los siguientes pasos:

- i. Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
 - ii. Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
 - iii. Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.
 - iv. Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.
154. Si el enfoque de auditoría consiste únicamente en procedimientos sustantivos, entonces deberán realizarse pruebas analíticas y de detalle.
155. La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando según cada caso las siguientes técnicas:

Técnicas	Descripción
Observación	La observación consiste en presenciar cómo realizan otros un proceso o un procedimiento. Esta técnica proporciona una evidencia de auditoría sobre el funcionamiento de un proceso o un procedimiento, pero está limitada por el momento en el que se efectúa la observación y por el hecho de que la observación puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.
Inspección	La inspección consiste en examinar libros, registros o documentos, tanto internos como externos, ya sea en formato papel, electrónico o un examen físico. El auditor gubernamental analizará la fiabilidad de los documentos inspeccionados y tendrá presente el riesgo de fraude y la posibilidad de que no sean auténticos.
Indagación	La indagación consiste en obtener información de las personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Según la materia controlada y el alcance, las entrevistas y los cuestionarios por sí solos no constituirán en la mayoría de los casos una evidencia suficiente y apropiada. Otro método posible para recabar la evidencia pertinente es, por ejemplo, acudir a los documentos escritos de la entidad auditada.
Confirmación externa	La confirmación externa es la evidencia de auditoría obtenida por el auditor gubernamental mediante la respuesta directa por escrito de un tercero. De este modo, el auditor gubernamental obtiene información de retorno directamente de los beneficiarios o los terceros que no sean beneficiarios sobre si han recibido las ayudas u otros fondos que la entidad auditada afirma haberles abonado o si los fondos han sido utilizados para la finalidad específica fijada en un convenio de financiación o subvención.
Repetición	La repetición consiste en volver a realizar de modo independiente los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, esto es, los controles que fueron efectuados inicialmente en el marco del sistema de control interno de la entidad. Esta técnica se puede llevar a cabo manualmente o mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador. Cuando se trate de materias muy técnicas, es posible que participen también expertos externos.

Recálculo	El recálculo consiste en verificar la precisión matemática de los documentos o los registros. Esta técnica se puede realizar de forma manual o electrónica.
Prueba de confirmación	La prueba de confirmación consiste en comprobar los detalles de las operaciones o las actividades a la luz de los criterios de auditoría. Esta técnica se emplea principalmente en los encargos de atestiguamiento y debe figurar siempre como una técnica de auditoría en este tipo de encargos. Sin embargo, la prueba de confirmación por sí sola rara vez resulta eficaz, de modo que se suele combinar con otras técnicas de auditoría.
Prueba de controles claves	La prueba de los controles clave consiste en comprobar los controles puestos en marcha por la administración para reducir el riesgo de incumplimiento o el riesgo de que exista una representación errónea de importancia relativa en la información sobre la materia controlada. En la mayoría de las materias la prueba de los controles clave es una forma eficaz de recopilar la evidencia de auditoría.
Procedimientos analíticos	Los procedimientos analíticos pueden emplearse como parte del análisis de riesgos y a la hora de recopilar la evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría se puede recabar comparando datos, investigando las fluctuaciones o identificando las relaciones que parezcan no ser coherentes con lo que se había previsto, tanto sobre la base de los datos históricos como a partir de la experiencia anterior del auditor gubernamental.

Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI - IDI

B.1. Atributos de la evidencia

156. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en que se basa su opinión⁸.
157. El objetivo de la evidencia es respaldar los hallazgos del auditor.
158. En todos los casos e independientemente del tipo de evidencia del que se trate, o del método utilizado para su obtención, la evidencia reunida debe ser:
- i. Suficiente (cantidad) para persuadir a una persona conocedora de que los resultados son razonables.
 - ii. Apropriada (calidad) es decir, relevante, válida y confiable.
159. Es el juicio profesional del auditor gubernamental, el que determina la cantidad y el tipo de evidencia necesaria para respaldar sus hallazgos.

B.2. Clases de Evidencia

160. El auditor gubernamental debe fundar sus conclusiones en evidencia física; documental (sea en soporte papel o electrónico); testimonial; y/o analítica.
161. Teniendo en cuenta su naturaleza el auditor gubernamental debe determinar si la evidencia colectada es evidencia de control (relativa a la existencia, seguridad y efectividad de los controles del ente o programa auditado), o evidencia sustantiva

⁸ NIA 200. -

(relativa a la validez y/o características de la documentación y/o hechos examinados, para cuya obtención se ha prescindido de los sistemas de control del ente o programa auditado).

B.3. Obtención de Evidencia

162. Durante la ejecución de las tareas tendientes a la obtención de evidencia el auditor gubernamental podrá recurrir a diversas fuentes:
- i. Evidencias producidas por los auditores gubernamentales
 - ii. Evidencias obtenidas del auditado
 - iii. Evidencias obtenidas de terceras partes
163. La evidencia puede ser:
- i. Física: Se obtiene mediante la inspección u observación directa de bienes, procesos o procedimientos realizados por terceros, sea que se encuentren en forma física o formatos electrónicos.
 - ii. Documental: Proviene del examen de registros, cartas, contratos, facturas, etc. ya sea que se encuentren en soporte físico, óptico o electrónico.
 - iii. Testimonial: Consiste en obtener información apropiada de las personas que tienen los conocimientos dentro y fuera de la entidad controlada, en forma de declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas oportunamente efectuadas. Corresponde, salvo excepciones sujetas a criterio del auditor gubernamental, confirmar la evidencia testimonial mediante procedimientos complementarios.
 - iv. Analítica: Consiste en la ejecución de cálculos, comparaciones, razonamientos, estudio de índices y tendencias, así como en la investigación de variaciones y transacciones no habituales.

B.4. Muestreo

164. El auditor gubernamental debe efectuar el muestreo de acuerdo al tipo y metodología expuesta en el programa de trabajo y/o sus posibles modificaciones.
165. El objetivo del auditor gubernamental, al utilizar el muestreo⁹ de auditoría, es proporcionar una base razonable a partir de la cual alcanzar conclusiones sobre la población de la que selecciona la muestra.

⁹ NIA 530. -

166. Conforme a ello, puede elaborar la muestra recurriendo a su propio juicio profesional (método no aleatorio o no estadístico); a técnicas de muestreo estadístico (puede complementarse con elementos adicionales para darle mayor robustez); o a una combinación de ambos tipos (debiendo el auditor ajustarse a los procedimientos de definición de la muestra establecidos por normativa operativa del OCEG, en los casos que los hubiere).
167. En todos los casos, e independientemente del tipo de muestreo aplicado, el auditor gubernamental debe exponer en el correspondiente papel de trabajo el margen de error esperado y estimar el nivel de confianza de los resultados obtenidos.
168. El muestro de auditoría se define como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100 % de los elementos de una población relevante para la auditoría.
169. La muestra puede ser cuantitativa o cualitativa según el alcance de la auditoría y la necesidad de que la información ofrezca una visión clara de la materia controlada desde varios puntos de vista.
170. El muestreo cuantitativo se emplea cuando el auditor gubernamental pretende extraer conclusiones sobre el conjunto de la población sometiendo a prueba una muestra de elementos seleccionados de esta población. En el caso del muestreo cuantitativo, el riesgo de la muestra debe reducirse a un mínimo aceptable. Sin embargo, el enfoque técnico para el muestreo cuantitativo puede requerir el uso de técnicas estadísticas. Si el equipo de auditoría carece de las destrezas para aplicarlas, puede ser necesaria la participación de un estadístico experto.
171. El muestreo cualitativo es un procedimiento selectivo llevado a cabo como un proceso deliberado y sistemático para identificar los factores de variación en la materia controlada. El auditor gubernamental puede realizar el muestreo a partir de las características de los individuos, los grupos, las actividades, los procesos o la entidad auditada en conjunto. El muestreo cualitativo exige en todo caso una evaluación minuciosa y un conocimiento suficiente de la materia controlada.

B.5. Evaluación de la evidencia

172. Una vez concluidos los procedimientos tendientes a obtener evidencia, el auditor gubernamental debe evaluar cuantitativa y cualitativamente la información colectada. Para ello debe revisar la evaluación inicial de riesgo y materialidad, a la luz de la

evidencia obtenida, a fin de merituar el resultado del trabajo y en caso de corresponder, formular los hallazgos pertinentes.

B.6. Hallazgos de Auditoría

173. Los hallazgos representan desviaciones resultantes de la comparación de la realidad con los criterios preestablecidos por el auditor gubernamental.
174. Para llegar a la formulación de un hallazgo¹⁰ el auditor gubernamental debe cumplir con los siguientes pasos:
- i. Determinar la información y/o condición real auditada y compararla con el criterio preestablecido.
 - ii. Identificar, verificar y analizar su causa, efecto y recurrencia.
 - iii. Determinar su materialidad, a fin de evitar la formulación de hallazgos que por su escasa frecuencia y/o insignificancia (falta de importancia relativa), no justifiquen su comunicación al auditado.
 - iv. Evaluar la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia en que pretende sustentarse el hallazgo.
 - v. Identificar las áreas y autoridades involucradas en su acaecimiento.
 - vi. Trasladar el contenido del posible hallazgo al auditado a fin de conocer su posición en torno a los motivos de su ocurrencia, efectos y recurrencia.
 - vii. Evaluar la respuesta del auditado.
175. Los hallazgos deberán formularse en un lenguaje objetivo y expresar de manera clara y precisa su contenido. Será el auditor gubernamental quien de acuerdo a su juicio profesional determinará la extensión con que desarrollará cada hallazgo, aunque como mínimo, debe identificar los siguientes elementos:
- i. Condición: lo que es.
 - ii. Criterio: lo que debe ser.
 - iii. Efecto: resultado adverso o potencial de la condición encontrada.
 - iv. Causa: es la razón básica por lo cual ocurrió la condición.
 - v. Fundamento: referencia breve pero precisa a la evidencia en la cual se fundan.

¹⁰ La expresión “Hallazgo” resulta equivalente a la de “Observación” en numerosos OCEG. A los efectos de la normalización se sugiere tomar la expresión “Hallazgo”.

176. El auditor gubernamental debe formular una Matriz de Hallazgos que documente la labor realizada comprendiendo el criterio verificado, la situación encontrada, las causas, las oportunidades de mejora y las buenas prácticas. Dicha matriz deberá confeccionarse de manera tal, que su análisis permita a los integrantes del equipo y/o terceros interesados comprender su alcance de manera uniforme y unívoca.
177. Esta matriz contiene las constataciones e informaciones obtenidas durante la ejecución de la auditoría, así como las propuestas de conclusiones, recomendaciones y determinaciones.
178. La matriz de hallazgos es un instrumento útil para subsidiar y orientar la elaboración del informe de auditoría, porque permite reunir, de forma estructurada, los principales elementos que constituirán los capítulos centrales del informe. La matriz propicia comprensión homogénea de los hallazgos y sus elementos constitutivos por los integrantes del equipo de auditoría y demás interesados. Los ítems que componen la matriz de hallazgos son presentados en el siguiente cuadro:

Modelo de Matriz de Hallazgos¹¹

Objetivo de la auditoría (repetir el objetivo de la Matriz de Planificación)

Situación Encontrada	Criterio	Hallazgo			Buenas Prácticas o “buen hacer”	Recomendaciones
		Evidencias y Análisis	Causas	Efectos		
Constataciones de mayor relevancia, identificadas en la fase de ejecución.	Patrón usado para determinar si el objeto auditado atiende o excede lo esperado.	Resultado de la aplicación de los métodos de análisis de datos y su empleo en la producción de evidencias.	Pueden ser relacionadas a la puesta en práctica o a la concepción del objeto de auditoría, o estar fuera del control o de la influencia del gestor.	Consecuencias relacionadas a las causas y a los correspondientes hallazgos. Puede ser una medida de relevancia del hallazgo.	Acciones identificadas que comprobadamente llevan al cumplimiento. Esas acciones podrán subsidiar la propuesta de recomendaciones.	Deben ser elaboradas de forma a tratar el origen de los problemas diagnosticados.

Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI - IDI

B.7. Recomendaciones

179. El auditor gubernamental de acuerdo a su juicio profesional y en la medida que se encuentre autorizado por el marco legal del OCEG para la cual realiza el trabajo, puede formular recomendaciones, o en su caso realizar propuestas para que las mismas sean cursadas por la autoridad competente del OCEG.

¹¹ Manual de Implementación de las ISSAI – IDI

180. Previo a su formulación el auditor gubernamental debe analizar la materialidad de las acciones propuestas y comparar los costos de su realización con las ventajas que se espera obtener.
181. Las recomendaciones podrán dirigirse a las autoridades de la entidad/programa auditado o bien a otras autoridades de la Administración, que de acuerdo a su mandato posean competencia para incidir en la información o condición real que se pretende corregir o mejorar con la misma.
182. Las recomendaciones deben formularse en tono constructivo, ser claras, convincentes relevantes y tan específicas como sea posible.
183. En todos los casos las recomendaciones deben ser de cumplimiento razonable y posible.

Seguimiento de Recomendaciones

184. De acuerdo al marco legal del OCEG para la cual realice su trabajo, el auditor gubernamental debe implementar los mecanismos necesarios para verificar el cumplimiento efectivo y oportuno de las recomendaciones formuladas.
185. Cumplido ello, debe elaborar un informe exponiendo los resultados de las tareas de seguimiento desarrolladas.
186. A fin de sistematizar la exposición de tales resultados debe utilizarse el siguiente esquema:
 - i. Recomendación aceptada: cuando la recomendación ha sido aceptada por las autoridades a cargo de su implementación y estos han presentado un plan de acción concreto a plazo determinado para ponerlas en prácticas.
 - ii. Recomendación ejecutada: cuando el auditor gubernamental ha verificado la efectiva ejecución de la recomendación formulada.
 - iii. Recomendación parcialmente ejecutada: cuando las recomendaciones no se han ejecutado totalmente, independientemente de la causa que haya motivado dicha situación. En este caso el auditor gubernamental deberá analizar, merituar y concluir sobre las razones por las cuales se ha verificado el cumplimiento parcial de las recomendaciones oportunamente formuladas, siguiendo el curso de acción que se establezca de acuerdo al marco legal del OCEG para la cual realiza el trabajo.

- iv. Recomendación no ejecutada: cuando las recomendaciones no han sido implementadas. En este caso el auditor gubernamental deberá analizar, merituar y concluir sobre las razones por las cuales se ha verificado el incumplimiento de las recomendaciones oportunamente formuladas, siguiendo el curso de acción que se establezca de acuerdo al marco legal del OCEG para la cual realiza el trabajo.
187. La oportunidad del seguimiento del cumplimiento de las recomendaciones se determinará como un procedimiento/actividad parte de un proceso de una auditoría con ese objetivo o conforme otro mecanismo que prevea el OCEG, según su mandato institucional.

C. Irregularidades

188. Los auditores gubernamentales que, en el ejercicio de las labores de auditoría, adquieran el conocimiento de la presunta comisión de un delito que dé nacimiento a la acción pública, deberán comunicarlo en forma inmediata al OCEG, de acuerdo a la normativa vigente en cada caso.
189. Atento que no compete a los auditores la investigación de delitos, deberán colectarse suficientes elementos de convicción antes de notificar a las autoridades del OCEG, la existencia de un presunto ilícito, incluyendo la consulta a las áreas legales correspondientes.
190. De acuerdo a su mandato legal, cada OCEG podrá continuar, suspender en forma total o parcial y/o reprogramar el trabajo planificado, con el objeto de reunir las evidencias suficientes que le permitan determinar con un razonable grado de verosimilitud y certeza, la existencia de un perjuicio de significación al fisco, previo al pronunciamiento de la acción judicial que corresponda ser promovida.

D. Conclusión e Informe

D.1. Aspectos Generales

191. Las conclusiones expresan los resultados alcanzados por el auditor gubernamental en su trabajo de auditoría y constituyen la base para la elaboración del informe.

192. Los informes deben presentarse en las fechas establecidas en el Programa de Auditoría. No obstante, podrán emitirse informes previos de carácter parcial, cuando se detecten hechos o circunstancias que requieran una actuación inmediata.
193. El informe debe cumplir con los siguientes atributos:
- i) Oportuno. Este requisito se relaciona con la fecha más próxima posible a la que corresponde la información o condición real auditada.
 - ii) Escrito, sea en soporte papel o electrónico, adoptando en este último caso recaudos que garanticen la autenticidad e integridad del documento y su disponibilidad para consulta y/o como medio de prueba.
 - iii) Claro. Debe utilizarse un lenguaje llano orientado a la necesidad de información de los auditados, usuarios y ciudadanos en general, evitando la existencia de vaguedades o ambigüedades.
 - iv) Objetivo. Debe fundarse en hechos reales debidamente ponderados. La información incluida en el mismo deberá ser capaz de validarse y respaldarse con la evidencia obtenida.
 - v) Autosuficiente. El informe de auditoría debe bastarse a sí mismo, de modo que para su comprensión y acabado entendimiento no tenga que recurrirse a ninguna fuente de información adicional.
194. La forma y contenido del informe dependen de la naturaleza del trabajo, de los usuarios previstos y de las normas especiales que le sean aplicables. Su formato puede ser breve o extenso.
195. El informe breve es resumido y generalmente se elabora en un formato estandarizado. Mayormente, ésta es la forma adoptada para el informe de auditoría financiera.
196. El informe extenso describe en detalle el alcance, los hallazgos y las recomendaciones y conclusiones/dictamen.

D.2. Contenidos Mínimos

197. Los informes de auditoría deben incluir los contenidos mínimos que se detallan a continuación. El auditor gubernamental de acuerdo a su juicio profesional, podrá adicionar otros contenidos teniendo en cuenta el marco legal del OCEG para la cual

elabora la tarea, la naturaleza de la auditoría, el propósito del trabajo, requerimientos técnicos, particularidades de los destinatarios, etc.

- i. Título: Se identificará el tipo de trabajo de que se trata.
- ii. Destinatario Primario: Identifica la autoridad superior del auditor gubernamental, que tendrá a su cargo la resolución pertinente, cuando así lo prevea la normativa de cada entidad de control.
- iii. Destinatario Final: Identifica el usuario al cual va dirigido el informe. Según el caso, el destinatario será:
 1. la máxima autoridad del ente/programa a auditar.
 2. otras autoridades de la Administración que tengan bajo su órbita el control o supervisión del ente/programa a auditar.
 3. autoridades judiciales, en el marco de procesos jurisdiccionales que involucren el ente/programa a auditar.
 4. autoridades legislativas, que requieran información para el cumplimiento de sus funciones.
- iv. Descripción de las responsabilidades: Explicación breve de la responsabilidad del controlado y de la que le corresponde al OCEG respecto al objeto
- v. Objetivo de Auditoría: Se identificará en forma clara y precisa el objetivo de la auditoría, el ente/programa auditado y el período que abarca el trabajo de auditoría.
- vi. Alcance del trabajo de Auditoría: Se indicará cual es la información o condición real a auditar y se consignará la siguiente información.
 1. Normas de auditoría aplicadas para la realización del trabajo.
 2. Fecha de finalización de las tareas de campo. Deberá hacerse mención a la fecha en que se culminó el trabajo de campo, limitando la responsabilidad del auditor gubernamental por los hechos ocurridos con posterioridad a la misma.
 3. Criterios Identificados: Se expondrán los criterios, puntos de referencia o parámetros que se utilizarán para evaluar la materia o asunto en cuestión y se citarán las fuentes de los mismos (leyes, reglamentos, actos administrativos, protocolos, disposiciones emitidas por organismos de

expertos, etc.). Se efectuará, además cualquier aclaración que pueda resultar útil para la interpretación y aplicación de los mismos.

4. Limitaciones que pudieran haber existido durante el desarrollo del proceso y análisis de su materialidad y efectos.
- vii. Hallazgos: Se consignarán las desviaciones resultantes de la comparación de la realidad con los criterios preestablecidos por el auditor gubernamental, de conformidad con la normativa aplicable en cada entidad.
- viii. Aclaraciones previas a la opinión: Se consignarán todas aquellas cuestiones que a juicio del auditor gubernamental, resulten relevantes para interpretar los resultados de la auditoría y/o que sean pasibles de merecer una investigación o estudio posterior. En los casos en que, por la naturaleza del trabajo a realizar, fuera necesario contar con la participación de especialistas en otras disciplinas, el auditor gubernamental podrá mencionar en este acápite la limitación de su responsabilidad, destacando la posibilidad o imposibilidad de evaluar la metodología técnica utilizada por el experto.
- ix. Respuestas del auditado: se consignará las aclaraciones del ente auditado en relación a los hallazgos formulados por el auditor gubernamental.
- x. Conclusión/Dictamen: Se consignará la opinión del auditor gubernamental sobre la materia en cuestión, o bien su expresa abstención de emitir opinión, con base en los resultados del trabajo de auditoría. El formato de acuerdo al cual se expondrá el dictamen o la abstención, dependerá del tipo de auditoría del que se trate.
- xi. Recomendaciones: Se consignarán las recomendaciones formuladas por el auditor gubernamental, o en su caso, las propuestas de acciones correctivas cursadas por éste. Esto último tendrá lugar en los casos de OCEG que reserven la facultad de emitir recomendaciones a una autoridad distinta del auditor gubernamental.
- xii. Párrafo de énfasis y/o Párrafo de otras Cuestiones, según corresponda en cada caso.

- xiii. Firma: Firma ológrafa o electrónica, con expresa aclaración del nombre del auditor, cargo y título profesional, de conformidad con la normativa operativa de cada OCEG.
- xiv. Fecha y lugar: Se consignará la fecha y lugar en el que se firma el informe. De acuerdo a la normativa aplicable en cada caso, se podrá incluir la fecha en que culminaron las tareas de campo y la fecha de emisión del informe.
- xv. Anexos: Se incluirá en ellos cualquier información suplementaria que resulte de interés a juicio del auditor gubernamental. Los Anexos también deberán contar con la firma ológrafa o electrónica del auditor gubernamental y expresa aclaración de su nombre, cargo y título profesional.

E. Comunicación

- 198. El auditor gubernamental debe mantener una comunicación eficaz con el auditado, durante todo el proceso de la auditoría, de modo de favorecer el desarrollo de una relación de trabajo constructiva.
- 199. A tal fin, debe tener en cuenta las políticas y procedimientos establecidos en materia de comunicación, por el OCEG para la cual se realiza el trabajo.
- 200. El auditor gubernamental debe documentar de manera apropiada, las instancias de comunicación que se verifiquen durante la planificación y ejecución de la auditoría.
- 201. Una vez emitido el informe por el auditor gubernamental y aprobado el mismo por la autoridad competente de acuerdo al marco legal de cada OCEG, se efectuará la correspondiente comunicación al/los destinatario/s primario/s y final/es.
- 202. Cada OCEG, conforme a la normativa aplicable, debe decidir cómo distribuir los mismos, de manera general e individual, para servir mejor a sus intereses y a los del público en general. De ser posible, el informe deberá ser distribuido entre la entidad auditada, el gobierno, las autoridades legislativas, los medios de comunicación y otras partes interesadas. Las autoridades que deben incluirse en la distribución son, por ejemplo, aquellas señaladas por la ley o los reglamentos aplicables para recibir dichos informes, las responsables de tomar las medidas necesarias en cuanto a los resultados y recomendaciones, las pertenecientes a otros niveles de gobierno que han brindado ayuda a la entidad auditada y los legisladores.

F. Documentación/Papeles de Trabajo

203. El proceso de auditoría deberá documentarse de manera tal que un auditor gubernamental experimentado sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda su naturaleza, tiempos de ejecución, alcance del trabajo, resultado de los procedimientos realizados, la evidencia que sustenta las conclusiones y recomendaciones y el razonamiento detrás de cada asunto significativo que haya requerido del juicio del auditor gubernamental.
204. El proceso de documentación se llevará a cabo mediante la confección de papeles de trabajo que deberán cumplir como mínimo los siguientes atributos:
 - i. Autosuficiencia
 - ii. Claridad
 - iii. Pertinencia
205. Desde el punto de vista formal, deben confeccionarse en soporte papel o electrónico, adoptando en este último caso, medidas que garanticen su autenticidad, integridad y disponibilidad. Deben estar firmados por su autor con firma ológrafa o digital según el tipo de documento del que se trate y por el auditor gubernamental a cargo de la auditoría, consignándose además la fecha de su realización.
206. De realizarse revisiones y/o modificaciones posteriores, debe incorporarse lugar y fecha de la revisión/modificación, firma ológrafa o digital del autor de la misma, aclaración y cargo que ocupa.
207. Los papeles de trabajo deben conservarse en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales, o por diez años, el que fuera mayor.
208. De no existir en el OCEG instructivos oficiales que regulen los procedimientos inherentes a la confección, revisión, archivo y custodia de los papeles de trabajo, el auditor gubernamental deberá informar los parámetros bajo los cuales ha llevado adelante el proceso de documentación.
209. A tal fin deberán tenerse en cuenta las siguientes pautas elementales respecto a los papeles de trabajo:
 - i. Son documentos públicos que pertenecen al OCEG.
 - ii. Tienen carácter reservado y confidencial, tanto durante el desarrollo de la auditoría como luego de su finalización.

- iii. Deben archivarse siguiendo un criterio de ordenación comprensible, previamente establecido y comunicado por el auditor gubernamental.

G. Control de Calidad

G.1. Aspectos Generales

210. El control de calidad incluye políticas y procedimientos a través de los cuales el OCEG se asegura que todas las fases de un proceso de auditoría (planificación, ejecución, elaboración, presentación de informes y seguimiento) se lleven a cabo en conformidad con sus normas, reglas, procedimientos y las mejores prácticas de auditoría a nivel internacional.
211. Las auditorías deben someterse a un control de calidad, en forma periódica o permanente según lo determine el marco legal de cada OCEG, a fin de garantizar que han sido realizadas de conformidad con los estándares profesionales y en un todo de acuerdo a las disposiciones legales y regulatorias que resulten aplicables.
212. El control de calidad deberá ofrecer como mínimo, una evaluación sobre cada uno de los siguientes puntos:
 - i. Respeto y adecuación del proceso al marco legal y políticas del OCEG.
 - ii. La aplicación de las normas técnicas pertinentes.
 - iii. El respeto de los plazos preestablecidos.
 - iv. El respeto del contenido de la planificación.
 - v. La implementación de las acciones de mejora sugeridas en revisiones previas.
213. Si bien el sistema de control de calidad que se implemente en materia de auditorías dependerá del marco regulatorio existente en cada OCEG, deberá garantizarse como mínimo, la existencia y desarrollo de procedimientos tendientes a efectuar el control de calidad a nivel interno.

G.2.- Procedimiento de Control Calidad a nivel Interno

214. Los procedimientos de control de calidad a nivel interno comprenden las tareas desarrolladas por personal dependiente del OCEG, con el propósito de verificar la calidad de cada una de las actividades que incluye el proceso de auditoría.
215. Tales procedimientos deberán abarcar las instancias relativas a:
- i. Revisión: Esta instancia alude a las tareas de control de calidad derivadas de la conducción del proceso de auditoría e involucra al responsable o líder del equipo de trabajo según el marco legal de cada OCEG. Comprende entre otros, el monitoreo de los siguientes aspectos: metodología aplicada para la planificación específica; elaboración del plan de trabajo; cumplimiento del plan de trabajo y sus posibles modificaciones; elaboración de muestras; evacuación de consultas; obtención y análisis de evidencia; formulación de recomendaciones; documentación adecuada de todas las actividades que comprenden el proceso de auditoría; comunicación apropiada con el auditado; elaboración de informes; etc.
 - ii. Supervisión: Esta instancia alude a las tareas de control de calidad que ejercen autoridades externas al equipo de auditoría de acuerdo al marco legal de cada OCEG y también alcanzan todas las actividades del proceso de auditoría, esto es, planificación, ejecución, elaboración de conclusiones, formulación de recomendaciones, comunicación y documentación. Las estrategias de supervisión que se establezcan para el cumplimiento de esta instancia del control interno, dependerán del marco legal, estructura orgánica y recursos de cada OCEG. Entre otros, serán aspectos materia de supervisión la correspondencia del plan de trabajo con la planificación institucional; el desarrollo del proceso de auditoría de acuerdo al marco legal y políticas establecidas por el OCEG; objetividad y fundamento de los juicios del equipo auditor gubernamental y las conclusiones alcanzadas para la emisión del informe de auditoría; tratamiento dado a las cuestiones significativas; contenido de los informes y su correspondencia con los objetivos propuestos, etc. En esta instancia debe garantizarse asimismo la evacuación de consultas para toma de decisiones sobre asuntos complejos o contenciosos procurando no afectar la objetividad de los supervisores.

- iii. Seguimiento: Esta instancia procura garantizar que los aspectos materia de observación o recomendación en revisiones y/o supervisiones anteriores, han sido aceptadas e implementadas por los responsables. Esta instancia involucra tanto al responsable del equipo auditor gubernamental como a las autoridades a las cuales se les ha asignado la tarea de supervisión y permite al OCEG evaluar el funcionamiento y resultados del sistema de control de calidad implementado en materia de auditorías.

G.3. Aseguramiento de Calidad

216. El aseguramiento de calidad comprende las actividades de evaluación y monitoreo de su sistema de control de calidad encomendada por el OCEG a entidades o profesionales externos e independientes, con el propósito de garantizar la consistencia del trabajo de auditoría y el adecuado funcionamiento del sistema de control interno aplicado al proceso de auditoría.
217. Los principales objetivos del aseguramiento de la calidad son garantizar que:
 - i. El OCEG y su personal sigan las normas profesionales y los requisitos estatutarios y legales aplicables;
 - ii. Se cuente con todos los controles necesarios de calidad;
 - iii. Los controles de calidad se pongan en práctica apropiadamente; y
 - iv. Se identifiquen formas potenciales de fortalecer o mejorar de alguna otra forma los controles de calidad.
218. Los beneficios que se derivan de un aseguramiento efectivo de la calidad incluyen lo siguiente: i) Asegurar un alto nivel de calidad del trabajo de auditoría mejorando la realización y los resultados de la auditoría; ii) Mejorar la capacidad de los OCEG; iii) Mantener un alto nivel de integridad, responsabilidad y competencia; iv) Mejorar la credibilidad y la reputación del OCEG; v) Mejorar la capacitación y la identificación de las necesidades adicionales de capacitación; vi) Motivar al personal del OCEG; vii) Facilitar la autoevaluación del trabajo de auditoría realizado; viii) Proporcionar una herramienta administrativa para medir el desempeño del OCEG; ix) Evitar posibles conflictos asegurándose de que el trabajo del OCEG sea de alta calidad.

CAPÍTULO IV

NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

Introducción

219. Las Normas de Auditoría Financiera que se desarrollan en este capítulo deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los contenidos generales previstos en el Capítulo I - Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental, en el Capítulo II – Normas Generales relacionadas con la Auditoría Gubernamental y en el Capítulo III – Normas para el Desarrollo del Trabajo del Auditor Gubernamental de esta cuerpo normativo con más los incluidos en el presente que plantean cuestiones propias de la Auditoría Financiera, a concretarse conforme el mandato de cada OCEG en particular.
220. Las Normas de Auditoría Financiera, son normas destinadas a regular la auditoría financiera. Las auditorías financieras manejan información financiera histórica o prospectiva, con el fin de mejorar el grado de confianza de los usuarios finales en relación con dicha información.

A. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

I. Definición

221. Las labores de auditoría que resultan comprendidas dentro de las Normas de Auditoría Financiera se describen a continuación:

NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA	
Auditoría Externa de Estados financieros/contables con Fines Generales	Este trabajo está destinado a satisfacer los requerimientos de los usuarios de estados financieros/contables, emitidos de conformidad con un marco de información con fines generales, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

Auditoría de Estados financieros/contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos	Este trabajo está destinado a satisfacer los requerimientos de algunos usuarios de estados financieros emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos (contabilización con criterios distintos a los generalmente aceptados; fiscales, contractuales o establecidos por entidades reguladoras, entre otros), que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.
Auditoría de un solo estado financiero/contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero/contable	Este trabajo puede tener como objeto/materia un solo estado financiero, o un elemento del mismo entendiendo por tal una cuenta o partida específica de un estado financiero.
Auditoría de estados financieros/contables resumidos	Este trabajo se refiere a estados financieros/contables resumidos. Los estados financieros/contables son referidos a información financiera/contable histórica derivada de los estados financieros/contables completos pero que contiene menos detalle que dichos estados financieros/contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros/contables completos sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios producidos en ellos en un período de tiempo.
NORMAS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	
Estas normas se refieren a los trabajos de seguridad limitada que proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa. Los trabajos de revisión pueden referirse a períodos anuales o intermedios.	
NORMAS SOBRE EXAMENES ESPECIALES	
Otros encargos de aseguramiento general	Encargo en el que un auditor gubernamental expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.
Examen de información financiera/contable prospectiva	El objetivo de este tipo de trabajo es que el auditor gubernamental emita un informe sobre información financiera/contable preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad.
Informes sobre los controles de una organización de servicios	El objetivo de este tipo de trabajo es que el auditor gubernamental emita un informe sobre controles vigentes en una organización que presta servicios a entidades que se presumen relevantes para el control interno de estas últimas, en cuanto se relacionan con la preparación de su información financiera/contable.
NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES	
Se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del auditor gubernamental al respecto representen a la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.	
NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS	

Encargos para aplicar procedimientos acordados	El objetivo de un trabajo para realizar procedimientos acordados es que el auditor gubernamental lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el auditor gubernamental, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.
Otros servicios relacionados. Informes especiales	Estos trabajos no brindan seguridad razonable o limitada, el auditor gubernamental se expresa sobre un determinado asunto que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios.

II. Marco para la Auditoría Financiera

II.1. Objetivos de la Auditoría Financiera

222. El propósito de una Auditoría Financiera es aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios en dicha información financiera. Esto se logra a través de un dictamen emitido por el auditor gubernamental sobre si la información financiera ha sido preparado, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para la emisión de información financiera aplicable o –en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco razonable de presentación de la misma– si se presenta razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco.
223. Las leyes o regulaciones vinculantes para los OCEG, pueden prescribir otra formulación para esta opinión / dictamen. Estos objetivos pueden incluir la auditoría de:
- i. Las cuentas y otros informes financieros de Estados y entidades, no preparados necesariamente de conformidad con un marco general de emisión de información financiera;
 - ii. Presupuestos, secciones de presupuestos, consignaciones y otras decisiones tomadas sobre la asignación de recursos, así como la aplicación de los mismos;
 - iii. Programas o actividades definidas por su base legal o fuente de financiamiento;
 - iv. Áreas de responsabilidad legalmente definidas, como las responsabilidades de los ministerios, y
 - v. Categorías de ingresos o pagos o activos o pasivos.
224. En la realización de una Auditoría Financiera, los objetivos generales del auditor gubernamental son:

- i. Obtener una seguridad razonable de que la información financiera en su conjunto está libre de errores significativos, ya sea por fraude o error, permitiéndole al auditor gubernamental expresar una opinión sobre si la información financiera ha sido preparada, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de emisión de información financiera aplicable, e
- ii. Informar sobre la información financiera, y comunicar el resultado de la auditoría de conformidad con los hallazgos del auditor gubernamental.

II.2. Condiciones previas para una Auditoría Financiera

225. El auditor gubernamental debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una Auditoría Financiera.
226. Una Auditoría Financiera realizada de conformidad con estas normas, tiene como premisas las siguientes condiciones:
- i. Que el marco de emisión información financiera usado para la preparación de la misma sea considerado aceptable por el auditor gubernamental.
 - ii. Que la administración de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
 1. Respecto a la preparación de la información financiera de conformidad con el marco de emisión de la información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la presentación razonable de la misma;
 2. En relación al sistema de control interno necesario para la preparación de la información financiera, para que la misma resulte libre de incorrecciones significativas, ya sea que se deban a fraude o error, y
 3. Para proporcionar al auditor gubernamental acceso irrestricto a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de la información financiera.
227. Los marcos de referencia para la emisión de información financiera pueden ser de uso general o específico. Un marco diseñado para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios se conoce como marco de propósito general, mientras que los marcos de propósitos específicos se diseñan para satisfacer las necesidades específicas de un usuario o de un grupo de usuarios en particular.

228. Los marcos también se pueden referir como marcos de presentación razonables o marcos de cumplimiento. Un marco de presentación razonable requiere el cumplimiento del marco, pero permite, explícita o implícitamente, que puede ser necesario desviarse de un requisito o proporcionar información adicional con el fin de lograr una presentación razonable de la información financiera. El término marco de cumplimiento se usa para referirse a un marco de emisión de información financiera que requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, y que no reconoce la posibilidad de tales desviaciones para lograr una presentación razonable.
229. Sin un marco de emisión de información financiera aceptable, la administración no tendrá una base apropiada para la preparación de la misma, y el auditor gubernamental carecerá de criterios adecuados para auditarlos. Los criterios adecuados deben ser formales.
230. La adopción de un marco con bases distintas a las contables, como de valores devengados modificados o de valores de caja, puede determinar las características cualitativas y cuantitativas de la información financiera a auditar.
231. Los marcos prescritos por ley o por la regulación aplicable a menudo se considerarán aceptables por el auditor gubernamental. Sin embargo, incluso si se consideran inaceptables, dicho marco podría ser admisible si:
- i. La administración acuerda proporcionar la información adicional necesaria de la información financiera para evitar que sean engañosos, y
 - ii. El informe del auditor gubernamental sobre los estados financieros incluye un Párrafo de Énfasis llamando la atención de los usuarios sobre dicha información adicional.
232. Si no se cumple con las condiciones anteriores, el auditor gubernamental debe evaluar el efecto de la naturaleza engañosa de la información financiera sobre su informe de auditoría y sobre la opinión, y considerar la necesidad de informar al poder legislativo acerca del asunto, conforme a la normativa aplicable.

233. Los marcos de emisión de información financiera aceptables¹² normalmente muestran ciertos atributos que aseguran que la información proporcionada en la misma es de valor para los posibles usuarios:
- i. Relevancia – la información proporcionada es relevante a la naturaleza de la entidad auditada y el propósito de la misma;
 - ii. Integralidad – no se omiten transacciones, eventos, saldos de cuenta o datos que pudieran afectar las conclusiones basadas en la información financiera;
 - iii. Confiabilidad – la información proporcionada:
 - (i) de ser el caso, refleja la sustancia económica de eventos y transacciones, y no solamente su forma legal, y
 - (ii) resulta, cuando se usa en circunstancias similares, en una evaluación, medición, presentación y divulgación razonablemente consistentes;
 - iv. Neutralidad y objetividad – la información está libre de sesgos;
 - v. Comprensibilidad – la información es clara, completa y no está abierta a interpretaciones significativamente diferentes.
234. En algunos ambientes del sector público, las auditorías financieras son conocidas como auditorías de ejecución presupuestaria, las cuales a menudo incluyen el examen de las transacciones de acuerdo con el presupuesto desde la perspectiva regulatorias y de cumplimiento. Dichas auditorías pueden llevarse a cabo sobre una base de riesgo (muestreo) o con el objetivo de cubrir todas las transacciones. En tales entornos, no existe a menudo un marco de emisión de información financiera aceptable. Los resultados de las transacciones financieras pueden presentarse como una comparación entre el monto de los gastos y las cantidades presupuestadas. En los entornos donde se realizan dichas auditorías y no se presentan estados financieros de conformidad con un marco de emisión de información financiera aceptable, el auditor gubernamental puede concluir que no se cuenta con las condiciones previas para la realización de una auditoría según lo establecido en estas normas de auditoría financiera. Por lo tanto, los OCEG pueden considerar la posibilidad de desarrollar

El Apéndice 2 de la ISSAI 1210¹² puede proporcionar mayor asistencia al auditor gubernamental para determinar si el marco de emisión de información financiera es aceptable.

normas usando las Normas Generales de Auditoría Financiera como guía para satisfacer sus necesidades específicas.

235. Cuando el mandato de auditoría se refiera a auditoría financiera pero no la vincule con estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión información financiera, se propone que estas normas sean consideradas como la mejor práctica disponible y que el espíritu de las mismas se implemente a través de normas creadas para ese entorno específico.
236. El tipo de auditoría realizada en entornos donde el cumplimiento con las regulaciones es el principal objetivo de la auditoría, normalmente se considera una auditoría de cumplimiento. Si, por otro lado, el mandato de auditoría permite un cambio en los procedimientos de auditoría y se introduce el uso de marcos de emisión de información financiera aceptables para la preparación de estados financieros, entonces las normas sobre auditoría financiera podrán adoptarse posteriormente.

II.3. Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de propósitos especiales

237. Los principios de estas normas son aplicables a las auditorías de estados financieros preparados de conformidad tanto con marcos de propósito general como con marcos de propósitos especiales.
238. Además de preparar estados financieros de propósito general, una entidad pública puede preparar estados financieros para otras partes (tales como organismos rectores, el poder legislativo u otras partes con funciones de supervisión) que pueden requerir estados financieros elaborados de acuerdo a sus necesidades específicas de información. En algunos entornos, los estados financieros de este tipo son los únicos estados financieros preparados por la entidad del sector público.
239. Los estados financieros preparados para un propósito especial no son apropiados para el público en general. Por lo tanto, los auditores gubernamentales deberán examinar con cuidado si el marco de emisión de información financiera está diseñado para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios (marco de propósito general) o de usuarios específicos, o los requerimientos de un organismo fijador de normas.

240. Los marcos de propósitos especiales¹³ que son relevantes para el sector público pueden incluir:

- i. La base contable de las entradas y salidas de efectivo que una entidad deba preparar para un organismo rector;
- ii. Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un mecanismo u organismo de financiamiento internacional;
- iii. Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un organismo rector, la legislatura u otras partes que ejerzan una función de supervisión para cumplir con los requerimientos de dicho organismo, o
- iv. Las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tales como un subsidio para un proyecto.

II.4. Auditorías de estados financieros individuales y de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero

241. Estas normas también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera, incluyendo estados financieros individuales o de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, para otras partes (como organismos rectores, el poder legislativo u otras partes con funciones de supervisión).¹⁴

242. El estado financiero individual o el elemento, cuenta o partida específica puede ser preparado de conformidad con un marco de propósito general o con uno de propósitos especiales.

¹³ Los principios de la *ISSAI* 200 son relevantes para las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con dichos marcos. Además de estos principios, puede ser de utilidad a las OCEG, al desarrollar o adaptar normas basadas en los mismos, considerar los requisitos y orientación contenidos en la *ISSAI* 1800, que trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las *ISSAIs* 1200-1700 a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de propósitos especiales.

¹⁴ Puede ser de utilidad al OCEG considerar los requerimientos y orientación contenida en la *ISSAI* 1805, al desarrollar o adaptar normas basadas en los principios de la *ISSAI* 200. La *ISSAI* 1805 aborda consideraciones especiales para la aplicación de los requerimientos de las *ISAs* a la auditoría de un estado financiero individual o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

III. Elementos de la Auditoría Financiera

III.1. Las partes

243. Las auditorías de estados financieros se definen como compromisos o trabajos de aseguramiento, los cuales involucran al menos a tres partes separadas: un auditor gubernamental, una parte responsable y los posibles usuarios. Los elementos de las auditorías del sector público se describen en el Capítulo I. En estos capítulos se cubren aspectos adicionales de los elementos relevantes para una auditoría de estados financieros.
244. En una auditoría de la información financiera, la entidad pública es responsable de la información de la materia en cuestión (normalmente los mismos estados financieros) y también puede serlo de la materia subyacente (las actividades financieras reflejadas en los estados financieros). Normalmente, la parte responsable es el poder ejecutivo del gobierno (provincial y/o municipal de acuerdo al mandato de los OCEG) y/o las entidades del sector público que se encuentran a su cargo y que son responsables del manejo de los fondos públicos, del ejercicio de la autoridad bajo control del poder legislativo y del contenido de la información financiera. Se espera que estos organismos administren los recursos y ejerzan autoridad de conformidad con las decisiones y premisas del poder legislativo.
245. Los legisladores representan a los ciudadanos, quienes son los usuarios finales de los estados financieros del sector público.
246. La parte responsable y los posibles usuarios pueden provenir de las mismas entidades públicas o de organismos diferentes. En el primer caso, la máxima autoridad de un área de la estructura gubernamental puede buscar una seguridad acerca de la información proporcionada por un sector administrativo específico de la misma entidad pública. La relación entre la parte responsable y los posibles usuarios necesita verse dentro del contexto de un compromiso específico y puede diferir de las líneas de responsabilidad tradicionalmente más definidas.

III. 2. Componentes

III.2.1. Criterios adecuados

247. Los criterios son los parámetros o puntos de referencia utilizados para evaluar o medir la materia/asunto en cuestión, incluyendo, cuando resultan relevantes, los

parámetros para su presentación y divulgación. Los criterios usados en la preparación de la información financiera normalmente son formales.

III.2.2. Información de la materia en cuestión

248. La situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo y las notas presentadas en los estados financieros (la información de la materia en cuestión) resultan de aplicar un marco de emisión de información financiera para reconocimiento, medición, presentación y divulgación (criterios), de los datos financieros de una entidad pública (el asunto). El término "información de la materia" se refiere al resultado de la evaluación o medición de la materia / asunto en cuestión. Es en la información de la materia en cuestión (p. ej. los estados financieros de la entidad) que el auditor gubernamental reúne evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita expresar una opinión o dictamen en el informe del auditor gubernamental.

III.2.3. Compromisos o trabajos de seguridad razonable

249. Las Auditorías Financieras realizadas conforme a estas normas de auditoría son compromisos o trabajos de seguridad razonable.
250. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que la mayoría de la evidencia obtenida por el auditor gubernamental será persuasiva más que concluyente.
251. En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, como por ejemplo "en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o dan una perspectiva razonable y verdadera de) la situación financiera de... así como sus resultados financieros y flujos de efectivo..." o, en el caso de un marco de cumplimiento, "en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con..."
252. Por su parte los trabajos de revisión refieren a compromisos de seguridad limitada; los otros encargos de aseguramiento, según el nivel de aseguramiento que provea a los usuarios puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado; y en los casos de las certificaciones y de las labores referidas a servicios relacionados, no proveen ningún nivel de seguridad, solamente a

procedimientos de certificación literal y a procedimientos acordados con el usuario de la información.

B. NORMAS PARTICULARES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

El proceso de la Auditoría Financiera

253. El proceso de Auditoría Financiera comprende las siguiente etapas:

- I. Planificación
- II. Ejecución
- III. Conclusiones/Opiniones – Elaboración de Informe

I. Planificación

254. Durante el proceso de planificación, el auditor gubernamental deberá:

- i. desarrollar la planificación específica, que incluye una estrategia general de auditoría que contenga el alcance, tiempos y dirección de la misma.
- ii. identificar el objeto del examen (información financiera, los estados financieros/contables, las afirmaciones que lo constituyen o lo que debieran contener), evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado.
- iii. tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, las circunstancias particulares del caso, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría. Este conocimiento permitirá identificar de ser aplicable el uso de organizaciones de servicios para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información objeto de auditoría.
- iv. evaluar los riesgos de error de significancia a nivel de estado financiero y a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos con el fin de proporcionar una base que sirva para procedimientos de auditoría.

- v. actuar de forma apropiada al abordar los riesgos evaluados de error de significancia en los estados financieros/información financiera, con el objetivo de reducirlo a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.
- vi. a efecto de documentar esta etapa de la labor de auditoría, elaborará la Matriz de Riesgo para cada elemento particular que se desea evaluar, pudiendo contar, a manera de ejemplo, con los siguientes componentes mínimos:

Componente	Observaciones	Control			Riesgo	Riesgo inherente			Riesgo de control			Riesgo de combinado			Enfoque	Principales Pruebas
		si	no	descripción		alto	medio	bajo	alto	medio	bajo	alto	medio	bajo		
Conclusión:																

- vii. diseñar y llevar a cabo procedimientos sustantivos (para cada clase de transacciones, saldo de cuenta y divulgación de datos de significancia, sin importar los riesgos evaluados de error), su alcance, su distribución en el tiempo, la determinación del responsable de su ejecución y la estimación de los recursos que se van a afectar.
- viii. identificar y evaluar los riesgos de error de significancia en los estados financieros/información financiera debido a fraude, deberá obtener evidencia suficiente y apropiada respecto a dichos riesgos, y deberá responder apropiadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.
- ix. identificar los riesgos de errores de significancia debidas al incumplimiento directo y sustancial de las leyes y reglamentos. La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que ésta cumple con dicho marco.

- x. considerar la posibilidad de que haya eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro.
- xi. considerar la materialidad de una cuestión o aspecto en todo el proceso/ciclo del trabajo de control, desde la selección de las cuestiones a analizar, la evaluación de los riesgos en juego, hasta el análisis de la suficiencia de las evidencias obtenidas y de la documentación que las sustentan.
- xii. El auditor gubernamental debe obtener suficiente evidencia de auditoría y apropiada relativa al cumplimiento con las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo y sustancial en la determinación de los montos y datos reportados en los estados financieros/información financiera.
- xiii. planear la auditoría apropiadamente para garantizar que se realice dentro de los principios de eficacia, eficiencia y economía aplicable a todo control.
- xiv. a efecto de documentar esta etapa de la labor de auditoría, elaborará la Matriz de Planificación para cada elemento particular que se desea evaluar, pudiendo contar, a manera de ejemplo, con los siguientes componentes mínimos:

Pregunta y Sub pregunta de auditoría – Identificar la pregunta y la sub pregunta de auditoría						
Crterios	Información requerida	Fuentes de información	Procedimientos para recopilación de información	Procedimientos para el análisis de la información	Limitación	Qué nos permitirá decir el análisis

Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI - IDI

II. Ejecución

Procedimientos y obtención de evidencia

255. En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los trabajos de auditoría, el auditor gubernamental debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas (muestreo), determinadas exclusivamente según su criterio, excepto en aquellos casos que se establecieran procedimientos específicos, dada la naturaleza del trabajo, o a través de la aplicación de métodos estadísticos.

256. Como parte de los procedimientos correspondientes a los trabajos de auditoría financiera, el auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la dirección con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.
257. Los procedimientos habituales establecidos para cada tipo específico de trabajo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor gubernamental debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento habitual que no fue aplicado, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, ha permitido obtener la evidencia válida y suficiente.
258. Los procedimientos habituales, deben ser utilizados durante todo el desarrollo del trabajo de auditoría hasta la fecha de elaboración de las conclusiones/opinión del informe. Las aplicaciones de estos procedimientos habituales se refieren también a los hechos posteriores a la fecha de cierre de la materia auditada y hasta la fecha de emisión del informe respectivo.
259. El auditor gubernamental puede utilizar el trabajo de un experto o de otros auditores gubernamentales para satisfacer los objetivos previstos en la planificación. Y dependiendo del riesgo involucrado, deberá evaluar si los mismos tienen la competencia, capacidad, objetividad e independencia necesarias para sus fines.
260. El auditor gubernamental evaluará la objetividad y la independencia de la labor de la auditoría interna y si la misma es pertinente para sus tareas de control, en tal caso puede el trabajo del auditor gubernamental interno integrarse a su propia labor.
261. La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y apropiada.
262. La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo.
263. La mayor seguridad es proporcionada por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente en vez de piezas de evidencia consideradas individualmente.
264. En el caso de los estados financieros/información financiera del sector público, a menudo la administración puede afirmar que las transacciones y eventos se llevaron a cabo de conformidad con la legislación y la debida autoridad, y tales aseveraciones

bien pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera. También puede ser necesario que los auditores gubernamentales del sector público consideren los requisitos y recomendaciones de las Normas de Auditorías de Cumplimiento.

265. Al adoptar o desarrollar normas de auditoría, los OCEG también deben considerar la necesidad de requerimientos que permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:

- i. el uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;
- ii. la evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;
- iii. la evidencia de auditoría a partir del uso de mediciones del valor razonable, si resulta relevante;
- iv. la evidencia de auditoría cuando la entidad auditada tiene partes relacionadas;
- v. la evidencia de auditoría proveniente del uso por parte de la entidad auditada de organizaciones de servicio;
- vi. la evidencia de auditoría proveniente de usar el trabajo de áreas de auditoría interna o, cuando la ley y los reglamentos lo permiten y se considera relevante, la asistencia directa de auditores gubernamentales internos;
- vii. la evidencia de auditoría de expertos externos;
- viii. el uso de declaraciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría;
- ix. los requerimientos previstos en particular en los OCEG con funciones jurisdiccionales.

266. Teniendo en cuenta la evidencia de auditoría obtenida por la aplicación de los procedimientos establecidos en la planificación, el responsable del trabajo de auditoría, deberá evaluar:

- i. Si el comportamiento de los riesgos responde a lo previsto en la planificación y los resultados de la administración del mismo,
- ii. SI las pautas y objetivos establecidas en la planificación se han cumplido,
- iii. Si resultaron necesarias modificaciones, éstas se han plasmado en la planificación,

- iv. Si la evidencia obtenida permitirá respaldar el juicio del auditor gubernamental, evaluando para ello su validez y suficiencia.
267. El auditor gubernamental debe mantener un registro completo de los errores identificados durante la auditoría y comunicar a la administración y a los encargados de la gestión, según corresponda y de manera oportuna, todos los errores registrados en el curso de la misma.
268. Los errores no corregidos deberán evaluarse para conocer su materialidad, individualmente o en conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre el dictamen expresado en el informe del auditor gubernamental.
269. Esta etapa de la labor de auditoría, elaborará la Matriz de Planificación para cada elemento particular que se desea evaluar, pudiendo contar, a manera de ejemplo, con los siguientes componentes mínimos:

Modelo de Matriz de Hallazgos

Objetivo de la auditoría (repetir el objetivo de la Matriz de Planificación)

Situación Encontrada	Criterio	Procedimientos aplicados	Hallazgos

Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI - IDI

III. Conclusiones/Opiniones – Elaboración de Informe

270. El auditor gubernamental debe formarse una opinión con base en la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida sobre si los estados financieros/información financiera en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito que también describa las bases de dicha opinión.
271. La legislación, regulación, directiva ministerial, política gubernamental o resolución de la legislatura pueden incluir objetivos adicionales de igual importancia para el dictamen sobre los estados financieros/información financiera.
272. Los auditores gubernamentales con la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento con las autoridades pueden considerar las Normas referidas a las Auditorías de Cumplimiento.

273. Con el fin de formar un dictamen, el auditor gubernamental debe primero concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores de significancia, ya sea debido a fraude o error. Esta conclusión debe tomar en cuenta:
- i. Si se ha obtenido evidencia suficiente y apropiada;
 - ii. Si los errores no corregidos son de significancia, individualmente o en conjunto; y
 - iii. La evaluación del auditor gubernamental de los siguientes puntos, los cuales se toman en consideración cuando se determina la forma de la opinión/dictamen:
 1. Si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes de acuerdo con los requisitos del marco de referencia de emisión de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible prejuicio en los juicios de la administración,
 2. Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado,
 3. Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y si son apropiadas,
 4. Si las estimaciones contables hechas por la administración son razonables,
 5. Si la información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible,
 6. Si los estados financieros presentan la información de una manera adecuada que le permita a los usuarios destinados a entender el efecto de las transacciones y eventos importantes en la información transmitida por los estados financieros,
 7. Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es apropiada,
 8. Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable.

- iv. Cuando los estados financieros/información financiera hayan sido preparados de conformidad con un marco de presentación, la conclusión también deberá considerar si los estados financieros/información financiera logran una presentación justa:
 - 1. en términos de su presentación, estructura y contenido; y
 - 2. si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos subyacentes.
274. Además de lo requerido para cada tipo de trabajo, la normativa aplicable para cada OCEG y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener la siguiente información:
- i. Título.
 - ii. Destinatario/Receptor, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
 - iii. Un párrafo introductorio que (1) identifique de quién es la entidad emisora de la información objeto del trabajo del auditor gubernamental, (2) declare que información objeto del trabajo han sido auditados, (3) identifique cuál es la titularidad de la información objeto del trabajo del auditor gubernamental, (4) refiera al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y (5) especifique la fecha o periodo cubierto por la información.
 - iv. Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la administración por la información objeto del trabajo del auditor gubernamental, señalando que la administración es responsable de la emisión de la información objeto del trabajo del auditor gubernamental de conformidad con el marco de referencia de emisión de los mismos, y de los controles internos que permitan su preparación esté libre de errores significativos, ya sea debido a fraude o error.
 - v. Una sección con el encabezado "Responsabilidad del auditor gubernamental /OCEG", señalando que la responsabilidad del auditor gubernamental es expresar una conclusión/opinión basada en su labor y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los montos y datos reportados, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor gubernamental

respecto a, entre otros, los riesgos de error de significación de la información objeto del trabajo del auditor gubernamental, sea debido a fraude o error.

- vi. Indicación de la tarea realizada por parte del auditor gubernamental.
 - vii. Alcance.
 - viii. Hallazgos obtenidos por el auditor gubernamental a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
 - ix. Conclusión a la que se ha llegado, fundada en los resultados obtenidos.
 - x. Si es necesario o según lo determine el auditor gubernamental, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y regulatorios"
 - xi. La fecha en la que el auditor gubernamental obtuvo evidencia suficiente y apropiada en la cual sustenta su conclusión /opinión.
 - xii. Lugar y fecha de emisión.
 - xiii. Identificación y firma del auditor gubernamental.
275. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado. La descripción El título del informe deberá identificar si se trata de un:
- i. Informe de auditoría: Precisando el tipo de auditoría financiera de que se trate.
 - ii. Informe de revisión: Precisando en cada caso el período al que se refiere.
 - iii. Informes sobre otros encargos de aseguramiento: Deberá precisarse si se trata de un informe general, de información prospectiva o de organización de servicios.
 - iv. Informe de certificación.
 - v. Informe sobre servicios relacionados.
276. El formato del Informe puede ser breve o extenso según la naturaleza de la labor de control a que se refiera.

C. NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA

277. La Auditoría Financiera está destinada a determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de referencia y regulatorio aplicable. A través del desarrollo de este trabajo de aseguramiento, el auditor gubernamental debe reunir evidencias que respalden su opinión relativa a la información presentada objeto de su examen.

C.1. AUDITORÍA FINANCIERA DE ESTADOS FINANCIEROS/CONTABLES CON FINES GENERALES

278. Este trabajo está destinado a satisfacer necesidades de una amplia gama de usuarios de estados financieros, emitidos de conformidad con un marco de información con fines generales, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.
279. Un marco de presentación razonable requiere su cumplimiento, pero permite, explícita o implícitamente, que puede ser necesario desviarse de un requisito o proporcionar información adicional con el fin de lograr una presentación razonable de los estados financieros. El término marco de cumplimiento se usa para referirse a un marco de emisión de información financiera que requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, y que no reconocen la posibilidad de tales desviaciones para lograr una presentación razonable.
280. Se entiende por estados financieros a la presentación estructurada de información financiera/contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de un ente en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

a) Marco de Información financiera aplicable

281. Es el marco de información financiera adoptado por la dirección de la entidad para preparar los estados financieros, que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros y que se requiere por las disposiciones profesionales, legales o reglamentarias.

Marco de presentación razonable

282. Un marco de información prescripto por disposiciones profesionales legales o reglamentarias, emitido por entidades con competencia para ello se presume aceptable para concluir sobre la presentación razonable de los estados financieros con fines generales.

283. Sin perjuicio de lo mencionado, el auditor gubernamental deberá concluir si el marco de información financiera aplicado que se trate es, un marco que permite opinar sobre la presentación razonable de los estados financieros, en todos sus aspectos significativos.

a).2. Marco de cumplimiento

284. Si el auditor gubernamental concluye que el marco de información previsto para la preparación de los estados financieros no es aceptable para opinar sobre la presentación razonable de dichos estados, en todos sus aspectos significativos, se deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- i. que la dirección del ente exponga en los estados financieros la información adicional necesaria para identificar las diferencias con un marco de información aceptable, a fin de no conducir a equivocación al usuario;
- ii. que el informe de auditoría incluya un párrafo de énfasis para alertar a los usuarios sobre la información adicional mencionada precedentemente; y
- iii. que, salvo que las condiciones del trabajo lo requirieran, la opinión del auditor gubernamental no emplee la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” sino que se refiera a la preparación de la información financiera de acuerdo al marco de información aplicable (marco de cumplimiento).

285. Si en las condiciones identificadas en el párrafo anterior, se requiriera que, en la opinión del auditor gubernamental sobre los estados financieros, se emplee la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” de conformidad con el marco de información que se establezca, o de otro modo se estableciera un formato o redacción del informe de auditoría en términos que difieran de manera significativa de los requerimientos de esta norma, el auditor gubernamental evaluará:

- i. Si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los estados financieros, y si este fuera el caso,
- ii. Si una explicación adicional en su informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

286. Si se concluyera que con su explicación adicional no puede mitigar la posible interpretación errónea, se analizará si procede la emisión del informe sin la inclusión de la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” o la no

emisión del informe, en ambos casos ampliando o intensificando sus comunicaciones por ejemplo al Poder Legislativo.

287. La forma de expresión de la opinión del auditor gubernamental dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los estados financieros.

b) Normas para su desarrollo

288. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

289. El auditor gubernamental deberá reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

- i) Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el auditor gubernamental decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos.
- ii) El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:
 - a) Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
 - b) Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
 - c) Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.
 - d) Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza,

extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.

- iii) Cotejo de los estados financieros/contables con los registros contables.
- iv) Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos, y la correspondiente documentación comprobatoria.
- v) Inspecciones oculares (por ejemplo, arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
- vi) Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo, Bancos, clientes, proveedores, asesores legales, órganos rectores).
- vii) Comprobaciones matemáticas.
- viii) Revisiones conceptuales.
- ix) Comprobación de la información relacionada.
- x) Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- xi) Examen de documentos importantes (por ejemplo, estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- xii) Indagación a funcionarios y empleados del ente; en particular, preguntas a la dirección para identificar si existen dudas sustanciales sobre la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período que debe ser al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados financieros/contables.
- xiii) Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección).

290. El auditor gubernamental debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes sobre la idoneidad de la utilización por parte de la administración del supuesto de empresa en marcha en la preparación y presentación de los estados financieros/contables, y concluir si a su juicio existe una incertidumbre significativa con respecto a la capacidad del ente para continuar operando.

291. Con respecto a la determinación del cumplimiento del principio de empresa en marcha, los responsables de la preparación de los estados financieros/información financiera necesitan considerar una amplia variedad de factores en torno al desempeño actual y esperado, la reestructuración potencial o anunciada de unidades organizativas, las estimaciones de ingresos o la posibilidad de continuar con el financiamiento del gobierno, y las fuentes potenciales de financiamiento sustituto. Al llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos el auditor deberá considerar si existen eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad de la entidad auditada de continuar con sus operaciones, el auditor tendrá en cuenta dos factores separados que en ocasiones se superponen:
- i. el riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas (por ejemplo, cuando hay un cambio de gobierno o existan decisiones de discontinuar actividades); y
 - ii. el riesgo menos común operativo o comercial (por ejemplo, cuando una entidad auditada carece de suficiente capital de trabajo para continuar con sus operaciones al nivel actual).

c) Evaluación de la evidencia

292. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.
293. Con tal propósito, el auditor gubernamental debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de sus colaboradores a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.
294. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el juicio del auditor gubernamental sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados financieros/contables. Para ello, el auditor gubernamental, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:
- i. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
 - ii. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.

- iii. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

d) Conclusión e Informes

295. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos, el auditor gubernamental debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados financieros/contables en su conjunto, o acerca de si los estados financieros/contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

Informe de Control Interno

296. El auditor gubernamental podrá emitir, en su caso, un informe con las observaciones recogidas durante el desarrollo de la tarea y las sugerencias para el mejoramiento del control interno examinado.

e) Normas sobre informes

297. El auditor gubernamental deberá emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.
298. Con relación a un trabajo de auditoría sobre estados financieros/contables, el auditor gubernamental podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso, o ambos, según la reglamentación en particular de cada OCEG.

Informe breve. Definición

299. El informe breve sobre los estados financieros/contables, es el que se emite, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual se expresa una opinión o se declara que se abstiene de emitirla sobre la información que contienen dichos estados.

Contenido

300. El informe breve sobre estados financieros/contables debe contener los siguientes apartados:
 - i. Título del informe.
 - ii. Destinatario.
 - iii. Apartado introductorio/Identificación del objeto.
 - iv. Responsabilidad de la dirección con relación a los estados financieros/contables.

- v. Responsabilidad del auditor.
- vi. Fundamentos de la opinión modificada, en caso de que corresponda.
- vii. Dictamen u opinión sobre los estados financieros/contables en su conjunto o la manifestación expresa que se abstiene de hacerlo.
- viii. Párrafo de énfasis y/o párrafo sobre otras cuestiones, en caso de que correspondan.
- ix. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, en caso de que corresponda. Si el auditor debe incluir este párrafo, incorporara en el informe como subtítulo “Informe sobre los estados financieros/contables” antes del contenido del apartado introductorio.
- x. Lugar y fecha de emisión.
- xi. Identificación y firma del auditor gubernamental.

Título del informe

301. El título del informe deberá identificarse como “Informe de Auditoría”. **Destinatario**

302. El informe debe estar dirigido a la máxima autoridad responsable del objeto de control u otros según corresponda, de conformidad con las normativas de los OCEG.

Apartado introductorio

303. Se debe identificar con precisión y claridad:

- i. El objeto de auditoría a los que se refiere el informe;
- ii. la denominación completa del ente a quien pertenecen;
- iii. la fecha o período a que se refieren; y
- iv. una descripción resumida del marco de información aplicable.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros/contables

304. La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros/contables de conformidad con el marco de información financiera/contable aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros/contables libres de incorrecciones materiales.

Responsabilidad del auditor

305. El informe debe contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del auditor gubernamental es expresar una opinión sobre los estados financieros/contables basada en su labor de auditoría, y que su examen se desarrolló de acuerdo a las presentes normas.
306. El informe también debe explicar que las normas de auditoría exigen que el auditor gubernamental cumpla los requerimientos de ética y describir brevemente en qué consiste una auditoría y que objetivos persigue, así como señalar si los elementos de juicios obtenidos por el auditor gubernamental proporcionan o no una base suficiente y adecuada para su opinión.
307. Cuando un procedimiento usual se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor gubernamental hubiera obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia del procedimiento modificado, sustituido o suprimido.

Dictamen

308. En este apartado el auditor gubernamental debe exponer la opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados financieros/contables en su conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con el marco de información que permita opinar sobre presentación razonable. Si los estados financieros contables fueran preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor gubernamental opine sobre si los estados financieros/contables logran una presentación razonable; en cambio, el auditor gubernamental deberá opinar o abstenerse de opinar sobre si los estados financieros/contables fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable.

Opinión no modificada o favorable sin salvedades

309. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas, el auditor gubernamental opinará favorablemente, cuando pueda manifestar que los estados financieros/contables objeto de la auditoría, en su conjunto:
- i. Presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas financieras/contables

- profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable; o
- ii. han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

Opiniones modificadas. Opinión favorable con salvedades

310. La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información financiero/contable que corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, “salvedades” o “excepciones”.
311. Al expresar su salvedad, el auditor gubernamental incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación, con referencia, en su caso, a la nota a los estados financieros/contables que trate con mayor detalle el problema. Este párrafo se ubicará inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título “Fundamentos de la opinión con salvedades”.
312. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
 - i. Habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas para los estados financieros/contables, pero no generalizadas como para justificar una opinión adversa; o
 - ii. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros/contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión.
313. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que imposibilitaran la emisión de una opinión o implicaran salvedades a esta, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado “Fundamentos de la opinión con salvedades”.

Tales limitaciones en el alcance deben indicar los procedimientos no aplicados, señalando lo siguiente:

- i. Si la restricción ha sido impuesta por el ente auditado; o
 - ii. si la restricción es consecuencia de otras circunstancias ajenas a los OCEG.
314. Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro auditor gubernamental independiente (como es el caso de participaciones del ente cuyos estados financieros/contables son objeto de auditoría, en otros entes cuyos estados financieros/contables han sido auditados por otro auditor gubernamental), la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte. Si no se incluye, significa que el auditor principal asume la responsabilidad sobre la totalidad de la información contenida en los estados financieros/contables sobre los que emite su informe.
315. No es necesario que el auditor gubernamental haga referencia en su informe a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros/contables. En cambio, el auditor gubernamental deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:
- i. Las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente con relación a los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o
 - ii. el cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado o revelado de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable.

Opinión adversa

316. El auditor gubernamental expresará una opinión adversa cuando, habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas y generalizadas en los estados financieros/contables.
317. En este caso, el auditor gubernamental debe expresar que los estados financieros/contables no constituyen una presentación razonable o no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de

información aplicable, explicando las razones que justifiquen su opinión en un párrafo con un título denominado “Fundamentos de la opinión adversa”, situado inmediatamente antes del párrafo de opinión adversa.

Abstención de opinión

318. El auditor se abstendrá de opinar cuando:

- i. No pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros/contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y generalizados; y
- ii. en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido elementos de juicio válidos y suficientes con relación a cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros/contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros/contables.

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

320. El auditor gubernamental debe indicar en su informe las razones que justifican su abstención de opinión en un párrafo con un título denominado "Fundamentos de la abstención de opinión", situado inmediatamente antes del párrafo de abstención de opinión.

321. El siguiente cuadro ilustra el modo en el que el juicio del auditor sobre la naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión a expresar.

<i>Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada</i>	<i>Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros</i>	
	<i>Material pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

322. Una opinión adversa o una abstención de opinión sobre un asunto específico cuya justificación se describe en el párrafo de “Fundamentos de la opinión adversa” o “Fundamentos de la abstención de opinión”, en su caso, no justifica omitir la descripción de otros asuntos identificados, que, de otro modo, no se darían a conocer a los usuarios de la información. Tal información se presentará en un apartado específico que llevará un título apropiado con las circunstancias.
323. Cuando el auditor gubernamental considere necesario expresar una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre los estados financieros/contables en su conjunto, su informe no incluirá simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado financiero/contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero/contable con relación al mismo marco de información aplicado por el ente.
324. Cuando el auditor gubernamental no exprese un dictamen favorable sin salvedades, el párrafo de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión adversa” o “Abstención de opinión”, según corresponda. Si no fuera practicable cuantificar los efectos de un desvío con respecto al marco de información aplicable, pero aún se estimará que esos efectos justifican una salvedad o una opinión adversa, el auditor gubernamental deberá expresar tal situación en el apartado que describe el hecho que da lugar a la modificación de la opinión. El auditor gubernamental deberá utilizar más de uno de estos títulos cuando ello resulte aplicable.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

325. El auditor gubernamental agregará en el informe un párrafo destacado con el título “Párrafo de énfasis” o similar, sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros/contables, en las siguientes situaciones:
- i. Cuando esa cuestión explique:
 1. una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento (por ejemplo, dependencia de la continuidad de aportes del tesoro para mantener el nivel de actividad);

2. o que los estados financieros/contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información financieros/contable que no es aceptable para las normas financieras/contables profesionales;
 3. o cuando los estados financieros/contables son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la dirección del ente aprobó los estados financieros/contables y el auditor emitió su informe (alternativamente, esta última cuestión puede cubrirse en el párrafo sobre otras cuestiones); o
 - ii. cuando el auditor gubernamental considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados financieros/contables.
326. Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de estas u otras cuestiones en los estados financieros/contables, el auditor gubernamental deberá efectuar la correspondiente salvedad por exposición deficiente.
327. El auditor gubernamental debe incluir en el párrafo de énfasis una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los estados financieros/contables en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.
328. De conformidad con el mandato de cada OCEG el párrafo de énfasis podrá incluir referencias a las debilidades de significación del sistema de control interno particularmente vinculadas a situaciones detectadas de pérdidas, fraude, normativa aplicable contradictoria que repercuta en el funcionamiento del ente auditado.
329. Podrán destacarse operaciones críticas de la entidad. Actuaciones que impacten en el medio ambiente y cuestiones vinculadas al comportamiento esperado de los funcionarios públicos en cuanto su labor como buenos administradores en general y en particular con respecto de los bienes públicos.
330. Un párrafo de énfasis no sustituye al dictamen.
331. Cuando exista una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros/contables que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor gubernamental o el informe de auditoría, el auditor gubernamental agregará en el informe un párrafo sobre otras cuestiones

bajo el título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro título similar. Esto es, por ejemplo, aplicable a la existencia de restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría o la aplicación anticipada de una norma contable con efecto generalizado sobre los estados financieros/contables.

332. La comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias que llevan al auditor gubernamental a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:
- i. Al auditor gubernamental, notificar a los responsables de gobierno de la entidad la modificación o modificaciones previstas y los motivos (o circunstancias) de las modificaciones;
 - ii. Al auditor, buscar el acuerdo de los responsables del gobierno de la entidad sobre los hechos que originan las modificaciones previstas, o confirmar las cuestiones objeto de desacuerdo con la dirección; y
 - iii. A los responsables del gobierno de la entidad, tener oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor información y explicaciones adicionales en relación con el hecho o hechos que originan las modificaciones previstas.

Información comparativa

333. Existen dos posibles maneras para que una entidad presente la información comparativa y, dependiendo de ello, dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor gubernamental de considerar esa información comparativa: estados financieros/contables con cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros/contables comparativos.
334. Cuando se presenten estados financieros/contables con cifras correspondientes de períodos anteriores, la opinión del auditor gubernamental debe referirse únicamente al período actual y no hará mención a las cifras correspondientes por ser estas parte de los estados financieros/contables del período actual. Como excepción a esta regla, el auditor gubernamental se referirá en su opinión a las cifras correspondientes cuando hubiera emitido una opinión modificada en el período anterior y el problema que dió lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el auditor gubernamental identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.

335. Cuando el auditor gubernamental deba expresar una opinión sobre estados financieros/contables comparativos, se referirá en su informe a cada período para el que se presentan estados financieros/contables y sobre el que expresa una opinión de auditoría. En estos casos podría resultar que el auditor gubernamental:
- i. Expresa una opinión con salvedad o una opinión adversa, o una abstención de opinión, o que incluya un párrafo de énfasis con respecto a los estados financieros/contables de un período, y que exprese una opinión diferente sobre los estados financieros/contables de otro período; o
 - ii. exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expreso, en cuyo caso deberá revelar los motivos fundamentales de la diferente opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión

336. Cuando por disposiciones legales o profesionales, el auditor gubernamental tenga responsabilidades adicionales de informar sobre otros asuntos que son complementarios a la responsabilidad del auditor gubernamental de expresar una opinión sobre los estados financieros/contables, el auditor gubernamental agregará un párrafo adicional al final del informe de auditoría, salvo que sea permitido que notifique sobre estos asuntos en un informe por separado.

Lugar y fecha de emisión

337. El lugar de la emisión es la sede del OCEG.
338. La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el trabajo de auditoría. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor gubernamental en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados financieros/contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:
- i. Aquéllos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados financieros/contables.
 - ii. Aquéllos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados

financieros/contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.

339. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor gubernamental haya obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión sobre los estados financieros/contables, incluidos los elementos de juicio de que todos los estados que componen los estados financieros/contables, incluida la información complementaria, han sido preparados, y la dirección ha manifestado que asume la responsabilidad de dichos estados financieros/contables.

Firma

340. En el informe se debe consignar la firma de los auditores gubernamentales intervinientes de acuerdo a la normativa vigente en cada OCEG.

Forma de presentación

341. El auditor gubernamental debe presentar su informe por separado el cuál se debe adjuntar a los estados financieros/contables objeto de la auditoría. Todas las fojas de los estados financieros contables deben estar firmadas o inicialadas por el auditor gubernamental.

Información adicional no auditada presentada que forma parte de los estados financieros/contables

342. El auditor gubernamental evaluará si cualquier información adicional no requerida por el marco de información financiero/contable aplicable, y excluida del objeto de la auditoría, que se presente formando parte de los estados financieros/contables se distingue claramente en dichos estados. De lo contrario, solicitará a la Administración que identifique como no auditada la información adicional. Si la Administración se negara a hacerlo, el auditor gubernamental explicará, en el párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre los estados financieros/contables, que dicha información no está cubierta por su informe.

Otra información en documentos que contienen estados financieros/contables

343. El auditor gubernamental examinará toda otra información incluida en un documento que contenga los estados financieros/contables y el correspondiente informe de auditoría, con el fin de identificar, si las hubiera:

- i. Incongruencias significativas con los estados financieros/contables; o

- ii. una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho.
344. Con relación al párrafo anterior, si se necesita una modificación de los estados financieros/contables auditados y la Administración se niega a realizarla, deberá modificar su informe. Si se necesita una modificación de otra información y la Administración se niega a realizarla, el auditor gubernamental debe, según las circunstancias, incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la inconsistencia, no emitir el dictamen del auditor o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.

Informe extenso

345. El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:
- i. Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados financieros/contables.
 - ii. Que los datos que se adjuntan a los estados financieros/contables se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados.
 - iii. Que la información adicional detallada en el inciso ii precedente:
 - a. Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante el examen de los estados financieros/contables y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente.
 - b. no ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para el examen de los estados financieros/contables. En este caso, el auditor gubernamental debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.
346. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados financieros/contables e información suplementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del auditor gubernamental que emite dicho informe extenso.

C.2. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS/CONTABLES PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS.

347. Este trabajo está destinado a satisfacer los requerimientos de algunos usuarios de estados financieros emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos (contabilización con criterios distintos a los generalmente aceptados; fiscales, contractuales o establecidos por entidades reguladoras, rendiciones de cuentas que pueden ser aprobadas o desaprobadas por organismos con función jurisdiccional, entre otros), que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

a) Normas para su desarrollo¹⁵

348. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

349. Este trabajo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de estados financieros/contables emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

350. El auditor gubernamental obtendrá conocimiento de:

- i. La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros/contables;
- ii. los usuarios a quienes se destina el informe; y
- iii. las medidas tomadas por la Dirección para determinar que el marco de información financiera/contable aplicable es aceptable en las circunstancias.

351. El auditor gubernamental determinará si la aplicación de las normas de auditoría requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo.

352. El auditor gubernamental evaluará si los estados financieros/contables describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera/contable aplicable.

¹⁵ ISSAI 1800. -

353. En el caso de estados financieros/contables preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor gubernamental deberá tomar conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección del ente para la preparación de dichos estados. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia significativa en la información presentada en los estados financieros/contables.

b) Normas sobre informes

354. El informe de auditoría describirá:

- i. La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros/contables con fines específicos y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa a los estados financieros/contables con fines específicos que contenga dicha información;
- ii. si la Dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera/contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para dicha finalidad, la explicación de la responsabilidad de la Dirección con relación a los estados también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias.
- iii. La opinión del auditor sobre los estados financieros/contables auditados.
- iv. El informe de auditoría incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe que los estados financieros/contables se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. El auditor gubernamental incluirá dicho párrafo con el título “Párrafo de énfasis” u otro apropiado.

355. El auditor gubernamental, en los casos de emisión de informes de auditoría de estados financieros/contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, respetará la Sección D.1.e) de este capítulo en lo que fuera de aplicación.

C.3. AUDITORÍA DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO CONTABLE O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO/CONTABLE

356. Este trabajo puede tener como objeto/materia un solo estado financiero, o un elemento del mismo entendiendo por tal una cuenta o partida específica de un estado financiero.

a) Normas para su desarrollo¹⁶

357. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

358. La auditoría de un solo estado financiero/contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero/contable, puede ser llevada a cabo aplicando las normas de auditoría de estados financieros/contables de la Sección D.1. precedente. Un solo estado financiero/contable puede ser cualquiera de los estados financieros/contables básicos, sus anexos o la información complementaria. Elemento significa un elemento, cuenta o partida de un estado financiero/contable. Un solo estado financiero/contable o un elemento, cuenta o partida específico de un estado financiero/contable (en adelante, “elemento”), puede ser preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos, pudiendo ser cualquiera de los dos marcos, uno que permite presentación razonable o uno que requiere cumplimiento. Esta distinción afectará el contenido del informe y el tipo de opinión que emitirá el auditor gubernamental.

359. Si el OCEG no ha realizado también la auditoría del conjunto completo de los estados de la entidad, determinará si la auditoría de un solo estado financiero/contable o de un elemento es factible.

360. El auditor gubernamental debe determinar la aceptabilidad del marco de información financiera/contable que ha sido aplicado en la preparación de dichos estados, lo que incluirá determinar si la aplicación del marco de información financiera/contable tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que

¹⁶ ISSAI 1805. -

proporciona el estado financiero/contable o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos significativos sobre la información que proporcionan.

b) Normas sobre informes

361. Si el OCEG realiza un trabajo para emitir un informe sobre un solo estado financiero/contable o sobre un elemento (dentro del marco de su mandato), al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros/contables de la entidad, expresará una opinión por separado para cada trabajo.
362. Un estado financiero/contable o un elemento de dichos estados puede publicarse junto con el juego completo de estados financieros/contables auditados. Si el auditor gubernamental concluye que dicha presentación no los distingue suficientemente del conjunto completo, solicitará a la Dirección que rectifique la presentación. También diferenciará la opinión sobre un solo estado o sobre un elemento, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros/contables y no emitirá el informe que contenga la opinión sobre un solo estado financiero/contable o sobre un elemento hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.
363. Si la opinión del auditor gubernamental sobre el conjunto completo de estados financieros/contables de la entidad no es una opinión favorable sin salvedades, o si dicho informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor gubernamental determinará el efecto que esto pueda tener sobre el informe de auditoría sobre un solo estado financiero/contable o sobre un elemento. Cuando se considere adecuado, expresará una opinión diferente a un informe favorable sin salvedades sobre el estado financiero/contable o sobre el elemento, o incluirá un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en su informe de auditoría, según corresponda.
364. Si el auditor gubernamental concluye que es necesario expresar una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados financieros/contables de la entidad, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento, cuenta o partida específica incluido en dichos estados financieros/contables, considera apropiado expresar una opinión sin salvedades sobre dicho elemento, cuenta o partida específica solo lo hará si: i) Las disposiciones legales o reglamentarias no lo

prohíben. ii) La opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica juntamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión. iii) El elemento específico no constituye una parte significativa de los estados financieros/contables completos considerados en su conjunto.

365. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de los informes de auditoría de un solo estado financiero/contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero/contable, respetará la Sección D.1.e) en lo que fuera de aplicación.

C.4. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS/CONTABLES RESUMIDOS

366. Este trabajo se refiere a estados financieros/contables resumidos. Los estados financieros/contables son referidos a información financiera/contable histórica derivada de los estados financieros/contables completos pero que contiene menos detalle que dichos estados financieros/contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros/contables completos sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios producidos en ellos en un período de tiempo.

a) Normas para su desarrollo¹⁷

367. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

368. Este trabajo se refiere a información financiera/contable histórica derivada de los estados financieros/contables pero que contiene menos detalle que los estados financieros/contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros/contables.

369. El OCEG únicamente realizará un trabajo de auditoría de estados financieros/contables resumidos cuando haya realizado la auditoría de los estados financieros/contables completos de los que se deriven los estados financieros/contables resumidos. La realización del trabajo requiere también:

¹⁷ ISSAI 1810. -

- i. Determinar si los criterios aplicados son aceptables, cuando no estén establecidos por ley o un regulador;
 - ii. obtener de la Dirección una manifestación de que reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados financieros/contables resumidos; y
 - iii. acordar con la Dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados financieros/contables resumidos.
370. En un trabajo para realizar la auditoría de estados financieros/contables resumidos, el auditor gubernamental deberá:
- i. determinar si los criterios aplicados son aceptables, como condición básica para realizar el trabajo;
 - ii. formarse una opinión sobre los estados financieros/contables resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de los elementos de juicio de auditoría obtenidos; y
 - iii. expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.
371. El auditor gubernamental realizará los siguientes procedimientos, y cualquier otro que considere necesario:
- i. Evaluar si los estados financieros/contables resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados financieros/contables completos auditados.
 - ii. Cuando los estados resumidos no vienen acompañados de los estados financieros/contables completos auditados, evaluar si describen claramente:
 1. De quién se pueden obtener los estados financieros/contables completos auditados o el lugar en el que están disponibles; o
 2. las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados financieros/contables auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados financieros/contables resumidos.
 - iii. Evaluar si los estados financieros/contables resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.

- iv. Comparar los estados financieros/contables resumidos con la correspondiente información de los estados financieros/contables completos auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros/contables completos auditados.
- v. Evaluar si los estados financieros/contables resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.
- vi. Evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los estados financieros/contables resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no induzcan a error en las circunstancias.
- vii. Evaluar si los estados financieros/contables completos auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros/contables resumidos.

b) Normas sobre informes

372. El informe de auditoría sobre los estados financieros/contables resumidos incluirá entre sus elementos un apartado introductorio que:
- i. Identifique los estados financieros/contables resumidos sobre los que el auditor gubernamental informa;
 - ii. identifique los estados financieros/contables completos auditados;
 - iii. mencione el informe de auditoría sobre los estados financieros/contables completos auditados, su fecha y el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión favorable sin salvedades sobre los estados financieros/contables completos auditados, excepto que se den los casos previstos en los párrafos 375 y 376 siguientes;
 - iv. si la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros/contables resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros/contables completos auditados, indique que los estados financieros/contables resumidos y los estados financieros/contables completos auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros/contables completos auditados; y

- v. ponga de manifiesto que los estados financieros/contables resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información financiera/contable aplicado para preparar los estados financieros/contables completos auditados y que la lectura de los estados financieros/contables resumidos no equivale a la lectura de los estados financieros/contables completos auditados.
373. Cuando el auditor gubernamental concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros/contables resumidos, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa:
- i. Los estados financieros/contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados financieros/contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados]; o
 - ii. los estados financieros/contables resumidos constituyen una presentación resumida razonable de los estados financieros/contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados].
374. El auditor gubernamental no fechará el informe de auditoría sobre los estados financieros/contables resumidos con anterioridad a:
- i. La fecha en la que haya obtenido elementos de juicio de auditoría suficiente y adecuados en la que basar la opinión; y
 - ii. la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros/contables completos auditados.
375. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros/contables completos auditados contenga una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones y el auditor gubernamental se haya satisfecho de que los estados financieros/contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados financieros/contables completos auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados financieros/contables resumidos pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros/contables completos auditados contiene una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras

- cuestiones, y describirá los fundamentos de las salvedades y su efecto sobre los estados financieros/contables resumidos, de corresponder.
376. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros/contables completos auditados contenga una opinión adversa o una abstención de opinión, se pondrá de manifiesto tal situación y sus fundamentos, y que, como consecuencia de ello, no es posible expresar una opinión sobre los estados financieros/contables resumidos.
377. Si los estados financieros/contables resumidos no son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados financieros/contables completos auditados o no constituyen un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la Dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el auditor gubernamental expresará una opinión adversa sobre los estados financieros/contables resumidos.
378. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de los informes de auditoría sobre estados financieros/contables resumidos, respetará la Sección D.1.e), en lo que fuera de aplicación.

D. NORMAS DE REVISION LIMITADA¹⁸

379. La revisión es un trabajo de seguridad limitada, que proporciona un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y está diseñada para dar por resultado una conclusión expresada en forma negativa, como por ejemplo “nada ha llamado nuestra atención que nos pudiera hacer creer que los estados financieros no se han presentado razonablemente en todos los aspectos importantes”.

a) Normas comunes

380. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

b) Normas para su desarrollo

381. A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el auditor gubernamental debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la revisión de información financiera/contable, de alcance inferior al

¹⁸ NIA 2400 Y 2410. -

necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de dicha información.

382. La forma en que el auditor gubernamental expresará su conclusión sobre la financiera/contable dependerá del marco de información bajo el cual ésta se prepare, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la Sección D.1.
383. Para reunir los elementos de juicio necesarios, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:
- i. Obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.
 - ii. Identificar el objeto de la revisión (los estados financieros/contables, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener).
 - iii. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de las posibles incorrecciones, y el riesgo involucrado.
 - iv. Una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y el trabajo del auditor gubernamental usualmente se limita a aplicar los siguientes procedimientos:
 - a. Cotejo de la información financiera/contable con los registros contables.
 - b. Comprobaciones matemáticas.
 - c. Revisiones conceptuales.
 - d. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
 - e. Revisión comparativa de la información financiera/contable con períodos similares de ejercicios anteriores.
 - f. Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes.
 - g. Indagación (preguntas a funcionarios del ente), acerca de los aspectos importantes que pudieran afectar a la información contenida en los estados

- financieros/contables (por ejemplo, indagaciones acerca de todas las afirmaciones materiales incluidas en los estados financieros/contables). Incluye preguntas a la Dirección sobre si ha cambiado su evaluación de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados financieros/contables del período bajo revisión.
- h. Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la Dirección).
- v. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres acerca de la capacidad del ente para continuar como una empresa en funcionamiento durante un período al menos de doce meses posteriores a la fecha de cierre de los estados financieros/contables, el auditor gubernamental deberá considerar si la revelación de esa información en los estados financieros/contables de períodos intermedios es adecuada. Si es adecuada, el auditor gubernamental deberá destacar tal situación en su informe mediante un párrafo de énfasis que no afectará su conclusión. En tanto que, si la información provista por la entidad no es adecuada, el auditor gubernamental deberá emitir una conclusión con salvedad o una conclusión adversa, según corresponda.
- vi. La extensión de los procedimientos a aplicar por el auditor gubernamental depende, en parte, de lo siguiente:
- a. Las características del ente al que correspondieren los estados financieros/contables objeto de revisión.
 - b. La realización de una auditoría o revisión de estados financieros/contables anteriores por el OCEG.
 - c. El conocimiento, por parte del auditor gubernamental, de las debilidades en el control interno del ente.
 - d. El conocimiento, por parte del auditor gubernamental, de las prácticas contables del ente.
 - e. El conocimiento, por parte del auditor gubernamental, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

- vii. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del auditor gubernamental. Para ello, el auditor gubernamental, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:
 - a. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
 - b. Considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto.
 - c. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptable de conformidad a las circunstancias.

c) Normas sobre informes

- 384. El auditor gubernamental deberá emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.
- 385. El informe escrito a emitir deberá contener lo siguiente:
 - i. Título.
 - ii. Destinatario.
 - iii. Identificación de los estados financiera/contable revisada.
 - iv. Declaración de que la Dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros/contables de períodos intermedios de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.
 - v. Declaración de que el auditor gubernamental es responsable de emitir una conclusión sobre los estados financieros/contables sobre la base de su revisión.
 - vi. Declaración de que la revisión de los estados financieros/contables se realizó de acuerdo con la presente norma.
 - vii. Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las personas responsables de los temas financieros y contables y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.
 - viii. Declaración de que una revisión es significativamente de menor alcance que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por consiguiente, no permite al auditor gubernamental obtener un grado de seguridad de que tomará conocimiento de todos los temas significativos que

puedan identificarse en una auditoría y que, en consecuencia, no se expresa una opinión de auditoría.

- ix. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable.
 - x. Conclusión sobre si algo llamó la atención del auditor gubernamental que le hiciera pensar que los estados financieros/contables de períodos intermedios:
 - a. No están presentados en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de presentación razonable; o
 - b. no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado (por ejemplo, marco de cumplimiento que no permita concluir sobre presentación razonable).
 - xi. Párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones, cuando se presenten las situaciones que requieren la inclusión de tales párrafos en trabajos de seguridad razonable.
 - xii. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.
 - xiii. Lugar y fecha de emisión.
 - xiv. Identificación y firma del auditor gubernamental.
386. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes de revisión sobre estados financieros/contables, respetará la Sección D.1.e), en lo que fuera de aplicación.

E. NORMAS SOBRE EXÁMENES ESPECIALES

E.1. OTROS TRABAJOS DE ASEGURAMIENTO EN GENERAL

387. Encargo en el que un auditor gubernamental expresa una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medida de la materia objeto de análisis, sobre la base de ciertos criterios.

a) Normas comunes

388. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

b) Normas para su desarrollo¹⁹

389. El objetivo de un encargo de aseguramiento es expresar una conclusión con el fin de incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea, sobre la base de ciertos criterios. En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un encargo basado en una afirmación o un encargo de informe directo. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un encargo de aseguramiento razonable o un encargo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo en este último tipo de encargo es más alto que en un encargo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el auditor gubernamental para reunir elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión. En esta sección, se tratarán los encargos de aseguramiento distintos de una auditoría o revisión de información financiera/contable histórica.

390. El auditor gubernamental debe planificar el encargo con el fin de realizarlo de manera eficaz, con una actitud de escepticismo profesional y reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que la información sobre la materia objeto de la tarea tenga incorrecciones significativas. Debe comprender suficientemente dicha información y otras circunstancias del encargo como para identificar y analizar los riesgos de que esa información tenga incorrecciones significativas con el fin de diseñar y aplicar procedimientos para reunir elementos de juicio.

391. El auditor gubernamental debe analizar si la información sobre la materia objeto de la tarea es adecuada. Para ello, esta información tiene que tener las siguientes características:

- i. Es identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y puede someterse a procedimientos

¹⁹ NIA 3000. -

para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión.

- ii. El auditor gubernamental debe analizar la idoneidad de los criterios para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis. Estos criterios pueden estar establecidos formalmente, como las normas contables profesionales, o desarrollarse específicamente, como el código de conducta elaborado por una organización.

392. El auditor gubernamental debe reunir elementos de juicios válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión. La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos en un encargo de aseguramiento limitado son deliberadamente más acotados con relación a un encargo de aseguramiento razonable.

393. El auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas de la parte responsable, cuando corresponda.

c) Normas sobre informes

394. En el informe que surja de un encargo de aseguramiento distinto de una auditoría o revisión de información financiera/contable histórica, el auditor gubernamental debe evitar el uso de expresiones tales como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.

- i. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales:
- ii. Identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis, y cuando corresponda, la materia objeto de análisis.
- iii. Identificación de los criterios aplicados.
- iv. Cuando corresponda, una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los criterios.
- v. Cuando los criterios aplicados para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis están disponibles únicamente para usuarios presuntos específicos o sólo son pertinentes para un fin específico, una declaración que limite el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios presuntos o con dicho fin.

- vi. Descripción de las responsabilidades de la parte responsable y del auditor gubernamental.
 - vii. Resumen del trabajo realizado.
 - viii. La conclusión del auditor gubernamental: cuando corresponda, la conclusión debe informar a los usuarios presuntos el contexto en el cual se debe leer la conclusión del auditor gubernamental. En un encargo de aseguramiento razonable, la conclusión debe estar expresada en forma positiva. En un encargo de aseguramiento limitado, la conclusión debe estar expresada en forma negativa. Cuando el auditor gubernamental expresa una conclusión distinta de una conclusión sin salvedades, el informe debe contener una descripción clara de todos los motivos.
395. El auditor gubernamental debe emitir un informe con salvedades o una conclusión adversa o abstención de conclusión, según corresponda, si concluye que los criterios son inadecuados, la materia objeto de análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene incorrecciones materiales.
396. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento, respetara las Normas referidas contenidas en Sección D.1.e), en lo que fuera de aplicación.

E.2. EL EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA/CONTABLE PROSPECTIVA

397. El objetivo de este tipo de trabajo es que el auditor gubernamental emita un informe sobre información financiera/contable preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la dirección de la entidad.

a) Normas comunes

398. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

b) Normas para su desarrollo²⁰

399. El objetivo de este tipo de encargo es que el auditor gubernamental emita un informe sobre información financiera/contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones de la Dirección de la entidad. La información financiera/contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico o de una proyección.
400. “Información financiera/contable prospectiva” significa información financiera/contable basada sobre hipótesis sobre hechos que puedan suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad.
401. “Pronóstico” significa información financiera/contable prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que ocurran y medidas que la dirección espera tomar a la fecha a la que se refiere la información que se prepara (la mejor estimación).
402. “Proyección, extrapolación” significa información financiera/contable prospectiva preparada sobre la base de:
- i. Casos hipotéticos sobre hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se esperan que se produzcan, como suceden en las empresas/entidades que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o
 - ii. Una combinación de las mejores estimaciones y de un caso hipotético.
403. Dicha información ilustra las posibles consecuencias, a la fecha a la que se prepara la información, si tuvieran lugar los hechos futuros y las actuaciones previstas (escenario “que pasaría si”).
404. En un encargo para examinar información financiera/contable prospectiva, el auditor gubernamental debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre sí:
- i. Los supuestos de la Dirección sobre los cuales se basa la información financiera/contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información;

²⁰ NIA 3400. -

- ii. la información financiera/contable prospectiva está correctamente preparada según los supuestos;
 - iii. los procesos utilizados por la entidad para preparar la información financiera/contable prospectiva, teniendo en cuenta por ejemplo: los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información financiero/contable prospectiva así como la especialización y la experiencia de las personas que lo preparan; la naturaleza de la documentación preparada por la entidad que sustentan las hipótesis de la dirección; la medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas y las asistidas por sistemas informáticos; los métodos utilizados para establecer y aplicar las hipótesis; la precisión de la información financiera/contable prospectiva elaborada en períodos anteriores, así como las razones que justifican divergencias significativas.
 - iv. la información financiera/contable prospectiva está correctamente presentada y todos los supuestos significativos se expresan adecuadamente, incluso se hace una indicación clara sobre si son pronósticos o proyecciones; y
 - v. la información financiera/contable prospectiva está preparada de conformidad con los estados financieros/contables históricos y se aplicaron los principios contables apropiados.
405. La información financiera/contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran. Por lo tanto, en general, el auditor gubernamental no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la información financiera/contable prospectiva.
406. El auditor gubernamental debe lograr un nivel suficiente de conocimiento sobre las actividades del ente para poder evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información financiera/contable prospectiva.
407. Al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el auditor gubernamental debe considerar los siguientes factores:

- i. La probabilidad de que la información financiera/contable prospectiva presente incorrecciones materiales;
 - ii. el conocimiento obtenido durante encargos previos;
 - iii. la competencia de la Dirección con relación a la preparación de la información financiera/contable prospectiva;
 - iv. la medida en que dicha información se ve afectada por el juicio de la Dirección; y
 - v. la suficiencia y confiabilidad de los datos subyacentes.
408. El auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso preestablecido de la información financiera/contable prospectiva, la totalidad de los supuestos significativos de la Dirección y la aceptación de la Dirección de su responsabilidad por dicha información.
409. El auditor gubernamental debe considerar el período que abarca la información financiera/contable prospectiva, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cual la Dirección tiene una base razonable para determinar los supuestos (por ejemplo, el ciclo de las operaciones, las necesidades de los usuarios entre otros).
410. La información financiera/contable prospectiva puede incluir estados financieros/contables completos o uno o más componentes de los mismos.
411. Cuando el auditor gubernamental analiza la presentación y revelaciones de la información financiera/contable prospectiva, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar sí:
- i. La presentación de la información financiera/contable prospectiva es informativa y no induce a error;
 - ii. las políticas contables se expresan claramente en las notas a dicha información;
 - iii. los supuestos se expresan en forma adecuada en dichas notas;
 - iv. se informa la fecha en la que se preparó la información financiera/contable prospectiva. La Dirección necesita confirmar que los supuestos son apropiados a dicha fecha;
 - v. la base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o pueda inducir a error

- cuando los resultados expuestos en la información financiera/contable prospectiva se expresan en función de la escala; y
- vi. se revela cualquier cambio en la aplicación de las normas contables profesionales desde la emisión de los últimos estados financieros/contables históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la información financiera/contable prospectiva.

c) Normas sobre informes

412. El informe sobre un examen de información financiero/contable prospectiva debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

- i. Una manifestación de que la Dirección es responsable por la información financiera/contable prospectiva, incluyendo los supuestos.
- ii. Cuando corresponda, una referencia al propósito y/o a la distribución restringida de la información financiera/contable prospectiva.
- iii. Una declaración de seguridad negativa sobre si los supuestos brindan una base razonable para la información financiera/contable prospectiva.
- iv. Una opinión con respecto a si la información financiera/contable prospectiva ha sido preparada en forma adecuada sobre la base de los supuestos y se presenta de acuerdo con el marco de presentación de dicha información.
- v. Advertencias apropiadas sobre la probabilidad de la concreción de los resultados presentados en la información financiera/contable prospectiva, mencionando que:
 - a. Es probable que los resultados reales sean diferentes de la información financiera/contable prospectiva, ya que los hechos previstos a menudo no se producen según lo esperado y la variación podría ser significativa.
 - b. En el caso de una proyección, que la información financiera/contable prospectiva se preparó con un determinado fin (que se describirá), mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos acerca de hechos futuros y acciones de la Dirección que no necesariamente se espera que sucedan. Por consiguiente, se advierte a los usuarios que la información financiera/contable prospectiva no se debe utilizar con fines distintos de los que se describieron.

413. Al informar sobre la razonabilidad de las hipótesis de la dirección, el auditor gubernamental proporciona sólo un grado de seguridad moderado. Sin embargo, si a juicio del auditor gubernamental se ha obtenido un grado de satisfacción adecuado, no se excluye la posibilidad de que exprese seguridad de forma positiva con respecto a las hipótesis.
414. El auditor gubernamental deberá expresar un informe con salvedades, un dictamen adverso o eventualmente retirarse del encargo en los siguientes casos:
- i. Cuando el auditor gubernamental entienda que la presentación y revelaciones de la información financiera/contables prospectivas no son adecuadas, deberá expresar un dictamen con salvedades o un dictamen adverso.
 - ii. Cuando el auditor gubernamental entienda que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información financiera/contable prospectiva preparada sobre la base de los supuestos de mejor estimación o que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información financiera/contable prospectiva preparada dados ciertos supuestos hipotéticos, el auditor gubernamental debe expresar un dictamen adverso o retirarse del encargo (si esto es posible).
 - iii. Cuando el examen se vea afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o más procedimientos que se consideran necesarios en las circunstancias, el auditor gubernamental debe retirarse del encargo (si esto es posible) o abstenerse de expresar un dictamen y describir la limitación al alcance de su trabajo.
415. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes financiera/contable prospectiva, respetara la Sección D.1.e), en lo que fuera de aplicación.

E.3. INFORMES SOBRE LOS CONTROLES DE UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

416. El objetivo de este tipo de trabajo es que el auditor gubernamental emita un informe sobre controles vigentes en una organización que presta servicios a entidades que se presumen relevantes para el control interno de estas últimas, en cuanto se relacionan con la preparación de su información financiera/contable.

a) Normas comunes

417. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

b) Normas para su desarrollo²¹

418. El objetivo de este tipo de trabajo es que el auditor gubernamental emita un informe sobre controles vigentes en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sean relevantes para el control interno de las organizaciones usuarias de esos servicios, en cuanto se relacionan con la preparación de su información financiera/contable. El informe que emita el auditor gubernamental será utilizado por las entidades usuarias de tales servicios y por sus auditores gubernamentales, en el contexto del control externo financiero gubernamental sobre la información que se relacione con tales servicios.

419. Los objetivos de este trabajo pueden referirse a:

- i) un **Informe sobre la Descripción y el Diseño de los controles de una organización de servicios**, y
- ii) un **Informe sobre la Descripción, Diseño y Eficacia Operativa de los controles de una organización de servicios**.

420. Para emitir el Informe sobre la Descripción y el Diseño de los controles de una organización de servicios, el auditor gubernamental debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan aseverar que:

- i. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y
- ii. los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar razonablemente el logro de los objetivos de control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción

²¹ NIA 3402. -

incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.

421. Para emitir el Informe sobre la Descripción, Diseño y Eficacia operativa de los controles de una organización de servicios, el auditor gubernamental adicionalmente debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado. A este informe resulta de mayor utilidad para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el auditor gubernamental puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado fue más corto.
422. El auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas de los responsables de la organización de servicios que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión.

c) Normas sobre informes

423. El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:
- i. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el auditor gubernamental debe incluir:
 - a. Descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;
 - b. de corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;
 - c. si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del auditor gubernamental de que su opinión no incluye a estos controles y que la efectividad de los controles de la organización de servicios está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; y
 - d. si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la organización de servicios, y tales controles, así

como también los objetivos de controles relacionados no son incluidos en la descripción hecha por la organización de servicios de su sistema, una manifestación de tal exclusión con indicación de que están fuera del alcance del trabajo desarrollado por el auditor gubernamental. Si son incluidos en dicha descripción, una manifestación de tal inclusión con indicación de que están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el auditor gubernamental.

- ii. Identificación de los criterios aplicados.
 - iii. Una manifestación de que el informe y, de corresponder, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado solo para las organizaciones usuarias y sus auditores gubernamentales, quienes tienen suficiente comprensión para considerarlo, junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección material de los estados financieros/contables de las organizaciones usuarias.
 - iv. Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del auditor gubernamental.
 - v. Un resumen de los procedimientos aplicados.
 - vi. Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en su caso, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.
424. La opinión del auditor gubernamental debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:
- i. Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios:
 - a. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada; y
 - b. los controles relacionados con los objetivos de control establecidos por la organización de servicios fueron los necesarios y han sido idóneamente diseñados a una fecha determinada.
 - ii. Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios:

- a. Lo indicado en el párrafo 2.1 anterior para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios;
- b. los controles examinados, que son necesarios para brindar un aseguramiento razonable acerca de que los objetivos de control establecidos fueron logrados, han operado efectivamente durante el período especificado; y
- c. una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el auditor gubernamental haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

425. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento, respetara las Normas referidas contenidas en Sección D.1.e), en lo que fuera de aplicación.

F. NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES

426. Se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del auditor gubernamental al respecto representen a la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

a) Normas comunes

427. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

b) Normas para su desarrollo

428. La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del auditor gubernamental al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto incluye la constatación de que los estados financieros/contables de una entidad se encuentran transcritos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión

de un juicio técnico del auditor gubernamental sobre dichos estados financieros/contables (certificación literal).

429. A través del desarrollo de la tarea, el auditor gubernamental certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.
430. Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el auditor gubernamental no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

c) Normas sobre el contenido de la certificación

431. El auditor gubernamental debe cuidar de no utilizar expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del encargo.
432. La certificación contendrá:
- i. Título: certificación (con el aditamento que fuera necesario).
 - ii. Destinatario.
 - iii. Explicación del alcance de una certificación.
 - iv. Detalle de lo que se certifica.
 - v. Alcance específico de la tarea realizada.
 - vi. Manifestación o aseveración del auditor gubernamental.
 - vii. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión, de corresponder.
 - viii. Lugar y fecha de emisión.
 - ix. Identificación y firma del auditor gubernamental.

G. NORMAS SOBRE SERVICIOS RELACIONADOS

G.1. ENCARGOS PARA APLICAR PROCEDIMIENTOS ACORDADOS

433. El objetivo de un trabajo para realizar procedimientos acordados es que el auditor gubernamental lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el auditor gubernamental, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

a) Normas comunes

434. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

b) Normas para su desarrollo

435. El objetivo de un encargo para realizar procedimientos acordados es que el auditor gubernamental lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el auditor gubernamental, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

436. El objeto de este trabajo puede referirse por ejemplo a información histórica o prospectiva, a elementos concretos de los datos financieros (por ejemplo, cuentas a cobrar, cuentas a pagar, beneficio de un segmento concreto de la entidad), a un estado financiero (por ejemplo, el balance de situación) o incluso a un conjunto completo de estados financieros.

437. Dado que el auditor gubernamental solo se limita e informar sobre los hallazgos obtenidos y son los usuarios que han solicitado el informe los que evalúan por sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el auditor gubernamental y los que generarán sus propias conclusiones.

438. A este informe solo podrán acceder las partes que han solicitado la tarea, ya que otros usuarios, desconocedores de las razones de los procedimientos acordados, podrían malinterpretar los resultados.

439. Los puntos a acordar por escrito son los siguientes:

- i. Naturaleza del trabajo, resaltando el hecho de que los procedimientos no constituyen una auditoría o una revisión y que, en consecuencia, no se emitirá ninguna manifestación de seguridad al respecto.
- ii. Propósito específico del trabajo.
- iii. Identificación de la información financiera/contable a la cual se le aplicarán los procedimientos acordados.
- iv. Naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.
- v. Forma prevista del informe con hallazgos.

- vi. Restricciones a la distribución del informe con hallazgos.
440. El auditor gubernamental debe realizar los procedimientos acordados y utilizar los elementos de juicio reunidos para la redacción del informe con los hallazgos.
441. Entre los procedimientos que rigen un encargo para realizar procedimientos acordados pueden figurar los siguientes:
- i. Investigación y análisis.
 - ii. Recálculo, comparación y otros controles de precisión administrativa.
 - iii. Observación.
 - iv. Inspección.
 - v. Obtención de confirmación.

c) Normas sobre informes

442. El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este encargo, en adición a los generales:
- i. Identificación de la información financiera/contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.
 - ii. Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente con la parte contratante.
 - iii. Identificación del propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados.
 - iv. Un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo.
 - v. Una descripción de los hallazgos del auditor gubernamental que incluya, de existir, suficiente detalle de los errores y excepciones encontradas.
 - vi. Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión, y que, por lo tanto, no se emitirá ninguna seguridad respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados.
 - vii. Una declaración que establezca que, si el auditor gubernamental hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haber salido a la luz otras cuestiones que hubiesen sido oportunamente informadas.

- viii. Una declaración que establezca que el informe concierne solo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos.
 - ix. Una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe involucra solo a los elementos, las cuentas, los rubros o la información financiera/contable o no contable especificada y que no se extiende a los estados financieros/contables de la entidad considerados en su conjunto.
443. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes sobre procedimientos acordados, respetará la Sección D.1.e), en lo que fuera de aplicación.

G.2. OTROS SERVICIOS RELACIONADOS. EXÁMENES ESPECIALES.

444. Estos trabajos no brindan seguridad razonable o limitada, el auditor gubernamental se expresa sobre un determinado asunto que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios.

a) Normas comunes

445. Para el desarrollo de los trabajos de auditoría financiera, se aplican las normas contenidas en el Capítulo II de este cuerpo normativo y en el Punto B del presente capítulo.

b) Normas para su desarrollo

446. En los informes especiales que no brindan seguridad, el auditor gubernamental realiza una manifestación que no tiene como propósito incrementar el grado de aseguramiento de los presuntos usuarios sobre un determinado asunto.
447. Están comprendidos en este tipo de encargo, aunque no está limitado a esto, aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al auditor gubernamental o a su comitente.
448. Para obtener elementos de juicio válido y suficiente que respalden un informe relativo a investigaciones especiales, el auditor gubernamental público debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

c) Normas sobre informes

449. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes especiales que no brindan seguridad, respetará la Sección D.1.e), en lo que fuera de aplicación.

CAPÍTULO V

NORMAS DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

Introducción

450. Las Normas de Auditoría de Cumplimiento que se desarrollan en este capítulo deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los contenidos generales previstos en el Capítulo I - Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental, en el Capítulo II – Normas Generales relacionadas con la Auditoría Gubernamental y en el Capítulo III – Normas para el Desarrollo del Trabajo del Auditor Gubernamental, de este cuerpo normativo con más los incluidos en el presente que plantean cuestiones propias de la Auditoría de Cumplimiento, a concretarse conforme el mandato de cada OCEG en particular.

A. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

I. Definición

451. La Auditoría de Cumplimiento es un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, evidencia que permita determinar si la información o las condiciones actuales se ajustan a los criterios establecidos.

452. Las auditorías de cumplimiento buscan determinar si un asunto, materia o entidad en particular, cumple con las normas, regulaciones o convenios identificados como criterios. Se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen con las regulaciones que rigen a la entidad auditada, con opinión fundada respecto del grado en que la misma cumple con la normativa que le resulta aplicable.

II. Objeto

453. El objeto de una Auditoría de Cumplimiento se refiere a la información que se mide o evalúa de acuerdo a determinados criterios.

454. El objeto puede comprender la actividad y sus operaciones vinculadas, las operaciones financieras de una entidad, proyecto o programa o cualquier otra información que se pone a disposición de los auditores gubernamentales.

455. La materia puede ser cuantitativa y medible o bien cualitativa y de naturaleza subjetiva. En el caso de la materia cuantitativa la evaluación se aborda desde la perspectiva del cumplimiento objetivo y en el supuesto cualitativo el examen se refiere al cumplimiento de ciertos requisitos o procesos.
456. En la auditoría de cumplimiento la responsabilidad del auditor gubernamental es identificar los elementos de la auditoría, evaluar si un asunto en específico cumple con los criterios establecidos y emitir un informe sobre la auditoría de cumplimiento.
457. La parte responsable es el poder ejecutivo del gobierno y/o la jerarquía subyacente de funcionarios públicos y entidades responsables de la administración de los fondos públicos y del ejercicio de la autoridad legal bajo control de la legislatura, y es la responsable de la materia en cuestión de la auditoría.
458. Los usuarios previstos son las personas, organizaciones o clases de los mismos para quienes el auditor gubernamental elabora el informe de auditoría. En las auditorías de cumplimiento, los usuarios generalmente incluyen la legislatura como representantes del pueblo, quienes son los usuarios finales de los informes de la auditoría de cumplimiento. La legislatura toma las decisiones y establece las prioridades referentes a la estimación y propósito del gasto y el ingreso del sector público. El usuario primario en una auditoría de cumplimiento es frecuentemente la entidad que expidió las autoridades identificadas como criterios de auditoría.

III. Objetivo de la auditoría de cumplimiento

III.1. Generalidades

459. El objetivo de la auditoría de cumplimiento es la evaluación de las actividades de la entidad pública de manera de determinar si éstas cumplen con la normativa que las rigen (leyes, regulaciones y convenios relevantes, etc.).
460. En las auditorías de cumplimiento se evalúa si se cumple con las normas aplicables al ente auditado. Dentro de las auditorías de cumplimiento se evalúan actividades, operaciones financieras y demás elementos que proporcionan información para el análisis.
461. La auditoría de cumplimiento incluye el examen de aspectos relativos al cumplimiento de los criterios formales o de la regularidad (tales como leyes, regulaciones y convenios aplicables) y/o a la observancia de los principios generales

que rigen una sana administración financiera y el comportamiento o gestión y responsabilidad de los funcionarios públicos que deben rendir cuentas ante los ciudadanos, ser transparentes y aplicar los principios de una buena gobernanza. Mientras que la regularidad es el punto focal de las auditorías de cumplimiento, la gestión o comportamiento también puede ser pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios. Dependiendo del mandato del OCEG y de la naturaleza de las leyes y reglamentos, el alcance de la auditoría puede, por lo tanto, incluir aspectos relativos a la gestión o comportamiento.

462. Los OCEG con poderes jurisdiccionales tienen autoridad para emitir y adoptar medidas en relación con los funcionarios responsables de las cuentas observadas y deben actuar de conformidad con su marco normativo. Estos seguirán los procesos de auditoría según se describen en las presentes normas. No obstante, una vez contempladas las fases de planificación, ejecución y recopilación de evidencia, pueden presentarse cuestiones específicas y adicionales que desencadenen un procedimiento judicial y en su caso la emisión de un fallo por parte del OCEG con función jurisdiccional sobre la falta de conformidad con la normativa aplicable.
463. Las auditorías de cumplimiento promueven la transparencia al proporcionar informes confiables respecto de, si los fondos públicos se utilizaron en línea con las disposiciones legales y normativas aplicables
464. Promueven asimismo la rendición de cuentas al informar sobre posibles desviaciones e infracciones a las disposiciones legales y normativas.
465. Finalmente, las auditorías de cumplimiento promueven una gestión adecuada al identificar los puntos débiles y las desviaciones de las leyes y reglamentos, así como al evaluar el comportamiento de los funcionarios.

III.2. Identificación de la materia controlada y el alcance.

466. Algunos OCEG deben seguir unas exigencias obligatorias o realizar auditorías a petición del Poder Legislativo, mientras que otros OCEG tienen la facultad de decidir la cobertura de las auditorías de cumplimiento. La forma de seleccionar la materia controlada tiene repercusiones en el enfoque de la auditoría en lo referente a la evidencia y los recursos. El alcance define la materia controlada y lo que se va a

auditar y depende de las necesidades del usuario o los usuarios previstos, el nivel de seguridad elegido, el riesgo que se haya determinado y la competencia y los recursos de los OCEG. De forma general el alcance de una auditoría de cumplimiento se encuentra circunscripto al tipo de seguridad que se informa, la que puede ser razonable o limitada.

III.3. Modos de llevar a cabo la Auditoría de Cumplimiento

467. La auditoría de cumplimiento se lleva a cabo de una de las siguientes maneras:

- i. La Auditoría de Cumplimiento como una actividad independiente, analizando en qué medida la entidad auditada observa las normas y regulaciones, las políticas o las estipulaciones acordadas en contratos o convenios de cualquier naturaleza, llevados a cabo dentro de la competencia del órgano de control.
- ii. La Auditoría de Cumplimiento en relación con la Auditoría de Estados Financieros tiene por objetivo obtener garantías razonables de que las actividades, las operaciones financieras y la información reflejada en los Estados Financieros resultan conforme, en todos los aspectos significativos (según los niveles de seguridad), con las normas aplicables. Mientras que en la auditoría de estados financieros sólo son relevantes aquellas leyes y regulaciones que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados financieros, en la auditoría de cumplimiento cualquier ley o regulación relevante al asunto puede ser para la auditoría.²²
- iii. La Auditoría de Cumplimiento en combinación con la Auditoría de Gestión/Gestión, donde deberá atenderse al requerimiento de los usuarios para decidir si la gestión o el cumplimiento son el objetivo principal de la auditoría y determinar el alcance y los criterios de la misma.

IV. Elementos de la Auditoría de Cumplimiento

IV.1. Partes

La auditoría de cumplimiento se basa en una relación tripartita en la cual el objetivo del auditor gubernamental es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a

²² ISSAI 400. -

fin de poder expresar una conclusión que tenga como fin mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos, diferentes de la parte responsable, sobre la medición o evaluación de la materia en cuestión ante los criterios.

IV.2. Componentes

a) Determinación del marco de actuación legal

468. El componente más importante en una auditoría de cumplimiento son las normas que regulan las actuaciones del ente auditado. Estas pueden ser reglamentos, contratos, disposiciones presupuestarias, políticas establecidas mediante leyes, códigos establecidos, términos convenidos vigentes, así como los principios que rigen la sólida y sana administración financiera. En todos los casos dichas regulaciones permiten determinar los criterios de auditoría.

b) Regulaciones y Criterios

469. La auditoría de cumplimiento generalmente implica la evaluación del cumplimiento de criterios formales tales como la legislación aplicable, las regulaciones emitidas bajo una legislación marco y otras leyes, regulaciones y convenios relevantes, incluyendo las leyes presupuestarias (regularidad). Cuando no hay criterios formales o existen fallas obvias en la legislación con respecto a su aplicación, las auditorías también pueden examinar el cumplimiento con los principios generales que rigen a una sana administración financiera y observan la conducta de los funcionarios públicos (integridad). Cuando no existan criterios formales de integridad, podrán aplicarse, entre otros, principios generalmente aceptados o buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos pueden no estar codificados, ser implícitos o estar basados en principios legales superiores.

c) Condiciones de los Criterios

470. El auditor gubernamental identifica los criterios con base en las regulaciones relevantes, respecto del objeto y los objetivos de auditoría.

471. La idoneidad de los criterios seleccionados la determina el auditor gubernamental, quien considerará la relevancia, integralidad, confiabilidad, objetividad y comprensión para los usuarios previstos.

d) Materialidad

472. Un objeto de revisión puede considerarse de importancia relativa si el conocimiento del mismo puede influir en las decisiones de los usuarios previstos. La importancia relativa se considera en términos de valor, pero comprende también aspectos cuantitativos y/o cualitativos.
473. El elemento esencial para establecer la importancia relativa consiste en determinar si se puede esperar que los casos de cumplimiento o incumplimiento detectados y reportados influyan de manera razonable en las decisiones de los usuarios previstos. En las auditorías de cumplimiento, la importancia relativa incide en todas las etapas durante el proceso de la misma, durante la planificación, en la evaluación de la evidencia obtenida, en los efectos de las instancias de incumplimiento que se hayan identificado y en la presentación del resultado del trabajo de auditoría.

e) Riesgo de Auditoría

474. El auditor gubernamental debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas.
475. En el caso de los OCEG con poderes jurisdiccionales, el examen del riesgo de auditoría puede incluir: a) identificar a los responsables de los actos de incumplimiento; b) identificar el plazo durante el que es posible exigir responsabilidades a los funcionarios, teniendo en cuenta el plazo de prescripción aplicable para evitar la inacción; c) determinar si estos actos han provocado la pérdida o el despilfarro de fondos públicos.
476. En las Auditorías de Cumplimiento deberá considerarse lo siguiente:
- i. Identificar los riesgos de incumplimiento de las leyes, normas, convenios, reglamentos, etc.
 - ii. Considerar el sistema de control interno y la forma en que el ente auditado administra los riesgos.
 - iii. Evaluar la capacidad del ente para identificar, medir, supervisar y controlar los riesgos claves a los que se expone el ente auditado para poder cumplir con sus objetivos.

iv. Luego, el auditor gubernamental deberá determinar cuál es la probabilidad de que no se cumpla con la normativa y qué impacto tendría este incumplimiento en la actividad del ente auditado.

477. Esta etapa deberá quedar debidamente documentada y los riesgos deberán ser clasificados de manera de poder formular una matriz de riesgos por parte del OCEG.

f) Riesgo de Fraude

478. El auditor gubernamental debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

479. El riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un fraude es mayor que el riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un error. El motivo, es que el fraude puede implicar el uso de sistemas organizados diseñados para ocultarlo, la ausencia deliberada del registro de determinadas operaciones o la presentación de declaraciones erróneas e intencionadas al auditor gubernamental. Estos intentos de ocultación pueden ser incluso más difíciles de detectar cuando van acompañados de connivencia

480. La responsabilidad por la prevención y detección del fraude recae principalmente en la administración de la entidad, mediante el diseño, la aplicación y el mantenimiento de un sistema de control interno adecuado. Aunque la auditoría puede funcionar como un método de prevención del fraude, no es el fin de la misma, normalmente no está diseñada para detectarlo.

g) Selección de los ámbitos significativos para el usuario o los usuarios previstos:

481. Si el OCEG tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, llevará a cabo los procedimientos necesarios para identificar los ámbitos significativos y/o los ámbitos en los que exista un riesgo potencial de incumplimiento.

482. A la hora de realizar estos procedimientos, el auditor gubernamental podrá tener en cuenta cualquiera de los siguientes aspectos:

- i. los intereses o las expectativas públicos o legislativos;
- ii. las repercusiones en los ciudadanos;
- iii. los proyectos con una financiación pública significativa;
- iv. los destinatarios de los fondos públicos;

- v. la importancia de determinadas disposiciones legales;
- vi. los principios de la buena gobernanza;
- vii. las funciones de los diferentes órganos del sector público;
- viii. los derechos de los ciudadanos y de los órganos del sector público;
- ix. las posibles infracciones de las leyes aplicables y otros reglamentos que rijan la actividad de la entidad pública o la deuda pública, el déficit público y las obligaciones externas;
- x. la falta de conformidad con los controles internos o la ausencia de un sistema de control interno adecuado;
- xi. los hallazgos identificados en auditorías anteriores;
- xii. los riesgos de incumplimiento señalados por terceros.

V. Niveles de Seguridad

- 483. En cada auditoría se tienen en cuenta las necesidades del usuario o los usuarios previstos a la hora de decidir el nivel de seguridad y, por consiguiente, el nivel para que la evidencia sea considerada suficiente y apropiada.
- 484. Toda auditoría de cumplimiento constituye un encargo de seguridad.
- 485. El auditor gubernamental decidirá el nivel de seguridad en función de las necesidades del usuario o los usuarios previstos.
- 486. Con independencia de las características del encargo, los criterios de auditoría pueden incluir tanto la regularidad como la observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera.
- 487. En estos términos, el informe de auditoría podrá ofrecer una seguridad razonable o una seguridad limitada.
- 488. **Encargo de elaboración de un informe directo.** En el encargo de elaboración de un informe directo, el auditor gubernamental es quien mide o evalúa la evidencia de la materia controlada de acuerdo con los criterios. El auditor gubernamental es el responsable de elaborar la información acerca de la materia controlada y de seleccionar la materia y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la materialidad. Al evaluar la materia controlada de acuerdo con los criterios, el auditor gubernamental es capaz de formular una conclusión, que se expresa en forma de

- hallazgos, respuestas a preguntas de auditoría concretas, recomendaciones o un dictamen.
489. En un encargo de elaboración de un informe directo con una seguridad razonable, la conclusión de auditoría indica si en opinión del auditor gubernamental la materia controlada cumple o no, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables.
490. Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión señala que nada ha llamado la atención del auditor gubernamental para considerar que los hallazgos no cumplen los criterios de auditoría. Si el auditor gubernamental es consciente de la existencia de actos de incumplimiento, debe reflejarlo en la conclusión.
491. **Encargo de atestiguamiento.** En un encargo de atestiguamiento, la parte responsable mide la materia controlada de acuerdo con los criterios y presenta la información de la materia, sobre la cual el auditor gubernamental procede a reunir una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita formular una conclusión. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen.
492. En un encargo de atestiguamiento con una seguridad razonable, la conclusión del auditor gubernamental indica su opinión con respecto a si la información de la materia controlada cumple o no los criterios aplicables.
493. En un encargo de atestiguamiento con una seguridad limitada, el auditor gubernamental señala si, sobre la base de los procedimientos realizados, nada ha llamado su atención para creer que la materia controlada no cumple, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables. Los procedimientos efectuados son limitados en comparación con los procedimientos necesarios para obtener una seguridad razonable
494. Para comprender el alcance de las auditorías de cumplimiento es necesario entender la relación que existe entre los niveles de seguridad y los tipos de auditoría. La siguiente tabla nos ayudará a entender la forma en que estos conceptos trabajan juntos en la práctica:

Niveles de Seguridad	Tipo de Trabajo	
	Informe Directo	Trabajo de certificación
Seguridad razonable		
Seguridad limitada		

Tabla: Niveles de Seguridad y tipos de auditoría de cumplimiento. Manual de implementación de la ISSAI – Auditoría de Cumplimiento.

B. NORMAS PARTICULARES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Proceso de Auditoría de Cumplimiento

495. El proceso de auditoría de cumplimiento comprende las siguientes etapas:

- I. Planificación
- II. Ejecución
- III. Conclusiones/Opiniones – Elaboración de Informe

I. Planificación

496. Toda auditoría de cumplimiento debe contar con una planificación que vincule los objetivos específicos del OCEG con los procedimientos específicos a realizarse en el ente auditado. La planificación debe ser dinámica y flexible durante todo el período considerado.

497. La planificación y su seguimiento deben realizarse formalmente (esto es escrito en papel o digitalmente) cumpliendo con distintos niveles de aprobación jerárquica.

498. Dado que la auditoría de cumplimiento se puede complementar con otros tipos de auditoría, dando así espacio a las auditorías combinadas, donde se integran auditoría de cumplimiento con auditoría a los estados financieros o bien con la auditoría de gestión, este aspecto, deberá ser considerado al momento de realizar la planificación y ejecución de la auditoría de cumplimiento.

499. Identificado el alcance y el objeto de auditoría, el OCEG deberá considerar el nivel de seguridad que otorgará la auditoría y tomar la decisión de conducir una auditoría de seguridad razonable o limitada.

500. La determinación del nivel de seguridad, deberá atender los siguientes aspectos:

- i. Las necesidades de los usuarios;
- ii. El estado del Ambiente de Control interno de la entidad auditada;
- iii. La disponibilidad y el acceso a la información;

- iv. La competencia de los auditores gubernamentales;
- v. La disponibilidad de los recursos.

501. Asimismo, el riesgo de auditoría impacta directamente en el nivel de seguridad de la auditoría, por ello debe ser evaluado en sus tres dimensiones: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

I.1. Alcance de la Auditoría

502. La definición del alcance de la auditoría puede definirla el mandato o la legislación aplicable a cada OCEG. El alcance es una manifestación clara del enfoque y los límites de la auditoría²³.

I.2. Identificación de la materia/ente/programa a auditar y de los criterios adecuados

503. Se deberá contar con un conocimiento adecuado del ente/programa a auditar, teniendo en cuenta sus actividades, su legislación y regulaciones, su sistema de control, sus sistemas de información y todo otro aspecto necesario para la realización de la auditoría de cumplimiento. El objetivo de esta etapa es tener un conocimiento del tipo y magnitud de las transacciones que se realiza en el ente/programa auditar. En la auditoría de cumplimiento resulta fundamental el conocimiento de la normativa regulatoria, el marco legal, los convenios y todo otro tipo de norma que utilice el ente. En caso de no existir normativa se podrán aplicar principios generales.

504. La información para realizar el análisis del conocimiento del ente puede obtenerse por diversos medios, entre ellos: entrevista a los funcionarios responsables, examinando normativa y documentación relevante, analizando informes previos, entrevistas con personal de auditoría interna, consultando expertos, publicaciones, etc. También deberá considerarse informes de auditoría realizados previamente, así como instrucciones y recomendaciones impartidas en el pasado por parte del OCEG.

505. El resultado de esta etapa deberá quedar debidamente documentado.

I.3. Relevamiento y evaluación del sistema de control interno

506. El control interno es un proceso que se encuentra integrado a la gestión del ente/programa a auditar. Este relevamiento está orientado a determinar el grado en

²³ ISSAI 400.-

que la entidad establece controles a fin de cumplimentar los requisitos de sus operaciones, cumpliendo las regulaciones generales y específicas.

507. Dentro de la auditoría de cumplimiento el énfasis al momento de realizar el relevamiento y evaluación del sistema de control interno, deberá enfocarse en las políticas, estructura, procedimientos, procesos, tareas, normativas, regulaciones, convenios, y otros factores tangibles e intangibles que guían las operaciones del ente/programa a auditar.

I.4. Determinación de la materialidad o importancia relativa

508. La materialidad debe ser considerada en todo el proceso de auditoría de cumplimiento. Dentro de la auditoría de cumplimiento deberá considerarse los siguientes elementos: la complejidad de las regulaciones y la normativa aplicable, la posibilidad de incumplimiento de la normativa, el tiempo/antigüedad de la entidad, la probabilidad de que el ente incumpla las normas, la opinión del auditor gubernamental respecto de cómo cumple el ente con las normas.
509. Determinar la importancia relativa es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación que el auditor gubernamental haga de las necesidades del usuario²⁴. Un objeto de la revisión puede considerarse de importancia relativa si el conocimiento del mismo puede influir en las decisiones de los usuarios previstos. Una parte esencial para determinar la importancia relativa es considerar si se puede esperar de forma razonable que los casos reportados de cumplimiento o incumplimiento influyan en las decisiones de los usuarios previstos. Los factores que deben juzgarse aquí son los requisitos del mandato, las expectativas o el interés público, las áreas específicas del enfoque legislativo, las solicitudes y el financiamiento. Las cuestiones con un nivel de valor más bajo, como el fraude, también pueden considerarse de importancia relativa.
510. Las normas establecen que un objeto de la revisión puede considerarse de importancia relativa si el conocimiento del mismo puede influir en las decisiones de los usuarios previstos y que este juicio se puede referir a una sola partida o un grupo de partidas tomadas en conjunto.

²⁴ Manual de Implementación de la ISSAI – Auditoría de Cumplimiento

511. La importancia relativa se considera a menudo en términos de valor, pero también tiene otros aspectos cuantitativos y cualitativos. Las características inherentes de una partida o un grupo de partidas pueden hacer que un objeto de la revisión sea de importancia relativa por su propia naturaleza. Un objeto de la revisión también puede ser de importancia relativa por el contexto en el que ocurre.
512. La importancia relativa se relaciona con la población/universo total que resulta comprendido en la acción de la auditoría. El auditor gubernamental diseñará el muestreo y los procedimientos de la auditoría de manera que, si hay incumplimientos que alcancen el nivel de importancia relativa, entonces serán identificados en el muestreo.

I.5. Evaluación del Riesgo de Auditoría

513. A la luz de los criterios de auditoría, el alcance de la misma y las características de la entidad auditada, el auditor gubernamental debe realizar una evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a ser llevados a cabo. Al respecto, el auditor gubernamental debe tomar en consideración los riesgos de que la materia en cuestión no cumpla con los criterios. El incumplimiento puede deberse a fraude, a un error, a la naturaleza inherente de la materia y/o a las circunstancias de la auditoría. La identificación de riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría se deben tomar en cuenta durante todo el proceso de auditoría. Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor gubernamental debe valorar cualquier circunstancia de incumplimiento para determinar si es o no importante.
514. Los riesgos deben ser considerados en todo el proceso de auditoría, particularmente en la etapa de la planificación, donde podemos identificar dos tipos de riesgo: a) de auditoría, que refiere al riesgo inherente, de control y de no detección; y b) de fraude.
515. El riesgo inherente en las auditorías de cumplimiento puede identificarse en acciones de discrecionalidad en la interpretación de la normativa aplicable, errores involuntarios, concepciones inapropiadas del funcionamiento de los sistemas, elusión de controles producida de manera voluntaria o involuntaria, entre otras.
516. El propósito de la evaluación de riesgos en las auditorías de cumplimiento es identificar las áreas que están más expuestas a riesgos de incumplimiento y asignar

los recursos de la auditoría a áreas que son esenciales para el éxito y sustentabilidad de las entidades auditadas. Por lo tanto, después de evaluar los riesgos relacionados con las actividades estratégicas y operativas de la entidad auditada, los auditores gubernamentales necesitan determinar la respuesta adecuada a los riesgos identificados, lo que incluye considerar el grado de madurez de los controles internos. Con base en la evaluación del control interno, el auditor gubernamental estará en posición de decidir el enfoque apropiado e identificar la evidencia necesaria para conducir la auditoría. La tabla siguiente²⁵, muestra un ejemplo de los posibles enfoques de auditoría de acuerdo al riesgo inherente:

Riesgo inherente	Respuesta al riesgo	Enfoque de auditoría
Alto	Bajos niveles de control	Enfocar la respuesta de auditoría en mejorar los controles internos a través de la evaluación de planes mejorados.
Alto	La dirección afirma que los controles son adecuados	Enfocarse en obtener la seguridad de que los controles siguen operando como deben y de que hay consistencia en la administración de riesgos.
Bajo	Bajo niveles de control que pueden ser aceptados conscientemente por la dirección	Evaluar y dar seguimiento al desarrollo del nivel de riesgo.
Bajo	Alto nivel de control	Enfocar la respuesta de la auditoría en los aspectos de cumplimiento.
Si el auditor gubernamental identifica riesgos de incumplimiento de importancia relativa, deberá desarrollar una respuesta general a tales riesgos. El auditor gubernamental deberá diseñar procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo el examen de los detalles (lo cual puede incluir el examen de las operaciones) para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca del cumplimiento de la entidad con cada uno de los requisitos aplicables en respuesta a los riesgos evaluados de incumplimiento.		

Matriz de Riesgo

517. A efecto de documentar esta etapa de la labor de auditoría, el auditor gubernamental elaborará la matriz de riesgo para cada elemento particular que se desea evaluar, pudiendo contar, a manera de ejemplo, con los siguientes componentes mínimos:

Componente	Observaciones	Control			Riesgo	Riesgo inherente			Riesgo de control			Riesgo de combinado			Enfoque	Principales Pruebas
		si	no	descripción		alto	medio	bajo	alto	medio	bajo	alto	medio	bajo		
Conclusión:																

²⁵ Manual de implementación de las ISSAI, Auditoría de Cumplimiento

518. El fraude en la auditoría de cumplimiento se relaciona principalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de no cumplimiento con lo dispuesto en las normas/disposiciones/regulaciones pueden constituir el uso indebido y deliberado de la autoridad pública para obtener un beneficio inapropiado
519. Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una auditoría de cumplimiento, los auditores gubernamentales deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.

I.6. Elaboración del Plan de Auditoría y del Programa de Auditoría

520. Las realizaciones de las instancias anteriores de planificación deberán documentarse en un programa de trabajo (ya sea por escrito o de manera digital). Los elementos a considerar son: el alcance, el enfoque, análisis de riesgo y materialidad, aspectos estratégicos del OCEG, el conocimiento de ente y el relevamiento de sistema control interno.
521. El programa de auditoría debe ser elaborado preferentemente por un equipo de auditoría, con las respectivas instancias de supervisión-aprobación y luego, de revisión- modificación.
522. Una vez definidos el objeto, el objetivo y demás cuestiones de auditoría, el equipo deberá elaborar la Matriz de Planificación. El Cuadro siguiente presenta el modelo de Matriz de Planificación empleado en las auditorías de Cumplimiento.

Modelo de Matriz de Planificación

Objetivo: Expresar, de forma clara y objetiva, aquello que motivó la auditoría.

Objetivos	Información solicitada	Fuentes de Información	Procedimientos de Recopilación de datos	Procedimientos de Análisis de datos	Limitaciones	¿Qué permite el análisis?

II. Ejecución

II.1. Obtención y evaluación de la evidencia de auditoría

523. Es la etapa en que los auditores gubernamentales reúnen y documentan la evidencia a efectos de llegar a una conclusión y/o expresar una opinión al respecto. Cuando la existencia de evidencias o características así lo requieran, en esta instancia se podrá ampliar el alcance de la auditoría, debiendo quedar documentada las razones por la que se modificó el programa de auditoría.
524. El objetivo de la ejecución, es la reunión de evidencia de auditoría. Deberá contemplarse la posibilidad de auditorías de cumplimiento combinada con auditoría de estados financieros y de gestión.
525. Se entiende por evidencia cualquier información utilizada por el auditor gubernamental, obtenida por los medios legales y técnicos aplicables, para determinar si la materia/asunto en cuestión cumple con los criterios aplicables.
526. La Recopilación de evidencia de auditoría suficiente y apropiada es un proceso sistemático e iterativo que incluye: i) Reunir evidencia mediante la aplicación de procedimientos apropiados de auditoría. ii) Evaluar la evidencia obtenida en términos de suficiencia (cantidad) e idoneidad (calidad). iii) Re-valorar el riesgo y reunir más evidencia según sea necesario.
527. Las evidencias se obtienen a partir de la aplicación de procedimientos sustantivos y/o de control, la definición de los procedimientos a aplicar depende del objeto de la revisión, de los objetivos de la labor, los criterios y el juicio profesional del auditor gubernamental.
528. El auditor gubernamental debe usar el muestreo de auditoría, según corresponda, para proporcionar una cantidad suficiente de elementos que permitan formular conclusiones sobre la población de la que se ha extraído la muestra. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor gubernamental debe tener en cuenta el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extrae la muestra.

II.2. Evaluación de la evidencia

529. Reunida la evidencia deberá meritarse y evaluarse cuantitativa y cualitativamente. A su vez deberá analizarse teniendo en cuenta el análisis de riesgo y la materialidad, con el objeto de obtener hallazgos de auditoría.

II.3. Hallazgos de Auditoría

530. Los hallazgos se referirán a la descripción del auditor gubernamental de la evidencia obtenida, la cual se compara con los criterios de auditoría utilizados. En el caso de la Auditoría de Cumplimiento los criterios serán principalmente el marco normativo y regulatoria de las operaciones del ente/programa auditado.

Modelo de Matriz de Hallazgos

Objetivo de la auditoría (repetir el objetivo de la Matriz de Planificación)

Situación Encontrada	Criterio	Procedimientos aplicados	Cumplimiento/ Incumplimiento verificado

Fuente: Manual de Implementación de las ISSAI - IDI

III. Conclusiones/Opiniones – Elaboración de Informe

III.1. Informe de Auditoría de Cumplimiento

531. Al momento de realizar el Informe de Auditoría de Cumplimiento, el auditor gubernamental deberá considerar los siguientes aspectos:

- i. las necesidades del usuario/destinatario,
- ii. el mandato legal del OCEG,
- iii. la legislación, normativa, convenios, y reglamentos aplicables,
- iv. el nivel de seguridad que se proporciona.
- v. el tipo de compromiso.
- vi. la práctica habitual para la elaboración de informes,
- vii. la complejidad de los objetos de la revisión sobre los que se informa.

532. El informe de auditoría de cumplimiento puede tener formato breve o extenso.

III.2. Conclusiones/Opiniones de una Auditoría de Cumplimiento²⁶

533. El informe de las auditorías de cumplimiento puede variar dependiendo de las diferentes formas de conclusiones y opiniones estandarizadas.
534. Las conclusiones/opiniones deben estar directamente relacionadas con el objeto de la revisión y la evidencia obtenida. Deben esclarecer y dar un mayor significado a resultados específicos presentados en el informe.
535. Mientras que los resultados de la auditoría se identifican comparando lo que debe ser (criterios de evaluación) con lo que realmente está sucediendo (condiciones basadas en la evidencia de la auditoría), las conclusiones/opiniones reflejan el resumen de los resultados y las opiniones basadas en estos resultados. Las conclusiones/opiniones pueden incluir la identificación de un tema general o un determinado patrón en los resultados.
536. La conclusión puede presentarse como una declaración redactada de la opinión sobre el cumplimiento, frecuentemente además de la opinión sobre los estados financieros. También puede expresarse como una respuesta más elaborada referida a las cuestiones específicas de la auditoría.
537. La emisión de una opinión es común en los trabajos de certificación (compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos), mientras que la respuesta a cuestiones específicas de auditoría, se utiliza con mayor frecuencia en los trabajos de información directa.
538. En los trabajos de certificación (compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos), al auditor gubernamental se le entrega la información del objeto y por lo tanto, expresa una conclusión/opinión para determinar si las declaraciones emitidas por la parte responsable son o no correctas. En un trabajo de certificación el auditor gubernamental puede proporcionar una seguridad limitada o razonable.
539. En los trabajos de compromiso de elaboración de informes directos, el auditor gubernamental realiza la auditoría basándose en los criterios y el objeto de la revisión que ha sido identificado por el OCEG. La conclusión/opinión puede dar una seguridad limitada o razonable.

²⁶ Guía de Implementación de las ISSAI de Auditoría de Cumplimiento.

540. Sin importar el tipo de trabajo, el informe debe manifestar cualquier limitación del alcance, la relevancia de los criterios y el nivel de seguridad proporcionado.
541. Al emitir sus conclusiones y opiniones, el auditor gubernamental debe considerar el nivel de seguridad proporcionada:
- i. Seguridad razonable: En este caso la conclusión/opinión de la auditoría se expresa de manera positiva, expresando que, en opinión del auditor gubernamental, se cumple o no con el objeto de la revisión en todos los aspectos importantes o, en los casos relevantes, que la información del objeto proporciona una visión real y justa de acuerdo con los criterios aplicables. Entre los ejemplos de conclusiones expresadas de manera apropiada en un trabajo de seguridad razonable se incluyen los siguientes casos:
 - a. Cuando se expresan en términos del objeto de la revisión y los criterios aplicables, “En nuestra opinión, la entidad ha cumplido con los criterios aplicables en todos los aspectos significativos”;
 - b. Cuando se expresan en términos de la información del objeto y los criterios aplicables “En nuestra opinión, las estimaciones de la actividad de la entidad han sido elaboradas correctamente en todos los aspectos significativos con base en los criterios aplicables”.
 - ii. Seguridad limitada: La conclusión/opinión de la auditoría manifiesta que, con base en los procedimientos realizados, no hay ningún elemento que haya llamado la atención del auditor gubernamental para que considere que el objeto de la revisión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son pocos en comparación con los procedimientos necesarios para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad, de acuerdo con el juicio profesional del auditor gubernamental, sea significativo para los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite la naturaleza limitada de la seguridad proporcionada. Entre los ejemplos de las conclusiones expresadas de manera apropiada para un trabajo de seguridad limitada se incluyen los siguientes casos:

- iii. Cuando se expresan en términos del objeto de la revisión y los criterios aplicables, “Con base en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, no hemos detectado nada que nos lleve a creer que [la entidad] ha dejado de cumplir, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos.”
 - iv. Cuando se expresan en términos de la información del objeto y los criterios aplicables, “Con base en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, no consideramos que sea necesario llevar a cabo ninguna modificación de importancia relativa a la evaluación de los principales indicadores para que estén de acuerdo con los criterios establecidos.”
542. Las opiniones/conclusiones en los informes breves, pueden expresarse de las siguientes maneras: i) No Modificada, ii) Modificada, iii) Adversa, y iv) Abstención.
543. **Conclusión/opinión no modificada:** Si no existe ningún caso de incumplimiento de importancia relativa que reportar, el auditor gubernamental expresa una conclusión no modificada (también llamada opinión limpia, sin reservas, o no calificada) cuando supone:
- i. En el caso de un trabajo de seguridad razonable, que la información del objeto ha sido elaborada, en todos los aspectos importantes, de conformidad con los criterios aplicables; o
 - ii. En el caso de un trabajo de seguridad limitada, que basándose en los procedimientos realizados y en la evidencia obtenida, no ha surgido ninguna cuestión que lleve al auditor gubernamental a creer que la información del objeto no se ha preparado, en todos los aspectos importantes, de conformidad con los criterios aplicables.
544. **Conclusión/opinión modificada o con salvedades:** Los auditores gubernamentales del sector público modificarán sus conclusiones en los siguientes casos:
- i. Casos de incumplimiento de importancia relativa no generalizada: *“Basándonos en el trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], la información del objeto de la entidad auditada cumple, en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]”*,

ii. Limitación del alcance. Cuando los auditores gubernamentales del sector público no pueden obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada y sus posibles efectos pueden ser de importancia relativa, aunque no generalizada. *“Basándonos en el trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], la información del objeto de la entidad auditada cumple en todos los aspectos significativos, con [los criterios aplicados]...”*

545. **Conclusión/opinión Adversa:** Cuando los auditores gubernamentales concluyen que existen desviaciones del cumplimiento de importancia relativa generalizada. *“Con base en el trabajo de auditoría efectuado, encontramos que la información del objeto no cumple...”*.

546. **Abstención de Opinión o Conclusión:** Cuando los auditores gubernamentales del sector público no pueden obtener evidencia suficiente o apropiada del cumplimiento con las disposiciones legales y normativas y los posibles efectos pueden ser de importancia relativa y generalizada. *“Basándonos en el trabajo de auditoría efectuado, no podemos emitir una conclusión ...”*

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos	
	Material (importancia relativa) pero no generalizado	Material (importancia relativa) y generalizado
La información objeto de auditoría contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (o adversa)
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación de opinión (o abstención)

547. **Párrafo de énfasis.** Si el auditor gubernamental considera necesario llamar la atención de los usuarios previstos sobre un objeto de la auditoría presentado o divulgado en la información del objeto, que a juicio del auditor gubernamental sea tan importante que resulte fundamental para que los usuarios previstos comprendan dicha información, deberá añadir un párrafo de énfasis.

548. **Párrafo sobre otros objetos de la revisión:** Si, a juicio del auditor gubernamental es necesario informar sobre un objeto de la revisión diferente a los presentados o divulgados en la información del objeto y éste es relevante para que los usuarios previstos comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor gubernamental o

el informe de auditoría, el auditor gubernamental añadirá un párrafo sobre otros objetos de la revisión.

549. En caso de tener que incluir un párrafo de énfasis y/o un párrafo sobre otros objetos de la revisión: el auditor gubernamental debe indicar claramente en un párrafo del informe, con un encabezado adecuado, que su conclusión no se ha modificado con respecto al objeto de la revisión de la auditoría. Por otro lado, en el caso de tener que incluir un párrafo de énfasis, dicho párrafo sólo hará referencia a la información presentada y divulgada en la información del objeto.

III.3. Auditoría de cumplimiento ejecutada en forma conjunta con una auditoría financiera.

550. Cuando la auditoría de cumplimiento se lleva a cabo conjuntamente con una auditoría de los estados financieros, la conclusión puede presentarse como una opinión sobre el cumplimiento. Cuando esto ocurre, la opinión sobre el cumplimiento debe estar separada de la opinión sobre los estados financieros. Sin considerar el tipo de trabajo o el nivel de seguridad proporcionado, el auditor gubernamental puede decidir si emitir una conclusión o una opinión, lo cual debe manifestarse de manera clara y explícita.

CAPÍTULO VI

NORMAS DE AUDITORÍA DE GESTIÓN GUBERNAMENTAL

Introducción

551. Las Normas de Auditoría de Gestión que se desarrollan en este capítulo deben interpretarse y aplicarse de conformidad con los contenidos generales previstos en el Capítulo I - Principios Fundamentales de la Auditoría Gubernamental, en el Capítulo II – Normas Generales relacionadas con la Auditoría Gubernamental y en el Capítulo III – Normas para el Desarrollo del Trabajo del Auditor Gubernamental, de esta cuerpo normativo con más los incluidos en el presente que plantean cuestiones propias de la Auditoría de Gestión, a concretarse conforme el mandato de cada OCEG en particular.

A. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

I. Definiciones

552. La Auditoría de Gestión²⁷ es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.
553. La Auditoría de Gestión busca brindar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora.
554. Las auditorías de gestión proporcionan nueva información, conocimiento o valor al:
- i. proporcionar nuevas perspectivas analíticas (análisis o nuevas perspectivas más amplias o más profundas);
 - ii. hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas;
 - iii. proporcionar una visión o conclusión independiente y rectora basada en la evidencia de auditoría;
 - iv. proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los hallazgos de auditoría.

²⁷ ISSAI 300 e ISSAI 3000.-

555. Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:
- i. El principio de *economía* significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.
 - ii. El principio de *eficiencia* significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.
 - iii. El principio de *eficacia* se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

II. Objetivos

556. El objetivo principal de la auditoría de gestión es promover constructivamente la gobernanza económica, eficaz y eficiente. También contribuye a la rendición de cuentas y a la transparencia.
557. Las auditorías de gestión a menudo incluyen un análisis de las condiciones que son necesarias para *garantizar que los principios de economía, eficiencia y eficacia* puedan mantenerse. Estas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos de la buena administración para garantizar la entrega correcta y oportuna de los servicios. Cuando corresponda, el impacto del marco regulatorio o institucional sobre la gestión de la entidad auditada también debe ser tomado en consideración.
558. Las auditorías de gestión promueven *la rendición de cuentas* al asistir a los responsables de la gobernanza y de las tareas de supervisión para mejorar la gestión. Lo logra evaluando si las decisiones del ejecutivo son preparadas e implementadas eficiente y eficazmente, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido el justo valor por su dinero. No cuestiona las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina si deficiencias en las leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos esperados. La auditoría de gestión se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el

mayor potencial para la mejora. Proporciona incentivos constructivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

559. La auditoría de gestión promueve la *transparencia* al ofrecer al parlamento / congreso, a los contribuyentes y otras fuentes de financiamiento, aquellos grupos objetivo de las políticas gubernamentales y a los medios de comunicación, una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades del gobierno. Con ello contribuye de manera directa al brindar información útil al ciudadano mientras sirve como base para el aprendizaje y las mejoras. En la auditoría de gestión, los OCEG tienen libertad de decidir, dentro de su mandato, sobre qué, cuándo y cómo auditar, y no se les debería limitar la publicación de sus hallazgos.

III. Elementos de la Auditoría de Gestión

III.1 Las partes

560. Los auditores gubernamentales con frecuencia tienen discreción considerable en la selección de temas y la identificación de criterios, lo que a su vez influye en quiénes son las partes responsables relevantes y los usuarios previstos. Si bien los auditores gubernamentales pueden dar recomendaciones, deben tener cuidado de no asumir las responsabilidades de las partes responsables. Los auditores gubernamentales en las auditorías de gestión suelen trabajar en equipo ofreciendo habilidades diferentes y complementarias.
561. El papel de la parte responsable puede ser compartido por una amplia gama de individuos o entidades, cada uno responsable de un aspecto diferente del tema de estudio. Algunas partes pueden ser responsables de las acciones que han causado problemas; otras pueden ser capaces de iniciar cambios para abordar las recomendaciones derivadas de una auditoría de gestión, y otras pueden ser responsables de proporcionar información o evidencia al auditor gubernamental.
562. Los usuarios previstos son las personas a quienes el auditor gubernamental prepara el informe de auditoría de gestión. La legislatura, los organismos gubernamentales y el público pueden ser los usuarios previstos. Una parte responsable también puede ser un usuario previsto, pero rara vez será el único.

III.2 Componente de la Auditoría de Gestión

a) Materia

563. Los auditores deberán seleccionar los temas de auditoría que sean significativos, auditables y de conformidad con el mandato del OCEG. La selección del tema de auditoría deberá permitir conducir la labor de la misma hacia beneficios importantes para las finanzas y administración pública, la entidad auditada, o el público en general. La selección de la materia de auditoría deberá concretarse en base al análisis y materialidad o relevancia del problema y/o riesgo, no solo de significado financiero, sino también social, en procura de maximizar el impacto esperado de la auditoría tomando en cuenta las capacidades de auditoría.
564. El objeto de la auditoría de gestión puede estar orientado a: entidades, programas, proyectos, procesos y demás acciones gubernamentales donde intervienen recursos públicos con independencia de la naturaleza jurídica de quien los recibo o aplique, en el marco del mandato que le asiste a cada OCEG.
565. El objeto de estudio de una auditoría de gestión no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, pueden también incluir actividades (con productos, resultados e impactos) o situaciones existentes (incluyendo sus causas y consecuencias). Algunos ejemplos podrían ser la prestación de servicios por las partes responsables o los efectos de las políticas y regulaciones gubernamentales sobre la administración, las partes interesadas, los negocios, los ciudadanos y la sociedad. La materia en cuestión se define por el objetivo y se formula en las preguntas de auditoría.

b) Confianza y seguridad

566. Al igual que en todas las auditorías, los usuarios de los informes de las auditorías de gestión desean confiar en la información que utilizan para tomar decisiones. Por lo tanto, esperan informes confiables que establezcan la posición (basada en la evidencia) de los OCEG respecto al tema evaluado. En consecuencia, los auditores gubernamentales de gestión deben, en todos los casos, proporcionar hallazgos

basados en evidencia suficiente y apropiada, y gestionar activamente el riesgo de informes inapropiados²⁸.

567. El nivel de aseguramiento que otorga una auditoría de gestión debe ser comunicado de manera transparente. El grado logrado de economía, eficiencia y eficacia pueden ser notificado en el informe de la auditoría de gestión en diferentes formas:

- i. a través de una visión global, sobre los aspectos de economía, eficiencia y eficacia, cuando los objetivos de la auditoría, el tema, la evidencia obtenida y los hallazgos alcanzados permiten formular una conclusión;
- ii. proporcionando información específica en una serie de puntos, entre ellos los objetivos de la auditoría, las preguntas, las pruebas obtenidas, los criterios utilizados, los resultados alcanzados y las conclusiones específicas.

568. Los informes de auditoría sólo deben incluir los hallazgos que estén respaldados por evidencia suficiente y apropiada. Las decisiones tomadas en la elaboración de un informe equilibrado, para llegar a conclusiones y formular recomendaciones a menudo necesitan ser elaboradas con el fin de proporcionar información suficiente para al usuario. Los auditores gubernamentales de gestión deben describir específicamente cómo sus hallazgos han conducido a una serie de conclusiones, y – cuando corresponda- una conclusión general. Esto significa, explicar qué criterios se han desarrollado y utilizado y por qué, y señalar que todos los puntos de vista relevantes han sido tomados en cuenta para que se pueda presentar un informe balanceado.

c) Enfoque de Auditoría

569. Los auditores gubernamentales deben escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien una combinación de éstos, para facilitar un buen diseño de la auditoría.

570. El enfoque general de auditoría es un elemento central de cualquier auditoría. Determina la naturaleza del tipo de examen a realizar. También define el

²⁸ Sin embargo, normalmente no se espera que los auditores gubernamentales de gestión emitan un dictamen general, comparable al dictamen de estados financieros, en el alcance de la economía, eficiencia y eficacia por parte de la entidad auditada.

conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos.

571. La auditoría de gestión generalmente sigue uno de tres enfoques:
- i. Un enfoque orientado al sistema, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión, por ejemplo, los sistemas de administración financiera;
 - ii. Un enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos en términos de resultados o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios operan como se esperaba;
 - iii. Un enfoque orientado al problema, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.
572. Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. Las auditorías con una perspectiva de arriba hacia abajo se centran principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos, y expectativas en la legislatura y el gobierno central. Una perspectiva de abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para las personas y la comunidad.

d) Criterios de Auditoría

573. Los auditores gubernamentales deben establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría y se relacionen a los principios de economía, eficiencia y eficacia.
574. Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos de auditor gubernamental y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. También constituyen un elemento importante en las discusiones dentro del equipo de auditoría y con la administración (alta dirección) del OCEG y en comunicación con las entidades auditadas.
575. Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir contra qué será valuada una entidad auditada. Los criterios pueden ser generales o específicos, enfocarse en qué debe ser de acuerdo a las leyes, regulaciones u objetivos; lo que se espera, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o lo que podría ser (dadas mejores condiciones).

576. En una auditoría de gestión orientada a problemas, el punto de partida es una desviación conocida o sospechada respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no sólo verificar el problema (la desviación de los criterios y sus consecuencias) sino identificar las causas. Este enfoque realza la importancia de decidir sobre cómo examinar y verificar las causas durante la fase de diseño. Las conclusiones y recomendaciones están basadas, principalmente, en el proceso de análisis y confirmación de las causas, a pesar de que siempre se originan en los criterios normativos.
577. En la auditoría de gestión, el auditor gubernamental algunas veces está involucrado en el desarrollo o la selección de los criterios pertinentes para la auditoría.

e) Riesgo de Auditoría

578. Los auditores gubernamentales deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información imprecisa o sin agregar valor a los usuarios.
579. Gestionar de forma activa un riesgo de auditoría incluye también considerar si el equipo de auditoría cuenta con las competencias suficientes y apropiadas para realizar la auditoría, verificar que tenga el acceso adecuado a información de buena calidad, relevante, precisa y confiable, que además ha considerado toda nueva información tan pronto esté disponible, y que ha considerado perspectivas alternas.

f) Comunicación

580. Los auditores gubernamentales deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría, y definir el contenido, proceso y destinatarios de la comunicación para cada auditoría.
581. Existen diversas razones por las que la planificación de la comunicación con las entidades auditadas y las partes interesadas es de particular importancia en las auditorías de gestión:
- i. Dado que las auditorías de gestión no se realizan normalmente con una base regular (por ejemplo, de manera anual) en las mismas entidades auditadas, los canales de comunicación pudieran no existir. Puede haber contactos con el

poder legislativo y órganos de gobierno, así como otros grupos (tales como comunidades académicas y de negocios, u organizaciones de la sociedad civil) con los que no se ha colaborado con anterioridad,

- ii. Con frecuencia, no hay criterios predefinidos (como un marco de emisión de información financiera), y por lo tanto es necesario un intenso intercambio de opiniones con la entidad auditada.

582. La necesidad de contar con informes balanceados implica un esfuerzo activo por obtener los puntos de vistas de las diversas partes interesadas. Los auditores gubernamentales deben identificar a las partes responsables y otras partes interesadas clave, y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz de dos vías. Con una buena comunicación, los auditores gubernamentales pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad auditada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la auditoría de gestión a las partes interesadas, también aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la auditoría se implementen. Por lo tanto, los auditores gubernamentales deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad, y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades de cada una las partes interesadas. Sin embargo, se debe tener cuidado para asegurar que la comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad del OCEG.

Los auditores gubernamentales deben notificar a las entidades auditadas de los aspectos clave de la auditoría, incluyendo el objetivo de la auditoría, las cuestiones de auditoría, y el tema en cuestión. Los auditores gubernamentales deben mantener la comunicación con las entidades auditadas durante todo el proceso de auditoría, por medio de una interacción constructiva, ya que diferentes hallazgos, argumentos y perspectivas son evaluados.

583. Las entidades auditadas deben tener la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría antes de que el OCEG emita el informe de auditoría. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores

de hecho. La examinación de la retroalimentación debe ser registrada en los papeles de trabajo, de manera que se documenten los cambios al borrador del informe de auditoría, o las razones para no efectuar cambios.

584. Al final del proceso de auditoría, también se puede obtener retroalimentación de las partes interesadas sobre la calidad de los informes de auditoría publicados. También se puede solicitar la percepción de las entidades auditadas sobre la calidad de la auditoría realizada.

g) Habilidades

585. De manera colectiva, el equipo auditor gubernamental debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la auditoría.
586. También puede haber formas específicas de adquirir habilidades necesarias. Para cada auditoría de gestión, los auditores gubernamentales deben tener pleno entendimiento de las medidas gubernamentales que son el objeto de la auditoría, así como las causas de fondo relevantes y los impactos posibles. Con frecuencia, este conocimiento debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo o compromiso de auditoría.
587. En áreas especializadas se puede contratar expertos externos para complementar el conocimiento del equipo de auditoría.

h) Juicio y escepticismo profesional

588. Los auditores gubernamentales deben ejercer el escepticismo profesional, pero también deben ser receptivos y estar dispuestos a innovar en una auditoría de gestión

i) Control de calidad

589. Los auditores gubernamentales deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y enfatizando en informes apropiados, balanceados y justos, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.

j) Materialidad

590. Los auditores gubernamentales deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. Se debe pensar no sólo en lo financiero, sino también en los

aspectos sociales del asunto en cuestión, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.

B. NORMAS PARTICULARES DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

591. La auditoría de gestión comprende las siguientes etapas principales:

- I. Planificación: Selección de temas, estudio preliminar y diseño de la auditoría;
- II. Ejecución: Recopilar y analizar datos e información;
- III. Elaboración del informe: Presentar los resultados de la auditoría, esto es, las respuestas a las preguntas de la auditoría, los hallazgos, conclusiones y recomendaciones a los usuarios;
- IV. Seguimiento: Determinar si las medidas adoptadas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones remediaron los problemas y/o debilidades subyacentes.

592. Estos pasos pueden ser reiterativos. Por ejemplo, nuevas perspectivas de la etapa de proceso pueden requerir cambios en el plan de auditoría, y elementos importantes de la elaboración de informes (por ejemplo, la formulación de conclusiones) pueden ser esbozados e incluso completados durante la etapa de proceso.

I. Planificación

593. La planificación consiste en desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado según la naturaleza, la oportunidad y la magnitud esperadas de la auditoría. El Programa de Auditoría es un documento clave para controlar y supervisar las auditorías en el OCEG. El auditor gubernamental deberá desarrollar y documentar un Programa de Auditoría que describa el alcance previsto y como se llevará a cabo la auditoría²⁹.

594. La planificación implica dos pasos principales:

- i. El Análisis Previo, que permite que el auditor gubernamental considere los riesgos significativos para una buena administración financiera y los objetivos potenciales de la auditoría, los abordajes y metodologías, la cual se utiliza para determinar si la auditoría es realista y parece ser útil.

²⁹ Guía de Implementación de las ISSAI Auditoría de Desempeño. -

- ii.El Programa de Auditoría, que define el trabajo de auditoría que se va a llevar a cabo, el alcance de la auditoría, los objetivos y la metodología, los recursos que se van a emplear y los principales parámetros que se deben alcanzar.

I.1. Análisis Previo

- 595. El propósito del estudio previo es obtener el suficiente conocimiento del área del asunto para corroborar que la auditoría puede conducirse de acuerdo con las normas de auditoría de gestión y para desarrollar un Programa de Auditoría que proporcione una base para llevar a cabo la auditoría de manera ordenada, eficiente y rentable.³⁰
- 596. El estudio previo comprende la recopilación y análisis de las operaciones sujetas a auditoría, sin llevar a cabo una verificación detallada. Los auditores gubernamentales recopilan información con el fin de definir las decisiones iniciales acerca del objeto, alcance, el costo, los plazos de ejecución y las aptitudes del equipo de auditoría, y para proponer, los objetivos de la auditoría, las áreas para revisar a fondo, los criterios y el abordaje del examen. Para dar fin a estas decisiones, el equipo de auditoría diseña una auditoría para reducir el riesgo de hacer observaciones erróneas, conclusiones incorrectas y recomendaciones inapropiadas en el informe de auditoría.

I.2. Preparación del Programa de Auditoría

I.2.1. Definir el tema específico que se va a estudiar y los objetivos de la auditoría

- 597. El primer paso consiste en la definición precisa del tema o problema que se va a auditar, los motivos y los objetivos de la labor.
- 598. Este paso implica examinar a fondo el objeto de auditoría mediante el estudio de la bibliografía, los documentos y las estadísticas relevantes, realizar entrevistas con las principales partes interesadas y expertos, y analizar los indicadores de problemas potenciales desde distintos puntos de vista, respondiendo a las siguientes preguntas³¹:
 - i. ¿Qué? - ¿Cuál es la cuestión básica o el problema que se va a estudiar?
 - ii. ¿Por qué? - ¿Cuáles son los objetivos de la auditoría?
- 599. La correcta formulación de las preguntas es crucial para el éxito de la auditoría, ya que tendrá implicaciones en las decisiones respecto al tipo de datos que se van a

³⁰ PA Manual of Office of the Auditor General of Canada/4.15

³¹ ISSAI 3000/3.3

- recopilar, como se llevará a cabo la recopilación, el análisis que se realizará y las conclusiones a las que se va a llegar.³²
600. En el abordaje orientado a problemas se debe poner énfasis en cómo definir el problema adecuadamente. Por lo general, la auditoría comienza con indicadores de problemas de alguna clase, por ejemplo, carencias en el servicio, etc.
601. Los objetivos de la auditoría se relacionan con las razones para conducir una auditoría. Para determinar los objetivos, el equipo de auditoría debe tener en cuenta las funciones y responsabilidades del OCEG, y el impacto esperado³³; procurando abordar las preocupaciones sobre rendición de cuentas, la transparencia y la buena gobernanza, y puede enfocarse en la eficacia, economía, la eficiencia y/o la efectividad de la administración del programa, así como en el control financiero en donde sea pertinente.
602. Los auditores gubernamentales deben establecer un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione a los principios de economía, eficiencia y eficacia, respondiendo a las siguientes tres afirmaciones:
- i) La economía de las actividades, de conformidad con principios y prácticas administrativas precisas, así como con políticas de gestión;
 - ii) La eficiencia en la utilización de recursos humanos, financieros y de otro tipo, lo que incluye la evaluación de los sistemas de información, las medidas de gestión y de supervisión, así como los procedimientos seguidos por los entes auditados para remediar las deficiencias identificadas, y
 - iii) La eficacia de la gestión en relación con el logro de los objetivos del ente auditado y la auditoría del impacto real de las actividades en comparación con el impacto previsto.
603. El auditor gubernamental debe articular el(los) objetivo(s) de la auditoría de forma suficientemente detallada para ser claro sobre las preguntas que serán respondidas, y para permitir un desarrollo lógico del diseño de la auditoría³⁴.

³² PAM Brasil,2010/81

³³ ISSAI 3000/3.3.-

³⁴ ISSAI 3000.-

604. El auditor gubernamental puede considerar las siguientes preguntas para definir los objetivos de la auditoría³⁵:
- i. ¿Cuál es el objetivo de la auditoría de gestión?
 - ii. ¿Por qué estamos conduciendo la auditoría de gestión?
 - iii. ¿Qué deseamos lograr al final de la auditoría de gestión?
 - iv. ¿Cuál es el centro de atención de nuestra auditoría de gestión? ¿los productos, los resultados o el impacto?
605. El objetivo de la auditoría también se puede escribir como una pregunta. También es posible extender el objetivo a una serie de preguntas relacionadas que pueden ser respondidas en el proceso de auditoría. Los objetivos y el alcance de la auditoría están interrelacionados y deben ser considerados en conjunto.
606. Si el(los) objetivo(s) de la auditoría se formula(n) como preguntas de auditoría y se desglosan a su vez en sub-preguntas, entonces el auditor gubernamental debe asegurarse de que se vinculen de forma temática y complementaria, que no se traslapen y que sean exhaustivas, de forma colectiva, al abordar la pregunta de auditoría en su generalidad.
607. El objetivo de la auditoría determina el enfoque y diseño del trabajo. Podría ser simplemente para describir la situación. Sin embargo, los objetivos normativos de la auditoría (¿las cosas son como deberían ser?) y los objetivos de auditoría analíticos (¿por qué las cosas no son como deberían ser?) son más propensos a agregar valor. En todos los casos, los auditores gubernamentales deben considerar a qué se refiere la auditoría, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quiénes podrían ser relevantes las recomendaciones finales.
608. Los objetivos de la auditoría bien definidos se refieren a una sola entidad o un grupo identificable de acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales.

I.2.2. Definir el alcance y el diseño de la auditoría

609. La definición del alcance de la auditoría puede definirla el mandato, la legislación o el propio auditor gubernamental. El alcance es una manifestación clara del enfoque y

³⁵ SAI India Practice Guide for Planning Performance Audit/1.5

los límites de la auditoría³⁶. Aborda aspectos como las preguntas específicas que se van a hacer, el tipo de estudio que se va a conducir y el carácter de la investigación. El alcance de una auditoría se determina respondiendo las siguientes preguntas:

- i. ¿Qué?: ¿Qué preguntas o hipótesis específicas deben ser examinadas? ¿Qué tipo de estudio parece ser el adecuado?
- ii. ¿Quién?: ¿Quiénes son los participantes involucrados y la entidad auditada?
- iii. ¿Dónde?: ¿Existen limitaciones en el número de localidades que se deben cubrir?
- iv. ¿Cuándo?: ¿Existen limitaciones en los plazos que se deben cubrir?

610. Después de haber formulado la pregunta básica de la auditoría, los auditores gubernamentales tienen que desglosarla en sub-preguntas específicas y comprobables para que sean respondidas por el estudio, es decir, preguntas más específicas acerca de ¿qué es? o ¿por qué es?³⁷

611. En la fase de diseño, el objetivo es desarrollar una comprensión básica del objeto auditado. La obtención del conocimiento necesario es un proceso continuo y acumulativo para recopilar y evaluar información, así como para relacionar el conocimiento resultante con la evidencia de la auditoría en todas las etapas de la misma. Es importante que los auditores gubernamentales evalúen los costos de obtener la información y el valor adicional de la información para la auditoría.

612. Las fuentes de información pueden incluir:

- i. la legislación y los discursos legislativos vigentes;
- ii. las declaraciones ministeriales y las propuestas y decisiones del gobierno;
- iii. los informes de auditoría, revisiones, evaluaciones y consultas recientes;
- iv. los estudios e investigaciones científicas (incluyendo las de otros países);
- v. los planes estratégicos y empresariales;
- vi. los sistemas de información administrativa; y
- vii. otros sistemas de información relevantes, así como las estadísticas oficiales.

I.2.3. Criterios

³⁶ ISSAI 400.-

³⁷ ISSAI 3000/Apéndice I.-

613. Los criterios de auditoría son normas de gestión/desempeño, razonables y alcanzables, conforme a las que se pueden evaluar la economía, la eficiencia y la efectividad de las actividades. Reflejan un modelo de control normativo para el asunto que está bajo revisión y representan buenas prácticas – la expectativa de una persona razonable e informada de “lo que debería ser”.
614. Los criterios de auditoría definen los elementos conforme a los que se van a evaluar la empresa, los servicios, el programa o la operación, por ejemplo, políticas, leyes, metas predefinidas, normas profesionales, opinión pública, etc.
615. Es importante tener en cuenta el carácter de los criterios de auditoría elegidos; pueden ser normativos y específicos, o pueden ser de carácter más general. Los criterios pueden reflejar todo: desde lo que debe ser, de acuerdo con las leyes, reglamentos u objetivos, y lo que se espera, de acuerdo con los sólidos principios y las mejores prácticas, hasta lo que podría ser (las mejores condiciones determinadas). La naturaleza y las preguntas de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios adecuados. Cuando los criterios se comparan con lo que realmente existe, se generan hallazgos de auditoría.
616. Cumplir o superar los criterios puede indicar “las mejores prácticas”, pero no cumplir con los criterios indicaría que se pueden efectuar mejoras³⁸.
617. Los criterios de auditoría se pueden obtener a partir de las siguientes fuentes:
- i. las leyes y reglamentos que rigen el funcionamiento de la entidad auditada;
 - ii. las decisiones tomadas por el poder legislativo o el ejecutivo;
 - iii. las referencias a comparaciones históricas o comparaciones con las mejores prácticas;
 - iv. las normas, experiencias y valores profesionales;
 - v. los indicadores de desempeño establecidos por la entidad auditada o el gobierno;
 - vi. el asesoramiento y conocimientos prácticos de expertos independientes;
 - vii. el conocimiento científico nuevo o consolidado y otra información confiable;

³⁸ ASOSAI PA Manual/3.20.-

- viii. los criterios utilizados previamente en auditorías similares o por otros OCEG;
 - ix. las organizaciones (dentro y fuera del país) que realicen algo similar;
 - x. las normas de desempeño/gestión o las investigaciones previas realizadas por el poder legislativo; y
618. Las características de los criterios adecuados incluyen lo siguiente: confiabilidad, objetividad, utilidad, comprensibilidad, comparabilidad, integridad y aceptabilidad.

I.2.4. Materialidad

619. Durante el desarrollo del proceso de auditoría se tendrá en consideración el concepto de materialidad. Un asunto es de importancia relativa, si al conocerlo puede influenciar y/o modificar el desarrollo de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, y las decisiones de los usuarios del informe.
620. Incluye factores cuantitativos (financieros, económicos y patrimoniales) y cualitativos (las necesidades e intereses de los destinatarios del informe y el impacto del aspecto considerado) según el juicio profesional del auditor gubernamental. Tales factores involucran las magnitudes de los aspectos analizados en relación con el objeto y objetivos de auditoría, así como sobre su relevancia en la evaluación de los principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad.

I.2.5. Riesgo de Auditoría

621. Se debe considerar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones incorrectas o incompletas, con el consecuente efecto en la emisión de un informe inapropiado.
622. Si bien en la fase de planificación dicha administración posee un papel relevante, es parte integral en todo el proceso de auditoría.
623. El auditor gubernamental deberá identificar los riesgos, evaluarlos, desarrollar e implementar opciones para prevenir y mitigar los riesgos y supervisar los mismos.
624. Los indicios de presencia de riesgo, pueden ser variados, por lo que deben considerarse: a) Montos financieros o presupuestarios materiales, b) áreas propensas al riesgo, c) actividades nuevas o urgentes, d) estructuras de procesos y administración compleja, e) inexistencia o dificultades en el acceso a información confiable, independiente y actualizada.

625. El auditor gubernamental debe evaluar si el sistema de control interno contempla actividades de control que permiten mitigar los riesgos inherentes identificados, estableciendo así los riesgos de control de la entidad, confeccionando la respectiva matriz de riesgo para cada elemento particular que se desea evaluar, pudiendo contar, a manera de ejemplo, con los siguientes componentes mínimos:

Componente	Observaciones	Control			Riesgo	Riesgo inherente			Riesgo de control			Riesgo de combinado			Enfoque	Principales Pruebas
		si	no	descripción		alto	medio	bajo	alto	medio	bajo	alto	medio	bajo		
Conclusión:																

626. Luego de identificar los riesgos inherentes y de control, el auditor gubernamental debe determinar la dimensión de la significatividad de estos riesgos y definir el enfoque que permita prevenir y mitigar los riesgos significativos, para lo cual establecerá los métodos de recopilación de datos y procedimientos de auditoría, el personal acorde para su tratamiento, las medidas para supervisar el riesgo y las actividades de revisión de calidad.

1.2.6. Fraude

627. El fraude se refiere al acto intencionado realizado por una o más personas de la entidad auditada, que usualmente conlleva la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

628. El auditor gubernamental deberá identificar y evaluar el riesgo de fraude vinculado al objeto y objetivos de auditoría con el alcance definidos, y determinar los procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos relevantes identificados.

629. La detección de fraude no es el objetivo de una auditoría. Es, de hecho, una cuestión que debe ser determinada judicialmente o en el marco de investigaciones administrativas jurisdiccionales. Sin embargo, es necesario considerar en la planificación de las tareas, la posibilidad de la existencia de maniobras que permitan cometer fraudes a la administración. Así deberán analizarse los aspectos críticos susceptibles de fraude e identificarse los controles previstos por el sistema de control interno a tal fin.

I.2.7. Metodología de recopilación y análisis de datos

630. La planificación metodológica³⁹ implica gran cantidad de actividades diferentes. Las auditorías de gestión pueden valerse de una gran variedad de técnicas de recopilación de datos, como encuestas, entrevistas, observaciones y el estudio de documentos escritos.
631. Los métodos de muestreo y las encuestas pueden permitir la obtención de conclusiones generales y los estudios de caso ofrecen la oportunidad de realizar estudios a fondo.
632. Para las auditorías de gestión, en particular, el auditor gubernamental se preocupará por la validez y confiabilidad de los métodos que se van a usar para recopilar y analizar los datos.
633. Se deberá establecer una estrategia apropiada para la auditoría, que combine los métodos de recopilación de datos y técnicas de análisis para dar respuesta a las preguntas de auditoría.
634. Se deberá considerar las ventajas y desventajas de cada método y su eficiencia en función de los resultados esperados. Al planificar la auditoría, debe identificarse la naturaleza, las fuentes y la disponibilidad probable de la evidencia de auditoría requerida.
635. La información desarrollada por el auditor gubernamental (primaria) es generalmente más confiable que la información secundaria generada, recopilada y/o analizada por terceros, la cual deberá ser validada.
636. Durante la etapa de planificación, determinar los métodos permite dirigir la atención sistemáticamente a lo que el auditor gubernamental necesita saber para responder a las preguntas, y qué fuentes utilizará para obtener información.

³⁹ Guía de Implementación de las ISSAI 300.-

I.2.8. Elaboración de la Matriz de Planificación

637. Una matriz de planificación⁴⁰ es una herramienta para determinar qué auditar y cómo hacerlo. Proporciona una estructura para los componentes básicos de la planificación. En ella se describen brevemente los requisitos y procedimientos necesarios para implementar los objetivos de la auditoría y para hacer evaluaciones conforme a los criterios de auditoría.

638. Sus principales objetivos son:

- establecer una relación clara entre los objetivos de la auditoría, la metodología de la auditoría y el trabajo de campo que se debe llevar a cabo;
- identificar y documentar los procedimientos que se deben realizar; y
- facilitar la supervisión y revisión.

639. La matriz es un instrumento flexible y su contenido puede ser actualizado o modificado por el equipo a medida que el trabajo de auditoría progresa, pudiendo contar, a manera de ejemplo, con los siguientes componentes mínimos:

Pregunta y Sub pregunta de auditoría – Identificar la pregunta y la sub pregunta de auditoría						
Criterios	Información requerida	Fuentes de información	Procedimientos para recopilación de información	Procedimientos para el análisis de la información	Limitación	Qué nos permitirá decir el análisis

II. Ejecución

640. El propósito de una auditoría de gestión es obtener evidencia aceptable, pertinente y razonable para apoyar los hallazgos y conclusiones de la auditoría. Las principales actividades de esta fase son:

- a. desarrollo del trabajo de campo con el fin de reunir evidencia;
- b. análisis de los datos recopilados;
- c. preparación de la matriz de hallazgos.

II.1. Desarrollo del trabajo de campo – Obtención de evidencias

641. El trabajo de campo consiste en la recopilación de datos e información establecidos en la planificación de la auditoría. Todo el trabajo de campo se debe planear desde la

⁴⁰ Guía de Implementación de las ISSA Auditoría de Gestión. -

perspectiva de obtener evidencia destinada a apoyar los hallazgos que aparecen en el informe final. La calidad en la recopilación y documentación de los datos es de vital importancia, ya que el informe de la auditoría de gestión está sujeto a control de calidad.

642. Es importante que el auditor gubernamental reúna la mejor información posible (hechos, así como opiniones, argumentos y reflexiones) de diferentes fuentes y que busque la ayuda de especialistas. El auditor gubernamental debe buscar la evidencia necesaria para responder a las preguntas de la auditoría y tener cuidado de no desviar el enfoque del trabajo o recopilar una gran cantidad de información que a menudo es innecesaria e irrelevante.
643. El auditor gubernamental deberá evaluar la evidencia para determinar si es suficiente y apropiada para abordar los objetivos de auditoría, y respaldar los hallazgos y conclusiones
644. Algunos de los métodos particulares utilizados en la auditoría de gestión, para reunir datos, son los siguientes: examen de archivos; análisis secundario y búsqueda de bibliografía; encuestas y cuestionarios; estudios de caso; seminarios y audiencias; grupos focales, grupos de discusión, grupos de referencia y expertos; observación in situ; etc.

II.2. Análisis de evidencias

645. La mayoría de las auditorías implican algún tipo de análisis con el fin de comprender o explicar lo que se ha observado.
646. Un sólido análisis de la evidencia consiste, entre otras cosas, de las siguientes características:
- i. debe ser lógico y autosuficiente;
 - ii. las conclusiones e interpretaciones deben ser convincentes;
 - iii. debe respaldar las observaciones de la auditoría;
 - iv. debe proporcionar la base de argumentos frente al mejor contra-argumento posible.
647. La evidencia recopilada durante una auditoría de gestión puede ser predominantemente cualitativa en su naturaleza y requerir el uso extensivo de juicio profesional. Por consiguiente, al realizar las evaluaciones y formular las conclusiones,

el auditor gubernamental deberá tratar de corroborar la evidencia a partir de diferentes fuentes o de diferente naturaleza.

648. La fase final en el análisis de datos implica la combinación de los hallazgos de diferentes tipos de fuentes. No existe un método general para hacer esto, pero es de vital importancia que el auditor gubernamental trabaje sistemáticamente y con cuidado en la interpretación de los datos y argumentos recopilados.

II.3. Hallazgos de auditoría

649. Los hallazgos de auditoría son las evidencias reunidas por el auditor gubernamental durante el trabajo de campo que se utilizarán para responder a las preguntas de auditoría. El hallazgo de la auditoría es la discrepancia entre la situación existente y el criterio. Los hallazgos contienen los siguientes atributos: criterio (lo que debe ser), condición (lo que es), causa (por qué existe una desviación de las normas o criterios) y efecto (cuáles son las consecuencias de la situación encontrada).
650. Los atributos de los hallazgos pueden exponerse de la siguiente manera, sin embargo, no siempre es obligatorio que los cuatro elementos estén presentes en una auditoría. Los criterios, por ejemplo, no siempre se identifican de manera específica en el abordaje orientado a problemas.



651. Los hallazgos y la información obtenida durante la auditoría, las conclusiones y las recomendaciones se registran en la matriz de hallazgos. Esta matriz es una herramienta útil como apoyo y orientación para la preparación del informe de auditoría, ya que permite reunir de manera estructurada los principales elementos que constituyen los capítulos centrales del informe. La matriz permite que los miembros del equipo de auditoría y las otras partes interesadas tengan una comprensión homogénea de los hallazgos y sus componentes.

652. Los elementos de la matriz de hallazgos se presentan en la siguiente tabla:

Plantilla de la matriz de hallazgos

Afirmación/Problema de auditoría: Expresar con claridad y de manera objetiva lo que dio lugar a la auditoría							
Pregunta de auditoría (el mismo que se declaró en la matriz de planificación). Para cada pregunta de auditoría, se repiten los siguientes puntos.							
Hallazgo					Buenas Prácticas	Recomendaciones	Beneficios Esperados
Situación encontrada	Criterio	Evidencias y análisis	Causas	Efectos			

II.4. Causa, efecto y recomendaciones

- 653. Las bases de las recomendaciones son las causas identificadas.
- 654. Los efectos que han ocurrido ayudan a demostrar las consecuencias de las causas identificadas y suministran evidencia de las medidas necesarias a recomendar. Los efectos potenciales, se refieren a una proyección, por lo que deben utilizarse con las prevenciones del caso.
- 655. Las recomendaciones contribuyen al abordaje de los hallazgos identificados por la auditoría. Las mismas deben presentarse lógicamente y analíticamente a partir de los hechos y argumentos presentados, a fin de que el lector sea capaz de vincular qué se auditó, qué se halló, cuál fue el efecto y cómo se puede abordar la debilidad identificada.
- 656. Las entidades auditadas que tienen la responsabilidad y la competencia para implementarlas, son las destinatarias directas de estas recomendaciones.

III. Elaboración de las Conclusiones e Informe

- 657. Al final de la fase de ejecución, se prepara un borrador de informe que contiene las conclusiones preliminares de la auditoría, posteriormente este borrador se desarrolla hasta transformarlo en un Informe de Auditoría que incluye el análisis de los comentarios recibidos de la entidad auditada sobre el borrador de informe.
- 658. El borrador de informe de auditoría de gestión se identificará como “Proyecto de Informe de Auditoría”. El OCEG, conforme a la normativa vigente en cada uno de ellos y a su metodología de trabajo, podrá disponer de la confidencialidad del borrador de informe.

659. El Informe de Auditoría debe incluir el resumen ejecutivo, el alcance y la metodología de la auditoría, los resultados, las conclusiones y las recomendaciones de la misma.
660. El informe debe ser completo, preciso, objetivo, convincente, constructivo, claro, conciso y oportuno. También debe ser amigable con el lector, estar bien estructurado, en un lenguaje sin ambigüedades y ofrecer un valor agregado a las partes interesadas.

III.1. Comentarios de la entidad auditada

661. Se deberá dar conocimiento del “Proyecto de Informe de Auditoría” a la entidad auditada y solicitar su respuesta. Esto permite a la entidad realizar sus comentarios, aclaraciones, observaciones y/o en su caso aportar documentación pertinente sobre los hallazgos de auditoría, antes que el OCEG emita su Informe de Auditoría Definitivo.
662. La respuesta de la entidad auditada debe ser examinada y registrada en papeles de trabajo, a fin de que las modificaciones o no del borrador de informe, quede documentados. Los cambios sólo se efectuarán cuando los requisitos de evidencia se hayan satisfecho.

III.2. Conclusión⁴¹

663. El informe de auditoría debe contener los objetivos, el alcance, la metodología y las fuentes utilizadas, así como los resultados, las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría.
664. A continuación, se ofrece una explicación breve sobre el contenido de un informe:
- i. Título: Ayuda al lector a distinguir el informe de las declaraciones e información emitidas por otros.
 - ii. Índice o tabla de contenidos: Ilustra la estructura del informe.
 - iii. Resumen: En él se resumen los antecedentes, los principales hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones.
 - iv. Introducción: La introducción incluye las características del objeto de auditoría.

⁴¹ Guía de Implementación de las ISSAI – Auditoría de Gestión. -

- v. **Objetivos, alcance y metodología:** Los usuarios de los informes necesitan esta información para comprender el propósito de la auditoría, la naturaleza y el alcance del trabajo realizado y cualquier limitación significativa.
- vi. **Hallazgos:** Deben describir claramente los criterios y relacionarlos con las observaciones. El informe debe proporcionar una base para responder a las preguntas de la auditoría mediante la presentación de evidencia apropiada y suficiente.
- vii. **Análisis de los comentarios de la entidad auditada:** debe contener consideraciones acerca de las respuestas de la entidad auditada al borrador de informe.
- viii. **Conclusiones:** Las conclusiones del informe son inferencias lógicas acerca del asunto basadas en los hallazgos y no sólo un resumen de los resultados.
- ix. **Recomendaciones:** El informe debe recomendar acciones para corregir las deficiencias y otros resultados identificados durante la auditoría, y para mejorar programas y operaciones cuando el potencial de mejoría en la gestión esté acreditado por los resultados y las conclusiones contenidas en el informe.
- x. **Firma y Fecha:** La inclusión de una fecha le informa al lector que se ha tomado en cuenta el efecto de los sucesos u operaciones observados por el auditor gubernamental hasta esa fecha.
- xi. **Apéndices y anexos:** Los apéndices se pueden utilizar para presentar descripciones y resultados detallados, y también pueden ser utilizados para descripciones completas de las entidades auditadas, tablas estadísticas, explicaciones detalladas de los métodos utilizados, etc. Esta es una manera de evitar que el informe sea demasiado largo y facilitar su lectura. También es adecuado incluir un glosario de términos y una lista de abreviaturas al principio del informe o en un apéndice.

III.3. Comunicación

- 665. El OCEG conforme a su mandato legal, debe tener libertad de decidir qué publicar y cómo hacerlo. Los auditores gubernamentales deben preparar informes de auditoría por escrito.

666. La distribución de cada informe es esencial para que el trabajo de auditoría tenga un impacto óptimo.

IV. Seguimiento

667. Un objetivo primordial de la auditoría es mejorar la gestión, la transparencia y rendición de cuentas del sector público a través de las recomendaciones de la auditoría, cuya aplicación efectiva y oportuna se facilita por medio del proceso de seguimiento.

668. Es a través del seguimiento que los auditores gubernamentales verifican si las recomendaciones se pusieron en práctica o si se está considerando su puesta en práctica por parte de la entidad auditada. Para lograr esto, el OCEG necesita adoptar un enfoque consistente y sistemático en el seguimiento de los informes de auditoría, conforme su mandato. El seguimiento hace referencia a una situación en la que el auditor gubernamental examina las acciones correctivas que la entidad auditada ha tomado con base en los resultados de la auditoría de gestión.

669. El seguimiento evalúa si los puntos débiles identificados en la auditoría han sido corregidos por la entidad auditada y puede incluir los siguientes elementos:

- i. Una revisión oportuna de la acción tomada por la dirección del organismo auditado a partir de las recomendaciones hechas por el OCEG;
- ii. Una evaluación de la suficiencia de la acción para lograr una mejoría en el desempeño;
- iii. Una evaluación de cualquier problema que pudiera haber surgido en relación con la aplicación de las recomendaciones;
- iv. Una evaluación de los impactos del examen;
- v. Consideración de la necesidad o alcance de trabajos de auditoría posteriores en la misma área o en un área relacionada.

670. Seguir las recomendaciones que el OCEG ha hecho en los informes, puede servir para cuatro objetivos principales:

- i. Aumentar la efectividad de los informes de auditoría;
- ii. Ayudar a la administración pública y al poder legislativo;
- iii. Evaluar el desempeño del OCEG; y
- iv. Crear incentivos para el aprendizaje y desarrollo.

671. El seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se enfoca principalmente en si la entidad auditada ha solucionado adecuadamente el problema.
672. El periodo admisible para las actividades de seguimiento por parte del OCEG dependerá del contexto y la naturaleza de las recomendaciones de la auditoría.
673. Si la conclusión de las actividades de seguimiento es que la entidad auditada ha tomado suficientes medidas correctivas y que la situación del área auditada es satisfactoria, entonces el caso puede cerrarse y esto puede comunicarse a la autoridad pertinente.
674. Sin embargo, si es evidente que la entidad auditada no ha tomado las medidas apropiadas para corregir los hallazgos reportados o si las medidas no han tenido un efecto suficiente, entonces deberá realizarse una auditoría de seguimiento. Esta será una nueva auditoría de gestión, que eventualmente dará por resultado un nuevo informe.
675. Los resultados del seguimiento dado a las recomendaciones de la auditoría deberán informarse. Las deficiencias y mejoras identificadas también deberán reportarse a la entidad auditada, así como a las autoridades y/o foros correspondientes.
676. Los informes de seguimiento deberán hacerse en conformidad con los principios generales de elaboración y presentación de informes del OCEG.

V. Controles de calidad

V.1. Controles de calidad integrales para las auditorías de gestión⁴²

478. Para lograr la calidad en las auditorías de gestión, un OCEG necesita considerar la posibilidad de seguir las mejores prácticas. Una buena práctica constituye en sí misma un mecanismo de control para asegurar la calidad del proceso de las auditorías de gestión y del informe resultante.
479. Asimismo, deberá adoptar una serie de controles de gran alcance que afectan la calidad en todos los pasos y etapas del proceso de auditoría, que se describen a continuación:

⁴² Guía de Implementación de las ISSAI – Auditoría de Gestión. -

- a. Marco de referencia para la administración de la calidad de la auditoría: Los OCEG deberán contar con un marco de referencia que incluya los diferentes elementos de un buen sistema de control de calidad.
- b. Supervisión: El trabajo del personal a cada nivel y etapa de la auditoría deberá supervisarse apropiadamente durante la misma.
- c. Monitoreo: Es la comparación del progreso alcanzado con la tarea asignada a los miembros del equipo, tomando en consideración los tiempos y el presupuesto.
- d. Competencia: La auditoría de gestión debe ser llevado a cabo por un equipo que posea la competencia necesaria para el propósito de la auditoría. Todos los miembros del equipo deberán entender las preguntas de la auditoría, así como los términos de referencia del trabajo asignado a ellos.
- e. Manuales y metodología: El desarrollo e introducción de manuales, políticas, procedimientos y demás herramientas de soporte desempeñará un papel importante en la consolidación e institucionalización de las auditorías de gestión del OCEG a largo plazo.
- f. Revisión: Es necesario realizar revisiones de calidad externas entre pares de las auditorías de gestión/desempeño.
- g. Documentación apropiada: Deberá reunirse evidencia calificada, relevante y suficiente para apoyar cada resultado y conclusión de la auditoría y deberá documentarse apropiadamente.
- h. Evaluación del usuario: El OCEG deberá establecer relaciones de trabajo efectivas con los usuarios para garantizar que sus informes tengan el impacto suficiente. La efectividad de las auditorías de gestión dependerá de que se haga una evaluación efectiva del producto del OCEG.

V.2. Calidad a nivel de trabajo⁴³

480. Existen muchos pasos y medidas para asegurarse que las auditorías sean de alta calidad, señalando los siguientes:

⁴³ Guía de Implementación de las ISSAI – Auditoría de Gestión. -

- i. Estudio previo y plan de trabajo: a) Se necesita una investigación completa; b) Deberán examinarse diversos enfoques y perspectivas; c) Deberán consultarse y quizá emplearse a científicos y expertos; d) Es necesario asegurarse que las pr
 - ii. opuestas del programa de trabajo se examinen de forma crítica; e) Algunos aspectos vitales que es necesario revisar antes de la aprobación final del programa de trabajo.
 - iii. Auditoría: a) Proporcionarles a las entidades auditadas una presentación adecuada; b) Involucrar a las entidades auditadas y conocer los argumentos de las diversas partes interesadas; c) Una buena supervisión y una dirección bien informada; d) Aspectos que el supervisor y la dirección deben examinar durante el proceso de auditoría; e) Llevar a cabo reuniones con el auditado; f) Consultar a colegas experimentados y otros profesionales; g) Obtener la ayuda de científicos y expertos; h) Conducir un proceso apropiado de aprobación; i) Presentar un borrador de informe debidamente procesado a la dirección; j) Escribir un informe sólido que sea amigable con el lector; k) Considerar una reunión de revisión final y luego revisar nuevamente el informe; l) Aspectos que la dirección debe examinar antes de publicar el informe.
677. Las principales herramientas para el control de la calidad son: a) Listas de verificación; b) Programa de trabajo; c) Matriz de planificación; d) Matriz de hallazgos; e) Paneles de expertos.