



Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

DOCUMENTO DE TRABAJO

Plan de Trabajo 2023:

Tema: Auditoría

Subtema: Normas de Auditoría para el Sector Público

Título: Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

Autores:

Integrantes GT Plan Anual 2023

Alfreda María Salusso	CPCE Santa Fe Cámara I - Coordinadora de grupo
Inés Ercilia Aráoz	CGCE Tucumán - Coordinadora de apoyo
Noelia Chartier	CPCE Chaco
Silvana Alanis	CPCE Córdoba
María Ayelén Cantero	CPCE Entre Ríos
Ángela Gómez Balbuena	CPCE Formosa
Erminda Mambrin	CPCE Formosa
Marta Martínez	CPCE La Pampa
Mónica González	CPCE Mendoza – CECyT
Darío Bruges	CPCE Neuquén
Rubén Lopini	CPCE Neuquén
Liliana Zorrilla	CPCE San Juan
Celcio Toledo	CPCE Santa Cruz
Jorge Luís Miranda	CGCE Tucumán



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

OBJETO

Elaboración de una Guía Normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

“Normas de Auditoría para el Sector Público”.

Normas Generales de Auditoría para el Sector Público.

Normas de Auditoría Contable. Normas Comunes. Normas de Auditoría de Estados Contables. Normas de Revisión Limitada. Normas sobre Exámenes Especiales. Normas sobre Certificaciones.

Normas sobre trabajos de Compilación.

Normas para Auditoría de Cumplimiento.

MARCO TEÓRICO

- Normas del INTOSAI y OLACEFS (*antecedente trabajo realizado por el grupo*)
- RT de FACPCE vigentes referidas a Normas de Auditoría/Aseguramiento/Otros encargos
- Normas Internacionales de Auditoría (NIA), Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) y Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) emitidas por la Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) de la IFAC
- Normas de fiscalización técnica o de auditoría del SPTCRA – Normas de Control Externo Gubernamental – IETEI
- Normas de Control Externo de la AGN
- Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la SIGEN
- Normativa de Tribunales de Cuentas Provinciales

JUSTIFICACIÓN

A continuación unas líneas y algunos antecedentes que impulsaron a realizar el trabajo de grupo:

- Se considera pertinente que las Recomendaciones Técnicas del Sector Público de FACPCE: N° 1 Marco Conceptual Contable para la Administración Pública, N° 2 Presentación de Estado Contable de Ejecución Presupuestaria y N° 3 Presentación de Estados Contables, se complementen con una Recomendación referida a la Auditoría de la información contable, en términos específicos para la Administración Pública.
- Se recuerda que en las Conclusiones, correspondientes al Área Sector Público del 20 Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas (Salta, octubre de 2014) luego del examen de las normas de auditoría de la INTOSAI, del SPTCRA, de la AGN, y de otros organismos de control considerándose sus aspectos comunes, se solicita a la FACPCE la elaboración de una RTSP sobre normas de auditoría para las administraciones públicas y que continúe sus esfuerzos en desarrollar éstas, con base en esos antecedentes, en la labor realizada por CECyT, CENCyA, Congresos Nacionales y la Comisión de Sector Público.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- En el ámbito de la Comisión de Sector Público, por parte de un grupo, se ha realizado a partir de 2011 un trabajo relacionado con los lineamientos internacionales para la fiscalización pública y las normas de auditoría, que se utilizó como antecedente de este anteproyecto.
- Si bien, las Resoluciones Técnicas de FACPCE de adopción de Normas de Auditoría tienen posibilidad de aplicarse al ámbito público, y contienen en determinados casos referencias adicionales específicas, resulta conveniente el dictado de normativa focalizando en las particularidades del sector y utilizando terminología propia, para que resulte útil a los profesionales que desarrollan la actividad de Auditoría Gubernamental como para el ciudadano, destinatario final.
- Se considera que desarrollar una normativa de auditoría específica para el sector público tendría más impacto, que las RT mencionadas.
- Se otorga importancia a la información contable, en principio, dado que resulta básico para nuestras incumbencias profesionales.
- Debe tenerse presente que en reunión de la Comisión Nacional surgió la idea de elaborar la presente recomendación técnica, entre otros puntos, a partir de definir la no inclusión en la RTSP N° 3 en el Punto 3.- Responsabilidad en la elaboración y emisión de los Estados Contables de los siguientes párrafos:
"La responsabilidad por la auditoría de los Estados Contables es de las autoridades del órgano de control externo al administrador o del profesional externo al administrador, debiendo expedirse dentro de los 365 días de finalizado el ejercicio contable."
"El informe de auditoría, debe ser publicado en forma asociada a los Estados Contables auditados, además de donde dispongan la normativa aplicable y/o sus responsables."
Se ha considerado que exceden el alcance que debe tener esa norma referida a "Presentación de Estados Contables", siendo que la particularidad del Sector Público es que los Estados Contables o Cuenta de Inversión son publicados en forma previa a la Auditoría por el Órgano de Control Externo.
- Se mantiene la visión sistémica de las normativas que proyectamos y el alcance de las mismas.
- Se desarrolla el presente documento con el propósito de proveer una guía normativa como herramienta de aplicación práctica que facilite el desenvolvimiento de las tareas de auditoría en el ámbito público. Se arma tratando de compatibilizar:
 - RT 37 (modificada por la RT 53)
 - Normas de Control Externo de la AGN, considerándose particularmente las Normas de Control Externo General Gubernamental, las Normas de Control Externo Financiero Gubernamental y Normas de Control de Cumplimiento Gubernamental
 - Normas de Control Externo Gubernamental - IETEI
 - Normas de Auditoría Interna Gubernamental de la SIGEN

NOTA:

Se acompaña un ANEXO con un Relevamiento Sintético de Atribuciones de Organismos de Control Externo de la RA y que comprende el detalle de la normativa de Auditoría vigente en las distintas jurisdicciones.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

“Normas de Auditoría para el Sector Público”

ÍNDICE

NORMA GENERAL

NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA PARA EL SECTOR PÚBLICO

I. INTRODUCCIÓN

I.a. La Auditoría Gubernamental

I.b. Objetivos

I.c. Ámbito de aplicación

I.d. Desarrollo y Modalidad

I.e. Característica

I.f. Seguridad

II. TIPOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

II.a. AUDITORÍA CONTABLE

- REVISIÓN LIMITADA
- EXÁMENES ESPECIALES
- CERTIFICACIÓN

II.b. AUDITORÍA DE GESTIÓN

- AUDITORÍAS ESPECIALIZADAS
- EXÁMENES ESPECIALES

II.c. AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

III. OBJETO

IV. PARTES DEL PROCESO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

IV.a. Auditores Gubernamentales

IV.b. Auditados

IV.c. Usuarios

V. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR GUBERNAMENTAL

V.a. PRINCIPIOS ÉTICOS FUNDAMENTALES

V.a.1. INDEPENDENCIA

V.a.2. CONFIDENCIALIDAD



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- V.a.3. INTEGRIDAD**
- V.a.4. OBJETIVIDAD**
- V.a.5. COMPETENCIA PROFESIONAL**
- V.a.6. COMPORTAMIENTO PROFESIONAL**
- VI. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**
 - VI.a. PROCESO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**
 - VI.a.1. PLANIFICACIÓN**
 - VI.a.1.1. Actividades de Planificación**
 - VI.a.1.1.1. Análisis Preliminar**
 - VI.a.1.1.2. Desarrollo del objetivo de la auditoría.**
 - VI.a.1.1.3. Determinación de los criterios y parámetros.**
 - VI.a.1.1.4. Evaluación de los riesgos en la auditoría gubernamental.**
 - VI.a.1.1.5. Relevamiento y evaluación del control interno.**
 - VI.a.1.1.6. Materialidad.**
 - VI.a.1.1.7. Determinación de los procedimientos a aplicar.**
 - VI.a.1.1.8. Detección de errores, fraudes y lavado de activos.**
 - VI.a.1.1.9. Recursos a comprometer.**
 - VI.a.1.2. Elaboración del Plan de Trabajo**
 - VI.a.2. EJECUCIÓN**
 - VI. a.2.1. Procedimientos**
 - VI.a.2.2. Obtención de evidencia**
 - VI. a.2.3. Evaluación de la evidencia**
 - VI. a.2.4. Hallazgos**
 - VI.a.3. RECOMENDACIONES**
 - VI.a.4. CONCLUSIONES E INFORME**
 - VI.a.4.1. Forma y Contenido del Informe**
 - VI.a.5. COMUNICACIÓN**
 - VI.b. DOCUMENTACIÓN**
 - VI.c. CONTROL DE CALIDAD**
 - VI.c.1. Sistema de Control de Calidad**
 - VI.c.2. Proceso de Aseguramiento de la Calidad**



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

NORMAS PARTICULARES

NORMAS DE AUDITORÍA CONTABLE PARA EL SECTOR PÚBLICO

VII. INTRODUCCIÓN

VIII. NORMAS COMUNES A LOS TRABAJOS DE AUDITORIA CONTABLE, REVISIÓN LIMITADA, EXAMEN ESPECIAL, CERTIFICACIÓN y SERVICIOS RELACIONADOS

VIII.a. Normas relacionadas con el Auditor Contable Gubernamental

VIII.b. Normas relacionadas con el Trabajo

VIII.c. Normas sobre Informes

IX. NORMAS DE AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES

IX.a. Auditoría de Estados Contables con Fines Generales

IX.b. Auditoría de Estados Contables con Fines Específicos

IX.c. Auditoría de un solo Estado Contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Contable

IX.d. Auditoría de Estados Contables Resumidos

X. NORMAS DE REVISIÓN LIMITADA

X.a. Normas para su desarrollo

X.b. Normas sobre Informes

XI. NORMAS SOBRE EXÁMENES ESPECIALES

XI.a. Otros trabajos de Aseguramiento en general

XI.b. El Examen de Información Contable Prospectiva

XI.c. Informe sobre los controles de una Organización de Servicios

XI.d. Trabajos para aplicar procedimientos acordados

XI.e. Otros trabajos relacionados. Exámenes especiales.

XII. NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES

XII. a. Normas para su desarrollo

XII. b. Normas sobre el contenido de la certificación

XIII. NORMAS SOBRE TRABAJOS DE COMPILACIÓN

XIII. a. Normas para su desarrollo

XIII. b. Normas sobre Informes

XIV. NORMAS PARA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

XIV.a. Normas para su desarrollo

XIV.a.1. Normas generales

XIV.a.2. Niveles de aseguramiento

XIV.a.3. Modos de llevarla a cabo

XIV.a.4. Normas particulares

XIV.b. Normas sobre Informes

XIV.b.1. Comunicación del Informe de Auditoría

XIV.b.2. Formato de Informe

XIV.c. Seguimiento



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

NORMA GENERAL

“Normas de Auditoría para el Sector Público”.

NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA PARA EL SECTOR PÚBLICO.

I - INTRODUCCIÓN

I.a. La Auditoría Gubernamental

1. Comprende todo trabajo, que implique un proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencias para determinar si la información o las condiciones existentes se corresponden con los criterios establecidos para emitir una conclusión. También los que consistan en comprobaciones especiales, constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y todos aquellos en los que se lleven a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría. Este proceso incluye la comunicación a los interesados.
2. A efectos de la presente deberá entenderse por trabajo todo mandato, encargo o compromiso llevado a cabo en el marco de competencia y del Plan de Acción Anual del Organismo de Control Gubernamental.
3. Las tareas de control deben desarrollarse en forma oportuna, emitiendo el informe lo más cerca posible de la fecha a que está referida la información o se hayan producido los acontecimientos.

I.b. Objetivos

4. Todos los trabajos de auditoría gubernamental deben contribuir a la mejora de la administración, dado que:
 - Proporcionan información objetiva, independiente y confiable;
 - Brindan conclusiones y opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada;
 - Promueven la mejora en la rendición de cuentas gubernamental, brindando credibilidad y transparencia.
 - Fortalecen la eficacia de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
 - Crean incentivos para el cambio a través de análisis completos y recomendaciones de mejoras bien fundamentadas.

I.c. Ámbito de aplicación

5. Estas normas deberán ser observadas en todos los trabajos de auditoría gubernamental,



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

realizados por entes con competencia para hacerlo, por sí o a través de terceros, o personas que reciban directo encargo de controlar la administración de los recursos públicos.

6. Los principios de auditoría gubernamental que se detallan en esta recomendación técnica sustentan la base de una postura profesional adecuada a la realidad del sector público que puede diferir de las definiciones de los principios aplicables al sector privado.
7. Para aquellos aspectos no contemplados en la presente norma se aplicarán supletoriamente las Recomendaciones Técnicas de la FACPCE, las Resoluciones Técnicas de la FACPCE y las normas internacionales de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI.
8. Cuando deban realizarse trabajos bajo normas o procedimientos particulares debido a la existencia de un convenio o marco regulatorio específico, se aplicarán esas disposiciones, considerando la naturaleza jurídica del organismo de control al que pertenecen o que representan.

I.d. Desarrollo y Modalidad

9. La Auditoría Gubernamental puede ejercerse de dos maneras distintas: trabajos de atestiguamiento o trabajos de elaboración de informes directos.
10. En los TRABAJOS DE ATESTIGUAMIENTO, el auditado mide la materia o asunto en cuestión de acuerdo con los criterios definidos y presenta la información sobre la cual el auditor, en base a su juicio profesional, procede a reunir evidencia suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita expresar una conclusión.
11. En los TRABAJOS DE INFORME DIRECTO, es el auditor quien mide o evalúa la materia o asunto de acuerdo con los criterios. También es el auditor quien selecciona la materia/asunto y los criterios, en base a su juicio profesional, considerando el riesgo y la materialidad. El resultado de la medición del asunto en cuestión, basado en los criterios, se presenta en el informe en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones y/u opinión.

I.e. Característica

12. La Auditoría Gubernamental agrega confianza a la información sobre la materia objeto del examen. En ese orden, el informe producido debe estar sustentado en evidencia suficiente y apropiada, y deben haberse realizado los procedimientos necesarios para reducir el riesgo de arribar a conclusiones equivocadas.

I.f. Seguridad

13. Los trabajos de auditoría están diseñados para brindar seguridad mediante una conclusión sobre el resultado de la evaluación o medición de un tema en relación con criterios definidos.
14. Debido a limitaciones inherentes a la actividad, la auditoría gubernamental nunca puede dar



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

una seguridad absoluta. El nivel de seguridad debe ser comunicado a los usuarios de forma transparente.

15. Dependiendo del tipo de auditoría y de las necesidades de las partes interesadas, la seguridad se puede comunicar de dos formas:

1. Mediante opiniones y conclusiones explícitas, u
2. Ofreciendo una explicación fundada sobre la forma en que se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones de manera razonable y equilibrada, y sobre la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios dieron como resultado la conclusión y/o recomendación.

II. TIPOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

16. Los tipos de Auditoría Gubernamental que se consideran son los que se definirán brevemente a continuación.

17. El desarrollo específico de esta recomendación técnica se abocará particularmente a la Auditoría Contable.

II.a. AUDITORÍA CONTABLE

18. La Auditoría Contable está destinada a determinar si la información contable de un ente se presenta de conformidad con el marco de referencia y regulatorio aplicable. El objetivo se alcanza reuniendo evidencia válida y suficiente que permita expresar una opinión sobre si la información de los estados contables bajo análisis es reflejada razonablemente y carece de errores o fraudes que la alteren significativamente.

REVISIÓN LIMITADA

19. Son todos los trabajos que tienen por objetivo expresar una conclusión limitada a fin de incrementar el grado de seguridad de los destinatarios acerca del resultado de la evaluación o medición de la materia objeto de la tarea sobre la base de determinados criterios. La conclusión en estos casos 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.

EXÁMENES ESPECIALES

20. Comprende todos aquellos trabajos sobre determinados aspectos o de una parte de las operaciones o transacciones en materia contable, a los que se aplican procedimientos de naturaleza de auditoría, cuyo alcance no fue definido para brindar una opinión general sobre la materia a la que se refiere pero que contribuyen a mejorar la administración y gestión gubernamental.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

CERTIFICACIÓN

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

II.b. AUDITORÍA DE GESTIÓN

22. La Auditoría de Gestión está orientada a determinar si los proyectos, programas y/o entes se desempeñan de conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia y efectividad, como también si existen aspectos pasibles de mejora. La gestión deberá examinarse en relación al marco de criterios adecuados; los desvíos a tales criterios determinarán los hallazgos. El trabajo de auditoría incluirá el análisis de las causas que originan las desviaciones respecto de estos criterios. Las tareas deben tener como objetivo concluir sobre las cuestiones críticas auditadas y la posibilidad de introducir mejoras en las cuestiones revisadas.

AUDITORÍAS ESPECIALIZADAS

23. Las Auditorías Especializadas se caracterizan por la evaluación o medición de objetos específicos que requieren de un enfoque técnico especializado, y por tanto podrían ser abordadas con herramientas de índole multidisciplinaria. Pueden combinar técnicas de auditoría tradicional a los procedimientos específicos y técnicos de la materia a auditar.

EXÁMENES ESPECIALES

24. Comprende todos aquellos trabajos sobre determinados aspectos o transacciones de la gestión, a los que se aplican procedimientos de naturaleza de auditoría, cuyo alcance no fue definido para brindar una opinión o conclusión sobre la materia a la que se refiere pero que contribuyen a mejorar la administración y gestión gubernamental.

II.c. AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

25. La Auditoría de Cumplimiento está orientada a determinar si una materia en particular cumple con las normas y regulaciones identificadas como criterios aplicables. En este sentido evalúa si las actividades, las transacciones financieras y la información se desarrollaron ajustándose al marco regulatorio vigente aplicable en el ente auditado.
26. También se ejecutan trabajos combinados y coordinados que pueden incorporar aspectos financieros, de gestión, cumplimiento y otros, como la posibilidad de que incluyan auditorías, revisiones, informes especiales y/o certificaciones sobre distintos asuntos de una misma materia. En este último caso, deberá evaluarse la conveniencia de emitir informes conjuntos o separados para evitar inducir la confusión en los usuarios respecto de la seguridad que brinda



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

cada tarea.

- 27.El trabajo de seguimiento respecto de las acciones correctivas adoptadas por el ente auditado en relación a los hallazgos y recomendaciones efectuadas por la Auditoría en un informe, debe encuadrarse en los tipos indicados precedentemente en función del alcance establecido.

III. OBJETO

- 28.El objeto del trabajo de auditoría gubernamental refiere a la información, condición o actividad que se mide o evalúa en relación a ciertos criterios. Puede adoptar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo del trabajo de auditoría. Así puede tratarse de información producida por el responsable, como ser los Estados Contables, o bien, la actividad desarrollada por programas y entes específicos, así como las situaciones existentes en ellos.

- 29.Para poder ser considerado como un objeto de auditoría apropiado debe poder identificarse y evaluarse o medirse de manera consistente conforme a criterios, de modo que pueda someterse a procedimientos para reunir evidencia suficiente y apropiada para sustentar la opinión o conclusión del trabajo.

IV. PARTES DEL PROCESO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 30.La práctica de la función de Auditoría Gubernamental involucra las siguientes partes:

- a. Los auditores gubernamentales
- b. Los auditados
- c. Los usuarios

IV.a. Auditores Gubernamentales:

- 31.Se denomina Auditor Gubernamental a la persona capacitada y experimentada que se designa por una autoridad competente, para realizar: auditoría, revisión, exámenes especiales o certificación sobre la información emitida por una dependencia o ente de la administración pública, con el propósito de informar o dictaminar acerca de ella, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes.

- 32.El Auditor Gubernamental que emita opinión sobre información contable debe ser Contador Público.

IV.b. Auditados:

- 33.Se refiere a los entes objeto de la auditoría gubernamental. Son los responsables exclusivos por la información y la gestión auditada, así como de llevar adelante, si las hubiere, las



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

recomendaciones surgidas del trabajo del auditor.

IV.c. Usuarios:

34. Son los destinatarios de los informes productos de la auditoría gubernamental: la ciudadanía, el órgano legislativo atento al mandato otorgado constitucionalmente, los órganos y organismos de control externo o interno, los responsables de los entes auditados y toda otra persona o entidad interesada en cuestiones de administración del Estado o que tenga derecho al uso de la información.

V. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR GUBERNAMENTAL

V.a. PRINCIPIOS ÉTICOS FUNDAMENTALES

35. El auditor gubernamental, en adelante denominado Auditor, debe cumplir con los principios éticos que establezcan las normas de los organismos que le son aplicables en el ejercicio de la función pública y en los códigos de ética o conducta que rijan como normas de ejercicio profesional.

36. Los auditores, deben cumplir con los siguientes principios básicos:

V.a.1. INDEPENDENCIA

37. El Auditor deberá tener independencia de criterio con relación al auditado, a intereses externos y al objeto de auditoría, para lo cual considerará no sólo si su actitud y convicción le permiten proceder en forma objetiva e imparcial, sino también si en su situación existen motivos que pudieran dar lugar a cuestionamientos de su independencia. Es esencial que el auditor sea de hecho y en apariencia independiente y que así sea considerado por terceros.

38. Se considerará independencia de criterio, a aquel estado que permite proporcionar una opinión que no se vea afectada por influencias que comprometan su criterio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad y ejerza su objetividad.

39. Es importante que se mantenga la independencia de influencias en pos de llevar a cabo el control gubernamental de manera imparcial. Esto es relevante, dado que éste se desarrolla en un marco de contacto estrecho con autoridades gubernamentales, legisladores, otros funcionarios como así también con representantes de distintos entes y organizaciones del sector privado.

40. El cumplimiento del principio de independencia podría estar amenazado por diversas circunstancias:

a) Amenazas de interés propio: Ocurren como resultado de intereses del auditor con relación al ente cuya información es objeto de auditoría o de los entes vinculados económicamente a aquél. También se considera configurada cuando afecta a su cónyuge o conviviente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, o tener relaciones personales con alguno de los directores, funcionarios, gerentes generales o administradores del ente;

b) Amenazas de seguimiento: Ocurren cuando una opinión anterior es re evaluada por el



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

mismo Auditor responsable de esa opinión u observaciones oportunamente formuladas;

- c) Amenazas de intermediación: Ocurren cuando un auditor promueve una posición u opinión hasta el punto en que su objetividad se pueda ver comprometida;
- d) Amenazas de familiaridad: Ocurren cuando, debido a una relación muy cercana con el auditado, el auditor se vuelve más comprensivo hacia los intereses del auditado;
- e) Amenazas de intimidación: Ocurren cuando el auditor puede ser disuadido de actuar objetivamente mediante amenazas reales o percibidas;
- f) Amenazas de pertenencia: Ocurren cuando el auditor haya tenido participación en operaciones o programas sometidos al objeto de control o bien haya formado parte del organismo o empresa.
- g) Amenaza de conflicto de intereses: Ocurren cuando el interés, considerado en su más amplia acepción, de quien participe en labores de control gubernamental interfiera o pueda interferir o presumirse que interfiere el cumplimiento imparcial, independiente y objetivo de sus funciones, incluso con prescindencia de su consideración acerca de si afecta o pudiere afectar su actuación.

41. Cuando se presenten amenazas, donde sea factible, se pueden oponer salvaguardas que podrían eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable. Sin embargo, no podrá oponerse salvaguarda en aquellos casos que se considere que la falta de independencia es insalvable. En tales casos, el Auditor involucrado deberá excusarse de continuar en el proyecto afectado.

42. Los requisitos de independencia son de aplicación para todos los auditores gubernamentales en el proceso de control.

43. Todos los integrantes que intervienen en el proceso de auditoría gubernamental, dejarán constancia formal en cada proyecto en el que participen del cumplimiento del requisito de independencia. Ante la existencia, o ante la aparición, o percepción de amenazas, deberá manifestar por escrito a su superior inmediato la situación, para que sea examinada y resuelta, por escrito, por la autoridad pertinente.

V.a.2. CONFIDENCIALIDAD

44. El Auditor no debe revelar la información obtenida de los trabajos a terceros, a menos que exista un derecho o deber legal o profesional para hacerlo. Dicha información no debe ser usada por el auditor para obtener beneficios personales o para terceros.

V.a.3. INTEGRIDAD

45. Un Auditor en su función de control gubernamental debe ser justo y honesto en todas las relaciones que deriven del desarrollo de sus tareas, con el fin de mantener la confianza pública.

V.a.4. OBJETIVIDAD

46. Un Auditor en su función de control gubernamental no debe permitir que los favoritismos, amenazas, conflictos de interés o la influencia indebida de otros afecten su juicio profesional.

V.a.5. COMPETENCIA PROFESIONAL



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

47.El equipo de auditoría asignado al proyecto deberá poseer en su conjunto la formación técnica y experiencia profesional adecuadas para realizar las tareas que se requieran. Ello implica poseer los conocimientos de los métodos y de las técnicas aplicables a la auditoría gubernamental y la capacidad para implementarlos. El estudio de nuevas técnicas y la constante actualización profesional y general es uno de los requisitos indispensables para mantener la calidad del trabajo de auditoría. En tal sentido, se deberá fomentar la capacitación permanente encaminada a la actualización técnico-profesional y perfeccionamiento en materias que hagan a la auditoría gubernamental.

V.a.6. COMPORTAMIENTO PROFESIONAL

48.El Auditor debe conducirse conforme a los estándares técnicos y éticos de la profesión, de manera de ejercer su responsabilidad con competencia e imparcialidad.

49.Su participación en un entorno laboral demanda, en todo momento, comportarse conforme a los cánones exigidos por la práctica profesional permitiéndole obtener confianza, inteligencia y equilibrio en su posición respecto a los demás y poder enfrentar situaciones en las cuales deba aplicar normas de conducta indispensables para proyectar una imagen profesional.

NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

VI.a. PROCESO DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

50.El proceso de auditoría gubernamental comprende básicamente las siguientes fases:

1. Planificación
2. Ejecución
3. Conclusión e Informe

VI. a. 1. PLANIFICACIÓN

51.Todo trabajo de auditoría que se realice deberá ser adecuadamente planificado, a los efectos de identificar los objetivos, el alcance y la estrategia metodológica que se va a desarrollar.

52.Deberán estimarse los recursos y el plazo necesario para su realización de manera económica, eficiente y eficaz.

53.La planificación es un proceso dinámico y continuo.

VI. a. 1. 1. Actividades de Planificación

54.Se establecerá una estrategia global de auditoría que determine el alcance, la oportunidad y la dirección del trabajo y que guíe su desarrollo. Para establecer la estrategia global o enfoque se identificarán o determinarán:

- a. Las características del proyecto que definen su alcance.
- b. Los objetivos del proyecto con relación al informe a emitir.
- c. Los resultados de otras actividades de control realizadas con anterioridad sobre el ente u objeto.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- d. Los factores de riesgo y las áreas críticas que según el juicio profesional del auditor sean relevantes para el direccionamiento del proyecto.

VI.a.1.1.1. Análisis Preliminar

55.El análisis preliminar consiste en el relevamiento global de la información relevante sobre el Ente y el objeto del trabajo en particular, a fin de adquirir el conocimiento necesario para la formulación de las cuestiones que serán examinadas.

56.La comprensión y conocimiento inicial del ente auditado, permite identificar los riesgos y puntos críticos existentes, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para el trabajo.

57.El relevamiento preliminar debe comprender a fin de asegurar el conocimiento y entendimiento de la materia en cuestión, mínimamente:

- a. Respecto del objeto y su contexto, los objetivos, la estrategia de actuación, las acciones desarrolladas, metas y programas fijados, procesos y recursos empleados y beneficios proporcionados, estructura organizacional, fuentes de financiamiento, ejecución presupuestaria, las normas que rigen la actividad a controlar, naturaleza de la actuación de otros órganos o programas gubernamentales que actúan en la misma área y el vínculo con el auditado.
- b. Respecto del funcionamiento del objeto auditado, se deben considerar los mapas de procesos de gestión y administración, bases de datos existentes, restricciones externas detectadas, como ser imposiciones legales y limitaciones, por la tecnología, por la falta de recursos o por la necesidad de cooperar con otras entidades.

58.Se debe también realizar el análisis de informes de trabajos anteriores realizados por el mismo ente o por otros entes.

59.La extensión de este trabajo se adaptará de acuerdo a que se trate del primer trabajo de auditoría o de una tarea recurrente.

VI.a.1.1.2. Desarrollo del objetivo de la auditoría.

60.Debe describirse detalladamente el propósito de la auditoría y su alcance, especificando claramente lo que se espera obtener como resultado del trabajo a realizar.

VI.a.1.1.3. Determinación de los criterios y parámetros.

61.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.

62.En su identificación deben considerarse los siguientes atributos:

- a. Deben ser relevantes, comprensibles y reconocibles como tales para los destinatarios de los informes;
- b. En su conjunto deben ser integrales, esto es que deberán existir tantos como materias de comparación existan;
- c. Deben ser confiables, objetivos y de aceptación general; y



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

d. Consistentes con los utilizados en trabajos similares.

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

VI.a.1.1.4. Evaluación de los riesgos en la auditoría gubernamental.

64. En todo trabajo de auditoría deben evaluarse los riesgos de emitir un informe inapropiado bajo las circunstancias en que se desarrolla.

65. **Riesgo** es la probabilidad de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindando información equivocada.

66. Esto es que, como consecuencia del trabajo de auditoría, cualquiera sea su naturaleza y tipo, no se proporcione la conclusión que merece la información generada por el auditado o no se pueda proveer de recomendaciones útiles que contribuyan a mejorar el desempeño en términos de economía, eficacia y/o eficiencia.

67. Deberán planificarse procedimientos que permitan reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inapropiadas.

68. En términos generales, el riesgo comprende:

a. **Riesgo inherente:** asociado a la naturaleza del ente auditado u objeto de control y a las actividades que desarrolla. Es la posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativas, asumiendo que no existen controles internos asociados que lo minimicen.

b. **Riesgo de Control:** se presenta, aunque existen controles, asumiendo que éstos pueden ser vulnerables, por lo que existe alguna posibilidad que se presenten errores o irregularidades y que no puedan ser detectados por los controles existentes, o bien, que no se hubieren previsto o detectado el riesgo y, por lo tanto, no se hubieren corregido oportunamente, pudiendo ocurrir una aseveración errónea.

c. **Riesgo de Detección:** es aquél derivado de la aplicación de los procedimientos de auditoría seleccionados y que éstos no lleguen a detectar un error significativo, originado tanto por error como por fraude, pese a procurar aplicar el análisis sobre una base razonable que permita alcanzar conclusiones válidas y suficientes.

69. El grado en que el auditor considera cada uno de estos componentes depende de las características del proyecto, en particular de la naturaleza del objeto procurando minimizar el riesgo residual, que es aquel que permanece después que se desarrollen las actividades de respuesta al riesgo.

VI.a.1.1.5. Relevamiento y evaluación del control interno.

70. El Auditor debe estudiar y evaluar las características del sistema de control interno del Ente, relacionados con el objeto de auditoría, en orden a determinar su capacidad para responder a los riesgos internos y externos existentes. Ello permitirá determinar el grado de confianza que éste merece y en base a ello establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar. Podrán existir casos extremos que requieran fundamentar la conclusión íntegramente en procedimientos sustantivos.

71. Para cumplir dicha finalidad se deberán tener en cuenta por lo menos los siguientes pasos:

a. Relevamiento de las actividades formales de control de los sistemas que son pertinentes a su



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

revisión y comprobar su aplicación en la práctica.

- b. Identificar los riesgos del Ente y evaluar la suficiencia de las respuestas que la Organización les ha dado a aquéllos o tiene previsto para prevenirlos.
- c. Examinar los informes acerca del funcionamiento del control interno, emanados de los organismos que Integran tal sistema.
- d. Evaluar las actividades reales de control de los sistemas, comparándolas con las que se considere razonables.
- e. Evaluar el grado de confiabilidad de la información resultante de los sistemas.
- f. Identificar acciones u omisiones intencionales de elusión de dichos controles.

VI.a.1.1.6. Materialidad.

72. La materialidad debe considerarse cualquiera sea el tipo de auditoría y en todas las fases del proceso. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los destinatarios.

73. La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de una materia en cuestión en el contexto en el que se está considerando y debe tener en cuenta la magnitud de sus impactos. Una cuestión debe ser juzgada como material si conocerla puede influenciar y/o modificar la opinión y/o conclusiones del auditor y las decisiones de los destinatarios del informe.

74. Se debe pensar la materialidad en términos financieros y también en todos aquellos aspectos que hagan o influyan al asunto en cuestión con el propósito que la opinión del auditor brinde el mayor valor agregado posible al destinatario.

VI.a.1.1.7. Determinación de los procedimientos a aplicar.

75. La naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos a desarrollar estarán condicionados por:

- a. El tipo de auditoría.
- b. El objeto y sus objetivos definidos.
- c. El conocimiento adquirido del Ente.
- d. El riesgo determinado.
- e. La materialidad de las cuestiones involucradas.
- f. Y toda otra cuestión que a juicio del auditor resulten relevantes.

76. El Auditor de acuerdo a la evaluación efectuada determinará los procedimientos a realizar, sean estos de controles globales o sustantivos, o los que se consideren necesarios, definiendo su naturaleza, alcance y oportunidad a efectos de obtener evidencia válida y suficiente que respalden los hallazgos.

77. Dado que no siempre resulta factible o conveniente realizar controles exhaustivos, los auditores pueden recurrir al muestreo, que es un procedimiento conforme al cual se



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

seleccionan ciertos elementos de una población para inferir o estudiar sus características de interés.

78.El Auditor determinará un tamaño de muestra suficiente como para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo, entendiendo como tal al riesgo de que las conclusiones obtenidas a partir de una muestra sean distintas de las que se obtendrían si se analizara la población entera. De acuerdo al criterio profesional o al análisis que se pretende se debe aplicar el tipo y metodología de muestreo que resulte pertinente.

79.Su aplicación procura hacer economía de recursos a cambio de ciertos riesgos de naturaleza controlable, atendiendo debidamente al principio de suficiencia de la evidencia.

VI.a.1.1.8. Detección de errores, fraudes y lavado de activos.

80.Cabe realizar procedimientos tendientes a identificar y evaluar los riesgos relevantes de errores, fraudes o lavado de activos relacionados con el objeto y los objetivos del trabajo. A estos efectos, deben definirse los procedimientos específicos a este fin, así como evaluarse las acciones implementadas desarrolladas por el ente auditado para administrar tales riesgos. La responsabilidad principal sobre su prevención y detección recaen en el Ente auditado.

81.**Error**, es aquella Imprecisión no intencional u omisión que afecte la información bajo examen del auditor.

82.**Fraude**, es un acto intencionado realizado por una o más personas del ente auditado, que conlleve la utilización del engaño con el fin de conseguir una ventaja injusta o ilegal.

83.**Lavado de activos**, es el proceso de dar apariencia legítima a operaciones de carácter ilegítimo. En tal sentido, resulta un proceso mediante el cual, los activos de origen delictivo se integran al sistema económico legal con apariencia de haberse obtenido en forma lícita.

84.Se denomina operaciones sospechosas a aquellas transacciones que de acuerdo con los usos y costumbres de la actividad que se trate y de la experiencia e idoneidad del auditor, resulten inusuales, sin justificación económica o jurídica o de complejidad inusitada o injustificada, ya sean realizadas en forma aislada o reiterada.

85.En el marco de los trabajos de auditoría, en caso de presentarse una operación sospechosa, el auditor deberá informar a sus autoridades, de acuerdo a las normas vigentes y procedimientos específicos establecidos. El Auditor deberá valorar las circunstancias expuestas para su encuadre.

86.El Auditor debe mantener el escepticismo profesional en toda la tarea de control, reconociendo los procedimientos de auditoría que sean efectivos para detectar errores y/o fraudes, sabiendo que existe un riesgo inevitable de que no puedan detectarse algunos errores por fraude. El riesgo de no detectar un fraude es mayor debido a que puede implicar técnicas de ocultamiento o falsificación que son aún de más difícil detección de existir colusión.

VI.a.1.1.9. Recursos a comprometer.

87.Se deberán emplear los recursos humanos y materiales necesarios para desarrollar un trabajo de auditoría de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Se tendrá en cuenta la relación costo-beneficio de los procedimientos y la magnitud del trabajo a realizar. Se establecerá una estimación de tiempo para cada etapa del trabajo, aun admitiendo que



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

pueden presentarse problemas y situaciones imprevistas, susceptibles de modificar la planificación inicial.

VI. a.1.2. Elaboración del Plan de Trabajo

88. El plan comprende la documentación formal del detalle secuencial y ordenado de, entre otros:

- a. El equipo que llevará a cabo las tareas con sus funciones asignadas, el cronograma a ejecutar, el plazo en que se desarrollarán las actividades y los recursos afectados.
- b. Los puntos de control para la revisión del plan de trabajo y los criterios para realizar ajustes según sea necesario.
- c. Un informe detallado del análisis preliminar del Ente a controlar, los riesgos identificados que determinen el enfoque del trabajo de control, los objetivos definidos, los puntos críticos a satisfacerse, los criterios que regirán el trabajo y los aspectos sobre los que se espera concluir. Estos últimos deben ser consistentes con los objetivos definidos
- d. La información crítica necesaria y sus fuentes.
- e. La metodología a aplicar, incluyendo las técnicas y procedimientos generales a utilizar para la recolección de la evidencia y los criterios para la contrastación.
- f. Todo otro elemento que, a juicio del equipo a cargo de la auditoría se considere necesario para asegurar la calidad de las conclusiones a formular.

89. En esta etapa es importante considerar la auditabilidad de las materias o asuntos definidos como objetos de control.

VI. a. 2. EJECUCIÓN

VI. a.2.1. PROCEDIMIENTOS

90. Se deben realizar procedimientos que proporcionen evidencia suficiente y apropiada para sustentar los hallazgos, los resultados y las conclusiones de los informes. Es decisión del Auditor identificar la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos que permitirán obtener la evidencia. La selección de los procedimientos depende de la evaluación del riesgo o del análisis de la materia del control.

91. Los procedimientos que a juicio del auditor pueden aplicarse se clasifican en: pruebas de control, sustantivas o una combinación de ambos.

92. Los **procedimientos sustantivos** tienen por objetivo detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Su diseño incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

93. Los procedimientos para obtener evidencia incluyen entre otros:

- a) **Inspección:** implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, así como el examen físico.
- b) **Observación:** consiste en la ejecución de un procedimiento por parte del auditor, o en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- c) **Investigación:** consiste en solicitar información crítica a personas conocedoras tanto del área objeto del control como externas a él. Las repuestas a las investigaciones realizadas pueden suministrar información relevante las que si difieren de forma significativa de otra información que el auditor haya obtenido previamente pueden ser tomadas como evidencias.
- d) **Confirmación externa:** constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio.
- e) **Recálculo:** consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros.
- f) **Re-ejecución:** implica la ejecución independiente de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados por el Ente.
- g) **Procedimientos analíticos:** consisten en evaluaciones de información realizadas mediante el estudio de las relaciones que razonablemente debieran existir entre datos. Incluyen la investigación de variaciones o de relaciones identificadas, que resultan incongruentes con información relevante, o que difieren significativamente de los valores esperados.
- h) **Recopilación de datos** provenientes de cuestionarios, encuestas, entrevistas presenciales, entre otras referidos a la totalidad de la población controlada o a una parte de ella.

VI.a.2.2. OBTENCIÓN DE EVIDENCIA

94. La evidencia es toda información utilizada por el Auditor en la determinación de si la materia controlada se ajusta a los criterios definidos.

95. El objetivo de la evidencia es respaldar los hallazgos del Auditor. El diseño y aplicación de los procedimientos, deben permitir obtener evidencia válida y suficiente para alcanzar conclusiones razonables en las cuales basar su opinión.

96. La evidencia debe ser suficiente, en cantidad, para persuadir a una persona con conocimiento que los hallazgos son razonables, y apropiada de calidad), en términos de relevancia, validez y confiabilidad.

97. La evidencia puede ser:

a) **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.

b) **Documental:** Proviene del examen de registros, cartas, contratos, facturas y otros, ya sea que se encuentren en soporte físico, óptico o electrónico.

c) **Testimonial:** Consiste en obtener información apropiada de las personas que tienen los conocimientos dentro y fuera del Ente controlado, en forma de declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas oportunamente efectuadas. Corresponde, salvo excepciones sujetas a criterio del Auditor, confirmar la evidencia testimonial mediante procedimientos complementarios.

d) **Analítica:** Consiste en la ejecución de cálculos, comparaciones, razonamientos, estudio de



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

índices y tendencias, así como en la investigación de variaciones y transacciones no habituales.

VI. a.2.3. EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA

98. Finalizada la realización de los procedimientos, se evaluará la evidencia obtenida a fin de determinar si el objeto ha sido lo suficiente y apropiadamente auditado en consideración a los objetivos planteados. Al evaluar la evidencia el Auditor debe tener en consideración tanto los factores cuantitativos como cualitativos y debe ser contrastada contra los criterios establecidos. La evidencia debe ser suficiente y apropiada y su evaluación debe ser objetiva, justa, independiente y equilibrada.

99. Previo a sacar conclusiones, el Auditor reconsiderará el análisis de los riesgos, la materialidad y los criterios determinados al momento de planificar en relación a la evidencia recolectada.

100. De ser necesario se efectuarán procedimientos adicionales con el objeto de sustentar los hallazgos y mejorar los resultados a comunicar

VI. a.2.4. HALLAZGOS

101. El resultado del proceso de contraste entre los criterios y la realidad, sustentados en las evidencias obtenidas, determina los hallazgos del trabajo realizado.

102. La determinación de los hallazgos, sus fundamentos y/o aclaraciones dependen del tipo de auditoría gubernamental llevada a cabo por el auditor. Para determinar los hallazgos a informar deben considerar la importancia relativa del aspecto controlado.

103. Los hallazgos deben ser comunicados y discutidos con el Ente controlado para llegar a una conclusión sobre el asunto o la información de la materia.

104. Los hallazgos se incorporan al informe con sus fundamentos, deben ser expuestos de forma clara, conectados a las recomendaciones que el auditor realice y forman parte esencial del resultado a comunicar.

105. En base en los hallazgos el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una opinión y/o conclusión sobre la materia objeto de la auditoría.

VI.a.3. RECOMENDACIONES

106. El informe puede contener recomendaciones cada vez que su examen revele la factibilidad de una mejora en el Ente bajo estudio, las que deben permitir su posterior seguimiento.

107. Éstas se deberán formular en tono constructivo, dirigidas a mejorar los sistemas evaluados, corregir errores y deficiencias encontradas, y pueden ser referidas a la implementación de buenas prácticas. En todos los casos las recomendaciones deben ser de cumplimiento razonable.

VI.a.4. CONCLUSIONES E INFORME

108. La culminación del proceso de auditoría gubernamental debe generar una conclusión sobre cada procedimiento aplicado y sobre cada cuestión en que se dividió la tarea. La reunión de las conclusiones parciales es la base para la conclusión final que se incluye como cierre y emisión por escrito del informe.

109. El informe debe ser fácil de comprender, estar libre de vaguedades o ambigüedades, ser



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

completo y autosuficiente.

110. Debe contener solamente información relevante y los hallazgos fundamentados y sustentados por evidencia.

VI.a.4.1. Forma y Contenido del Informe

111. 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.

112. Puede realizarse de forma breve o extensa.

113. El informe en formato breve es más condensado y generalmente se elabora en un formato estandarizado.

114. El informe en formato extenso describe en detalle el alcance, los hallazgos y las recomendaciones y conclusiones, incluyendo las consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas que permitan tomar acciones correctivas.

115. El informe debe contener:

- 1) **Título:** Se identificará el tipo de trabajo de que se trata.
- 2) **Receptor:** Autoridad responsable del objeto de control u otros según corresponda.
- 3) **Identificación del objeto:** clarificar con precisión el sujeto y la materia del trabajo de auditoría.
- 4) **Descripción de las responsabilidades:** explicación breve de la responsabilidad del controlado y de la que le corresponde a la Auditoría con respecto al objeto.
- 5) **Alcance:** Se hará constar:
 - a. Que el trabajo se realizó conforme a las normas auditoría y de control pertinentes y a la presente recomendación.
 - b. Fecha de inicio y finalización de las tareas de campo.
 - c. Los criterios definidos y los procedimientos aplicados. Dependiendo del tipo de control gubernamental en este apartado se indicarán las metodologías aplicadas para la ejecución de las tareas.
 - d. En caso que se produjeran limitaciones durante la ejecución del proceso de auditoría deberán ser debidamente explicitadas indicando los procedimientos y pruebas que no pudieron ser aplicados, su materialidad y efectos. Se entiende por limitaciones a aquellos hechos que imposibilitan la formación de conclusión u opinión sobre alguna cuestión en particular.
- 6) **Hallazgos:** fundamentos y/o aclaraciones: se deberán exponer en tantos apartados como sean necesarios, los hallazgos fundamentados en la evidencia, la materialidad y la importancia relativa, tomando en cuenta tanto los factores cuantitativos como cualitativos.
- 7) **Conclusión:** se expondrá la conclusión de manera fundada en los resultados obtenidos. El informe debe permitir a los destinatarios y/o usuarios la comprensión plena, clara y objetiva sobre la materia auditada y conclusión del auditor.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

8) Lugar: Sede del organismo de control gubernamental o de auditoría pertinente, o donde corresponda en casos específicos.

9) Fecha: fecha de emisión.

10) Firma: firma y aclaración del/los auditor/es correspondiente/s.

VI.a. 5. COMUNICACIÓN

116. Los auditores deben mantener una comunicación eficaz durante todo el proceso de auditoría. Es esencial mantener informado al ente controlado sobre todos los asuntos relacionados con dicho proceso.

117. El proceso involucra la comunicación y discusión oportuna del resultado de los procedimientos con el ente controlado, necesarias para emitir los hallazgos, recomendaciones y conclusiones, y culmina internamente con la comunicación del informe a los usuarios, complementándose con la difusión a la comunidad para mayor transparencia.

VI.b. DOCUMENTACIÓN

118. El Auditor debe preparar la documentación de auditoría lo suficientemente detallada para proveer un claro entendimiento del trabajo desarrollado, la evidencia obtenida y las conclusiones arribadas.

119. El proceso debe documentarse en su totalidad, a través de la confección de papeles de trabajo, de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida que soportan los resultados del trabajo. La documentación debe permitir a un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría realizada, entender la naturaleza, oportunidad, alcance y resultados de los procedimientos desarrollados, y la evidencia obtenida en respaldo de las conclusiones y recomendaciones.

120. La propiedad de la documentación, que surja como resultado de la tarea efectuada por el auditor, es del organismo que dispone la realización de la auditoría. El auditor no podrá efectuar actos que impliquen la puesta a disposición ni su mero conocimiento sin el respectivo aval de las autoridades competentes.

121. La documentación es de carácter reservado y confidencial, debiendo mantener dicha condición durante el transcurso de la auditoría e inclusive después de realizada ésta. Bajo ningún motivo o circunstancia se deberá divulgar su contenido a terceros salvo aquellos casos en los que específicamente así lo decida la autoridad competente.

122. Los documentos productos de una auditoría deben protegerse para asegurarse que sean accesibles sólo a personas autorizadas.

123. Son requisitos mínimos de la documentación a considerar los siguientes:

- a) completa y precisa, contener información suficiente, de modo que para su comprensión no se requieran explicaciones orales complementarias,
- b) clara y detallada, incluyendo índices y referencias adecuadas con el fin de resultar entendibles para cualquier idóneo en la materia, de manera que pueda descubrir a través de ellos el trabajo planificado y el realizado, para fundamentar las conclusiones.
- c) contener exclusivamente información importante y relevante para el cumplimiento de los



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

objetivos de la auditoría.

- d) contener evidencia suficiente del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas, facilitando la supervisión y revisión de las tareas efectuadas.
- e) debe ser legible y ordenada, identificando su autor y revisor y las fechas de sus respectivas intervenciones.

124. La documentación debe ser archivada por el plazo establecido en la reglamentación vigente, sobre una base razonablemente sistemática, organizada de manera tal que facilite su recupero y permita a su vez constituirse en material de consulta de potenciales interesados.

125. Puede ser archivada en forma permanente o transitoria.

126. En los Legajos Permanentes se archivará la información de interés o utilización continua o necesaria en auditorías subsiguientes.

127. El Legajo Transitorio se utiliza para documentar o fundamentar la ejecución de los procedimientos programados y llevados a cabo en la auditoría en curso.

VI.c. CONTROL DE LA CALIDAD

128. Se deberán establecer procedimientos que aseguren razonablemente el control de la calidad del trabajo de auditoría y la búsqueda de la mejora permanente a través de la supervisión continua y la autoevaluación periódica.

VI.c.1. Sistema de Control de Calidad

129. El sistema de control de Calidad involucra el marco metodológico, el proceso de aseguramiento de la calidad y su monitoreo.

130. El marco metodológico refiere a las políticas y procedimientos diseñados para promover e implementar la cultura de calidad como un elemento esencial de los trabajos de auditoría gubernamental.

131. El proceso de aseguramiento de la calidad es la supervisión y la revisión concomitante de la ejecución y las conclusiones expresadas en los informes de auditoría.

132. El monitoreo o evaluación posterior consiste en un proceso diseñado para proveer seguridad razonable sobre que el sistema de control de calidad está operando oportuna y efectivamente y que sus políticas y procedimientos son adecuados.

VI.c.2. Proceso de Aseguramiento de la Calidad

133. Para alcanzar de manera adecuada el objetivo de los trabajos de Auditoría Gubernamental se debe establecer y mantener un proceso de aseguramiento de la calidad que le proporcione seguridad acerca de que:

- a) Se cumple con las normas o recomendaciones pertinentes, del organismo de control, profesionales y los requerimientos reglamentarios
- b) Los procedimientos internos de control de calidad inherentes a la dirección, revisión y supervisión, funcionaron para garantizar trabajos de alto nivel.
- c) Los informes emitidos son íntegros, suficientes y adecuados en función de los resultados



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

obtenidos del proceso de auditoría gubernamental.

134. Dado que el control gubernamental debe ser realizado en concordancia con estándares de calidad profesional, el objetivo del proceso es asegurar que todos los trabajos sean consistentes en su alto nivel.
135. El aseguramiento de la calidad del proceso de control gubernamental comprende la aplicación metodológica, la supervisión y revisión del trabajo concomitante con su realización.
136. El Auditor, en la ejecución de su tarea, es responsable por el cumplimiento de las disposiciones y normas aplicables a la auditoría gubernamental, por la selección de los métodos, técnicas y procedimientos, por su ejecución y por las conclusiones a las que arribe.
137. El superior del área correspondiente debe garantizar que se ha ejecutado la labor de acuerdo con lo establecido, debiendo designar como revisor de la calidad a un profesional del área que no haya integrado el equipo de trabajo, con la suficiente formación, experiencia y jerarquía.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

NORMAS PARTICULARES

NORMAS DE AUDITORÍA CONTABLE PARA EL SECTOR PÚBLICO

VII. INTRODUCCIÓN

1. Las normas incluidas en esta Recomendación Técnica abarcan:

- a. las normas de auditoría de estados contables y otra información contable;
- b. las normas sobre trabajos de revisión limitada de estados contables de períodos intermedios;
- c. las normas sobre otros trabajos de aseguramiento o exámenes especiales, diferentes de los encargos de auditoría y revisión de estados contables;
- d. las normas sobre servicios relacionados; y
- e. las normas sobre certificaciones.
- f. las normas sobre trabajos para la emisión de informes de cumplimiento.

Ellas regulan la condición básica para el ejercicio de la auditoría, el requisito de independencia y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

Existe la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión de estados contables sean uniformes y adecuadas a la importancia que tienen para la comunidad, debido a la diversidad de intereses entre todos los usuarios de los estados contables y los entes que los emiten.

La satisfacción de esa necesidad asegurará que la tarea del Auditor aumente la confiabilidad en la información contable, para que se utilice como base para orientar adecuadamente las decisiones.

Existen otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no está referida a estados contables, y a los que estas normas refieren como otros trabajos de aseguramiento o seguridad distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

Finalmente, existen otros tipos de trabajos profesionales, donde el Auditor puede o no, aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría pero cuyo resultado no tiene por objeto brindar seguridad razonable o limitada para incrementar el grado de confianza sobre la materia a la que se refiere, y a los que estas normas refieren como certificaciones y servicios relacionados.

Existen casos donde se pueden superponer los trabajos de auditoría contable gubernamental con otro tipo de trabajos, para lo cual se deben observar las normas que resulten de aplicación según el objetivo primario del trabajo. Sin perjuicio de lo mencionado, en esos casos el Auditor deberá tomar en consideración las otras normas específicas a efectos de evaluar si corresponde su aplicación o no, atento al objetivo principal, al enfoque del trabajo y a su alcance.

Los informes de cumplimiento son trabajos que tienen como finalidad cubrir las expectativas



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

de ciertos reguladores, de acuerdo con sus requerimientos, y las de otros usuarios.

VIII. NORMAS COMUNES A LOS TRABAJOS DE AUDITORIA CONTABLE, REVISIÓN LIMITADA, EXAMEN ESPECIAL, CERTIFICACIÓN y SERVICIOS RELACIONADOS

VIII.a Normas relacionadas con el Auditor Contable Gubernamental

VIII.a.1. Condición básica para su ejercicio profesional en los servicios previstos en esta Recomendación Técnica

VIII.a.1. 1. Independencia

1. El Auditor Gubernamental debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del trabajo, dando cumplimiento a lo establecido previamente como norma general.
2. Si se tratare de un Auditor Interno, que se encuentre en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del trabajo, se debe interpretar como independencia de criterio tal como se desarrolló en el acápite correspondiente como norma general, sin perjuicio del debido cumplimiento de la normativa vigente aplicable en ese ámbito.
3. La actitud mental y la independencia aparente son necesarias para lograr imparcialidad, objetividad, veracidad y ser reconocido como que realiza su tarea sin prejuicios, libre de conflicto de intereses o de influencia indebida de terceros.

VIII.a.1. 2. Falta de independencia aparente

4. El Auditor Gubernamental no tiene independencia aparente en los siguientes casos:
 - 4.1. Cuando estuviera en relación de dependencia con respecto al ente cuya información es objeto del trabajo o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del trabajo, o en los últimos tres años calendario contados desde la fecha de cierre del estado contable o desde el inicio de las tareas con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que refiere, tres ejercicios anteriores o posteriores al que se refiere, o en los últimos tres años calendario contados desde la fecha de inicio de las tareas.
 - 4.2. Cuando fuera cónyuge o equivalente, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado, inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del trabajo o de los entes vinculados económicamente a aquél.
 - 4.3. Cuando fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del trabajo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del trabajo o en los últimos 3 años calendarios.
 - 4.4. Cuando tuviera 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 o en los últimos tres años calendario. No se considera falta de independencia cuando el auditor mantenga operaciones con los entes auditados o las hubiese mantenido, en la medida que dichas operaciones se hubieran realizado bajo las mismas condiciones que al público en general.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

4.5. Cuando la remuneración fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados de su tarea.

4.6. Cuando la remuneración fuera pactada sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados contables u otra materia objeto del trabajo.

VIII.a.1. 3. Vinculación económica

5. Se entiende por entes -personas, entidades, organismos, proyectos, programas, fideicomisos o grupos de entidades- económicamente vinculados a aquellos que, a pesar de ser jurídicamente independientes, reúnen algunas de las siguientes condiciones:

5.1. Cuando tuvieran vinculación patrimonial.

5.2. Cuando tuvieran, en general, los mismos directores o responsables.

5.3. Cuando se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.

5.4. Cuando desarrollen o compartan actividades, contratos, licitaciones, concesiones en forma accidental o continua.

VIII.a.2. Alcance de las incompatibilidades

6. Los requisitos de independencia son de aplicación tanto para el Auditor Contable Gubernamental que emite su informe, como para todos los que hubieran intervenido, directa o indirectamente, en ese trabajo complementando las tareas, ya fueran estos profesionales en ciencias económicas, profesionales en otras disciplinas o no profesionales.

VIII.a.3. Competencia Profesional

7. El equipo de trabajo asignado deberá poseer en su conjunto la formación técnica y experiencia profesional adecuadas para realizar las tareas que se requieran. La incumbencia profesional sobre el control contable gubernamental recae de manera amplia en los profesionales de ciencias económicas y específicamente en los Contadores Públicos, sin perjuicio de la participación de especialistas con otras incumbencias según lo ameriten los objetivos de los controles.

8. Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante todo el trabajo.

9. El escepticismo profesional significa mantener la independencia, actitud profesional y de cuestionamiento al evaluar la validez, suficiencia e integridad de la evidencia obtenida durante la realización del trabajo de control.

10. El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectiva en el proceso de control contable.

11. Diligencia debida significa que el Auditor debe planear y conducir los trabajos de manera cuidadosa, precisa y activa.

12. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

13. El Auditor debe considerar que pueden existir circunstancias en las que surjan incorrecciones o desvíos significativos en los estados contables u otros objetos de control, originados en errores o fraudes.

14. Se entiende por incorrección o desvío a la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados contables u otro objeto de



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

control y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información contable aplicable.

VIII.a.4. Otras disposiciones aplicables

15. La condición de independiente debe ser considerada conjuntamente con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias que rigen para el tipo de trabajo correspondiente y el código de ética, aplicándose en sentido estricto.

VIII.b. Normas relacionadas con el Trabajo

VIII.b.1. Normas para el desarrollo del trabajo

El Auditor a través del desarrollo de su tarea, debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en su informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del trabajo, entendiendo que es un proceso dinámico que comprende una serie de actividades.

16. El Auditor puede tener que informar sobre una amplia serie de asuntos importantes que no formen parte del objetivo principal de la auditoría que se trate, o cuestiones que puedan no dar lugar a incorrecciones materiales en la información contable o en otra información conexas.
17. El Informe del Auditor debe brindar el mayor valor agregado posible al destinatario.

VIII.b.1.1. Documentación del trabajo

A) El Auditor debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles de trabajo, que abarquen la totalidad del proceso de auditoría gubernamental a fin de respaldar las conclusiones emitidas en sus informes. Deben estar confeccionados y organizados de manera que cualquier lector conocedor de la materia pueda acceder al adecuado sustento del informe. Se deben incorporar para ello, las técnicas de referenciación que permitan guiar de lo general a lo particular en la comprensión del desarrollo del trabajo y sus conclusiones.

B) Los programas de trabajo escritos con la indicación de su cumplimiento y los elementos de juicio válidos y suficientes reunidos por el Auditor en el desarrollo de su tarea constituyen el conjunto de sus papeles de trabajo.

C) Los papeles de trabajo deben contener:

1. La descripción de la tarea realizada.
2. Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea, ya se tratara de aquellos que el contador hubiere preparado o recibido de terceros. En todos los casos debe consignarse la identificación de los auditores que ejecutaron, controlaron y supervisaron la tarea de que se trate.
3. Las conclusiones particulares y generales.

D) El Auditor debe conservar, en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales o por diez años, el que fuera mayor, los papeles de trabajo, una copia de los informes emitidos y, en su caso, una copia de los estados contables u otra información objeto del trabajo de auditoría, firmada por el representante legal del ente al que tales estados contables o información correspondan.

18. El Auditor debe realizar su tarea dentro de los principios de economía, eficiencia y eficacia



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

aplicable a todo control. Para que su labor sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y a costo razonables. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el auditor a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del trabajo.

19. Cuando planifica y ejecuta un trabajo, dependiendo de su naturaleza, el Auditor debe considerar la materialidad y los riesgos. Ello implica llevar a cabo un análisis preliminar, global, de la información relevante sobre el ente y el objeto del trabajo en particular, a fin de adquirir el conocimiento necesario para la formulación de las cuestiones que serán examinadas, dependiendo su extensión de que se trate del primer trabajo de control o de una tarea recurrente.
20. En todo trabajo de auditoría gubernamental deben evaluarse los riesgos de emitir un informe inapropiado bajo las circunstancias en que se desarrolla, debiendo planificarse procedimientos que permitan reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inapropiadas.
21. Deberá considerarse la materialidad de una cuestión o aspecto en todo el proceso 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.
22. La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de una materia en cuestión, en el contexto en el que se está considerando y debe tenerse en cuenta la magnitud de sus impactos.
23. Aún en los casos en que la opinión profesional se refiera a los estados contables en su conjunto, y por lo tanto no se requiera detectar errores que no sean significativos, se deberán identificar y documentar errores cuantitativos no significativos, ya que es posible que en su conjunto adquieran la materialidad suficiente para así ser considerados.
24. Se debe evaluar la validez y suficiencia de la evidencia obtenida para respaldar el juicio profesional del auditor sobre las afirmaciones particulares contenidas en la información financiera, el que deberá:
 - a. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvo.
 - b. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
 - c. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los trabajos de auditoría, certificaciones, servicios relacionados y trabajos para la emisión de informes de cumplimiento, el Auditor debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio -excepto en los trabajos para realizar procedimientos acordados, donde la utilización de bases selectivas también debe ser de común acuerdo- o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

25. Como parte de los procedimientos correspondientes a los trabajos de auditoría, revisión, otros trabajos de aseguramiento, servicio de compilación y trabajos para la emisión de informes de cumplimiento, el Auditor debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la Dirección del ente con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.
26. Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada tipo de trabajo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el Auditor debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

de la modificación, reemplazo o supresión, pudo reunir evidencias suficientes.

27. Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados contables u otra información objeto del trabajo y hasta la fecha de emisión del informe del auditor, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.
28. El Auditor puede utilizar el trabajo de expertos o de otros auditores en la especialidad que se requiera para satisfacer objetivos definidos en la planificación. Para ello, deberá evaluar si se cumplen los requisitos de competencia, capacidad, objetividad e independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado, y aquellos establecidos en la presente Recomendación Técnica y en otras normas específicas que sean atinentes para el desarrollo de la tarea.
29. El Auditor puede estimar que la actividad de la auditoría interna en estos ámbitos es pertinente para sus tareas de control, en cuyo caso puede considerar el trabajo de otro auditor para integrar a su propio trabajo. Se debe valorar que la función de auditoría en la que desee apoyarse sea independiente, cumpla con la normativa de control correspondiente y en particular:
 - a. Rinde cuentas, comunica sus resultados a la máxima autoridad, y/o tiene acceso a los encargados de la gobernanza.
 - b. Está situada en la organización al margen del personal y de la dirección del Ente.
 - c. Está suficientemente libre de presiones a la hora de realizar auditorías y comunica sus resultados, opiniones y conclusiones con objetividad y sin miedo a represalias.
 - d. No permite a sus agentes auditar operaciones de las que hayan sido responsables con anterioridad para evitar cualquier posible conflicto de intereses.
30. El Auditor puede considerar también la posibilidad de utilizar la información del ente, obtenida en auditorías de gestión y otras actividades de auditoría relacionadas con el ente, siempre que esa información siga siendo pertinente, oportuna y confiable.
31. Se debe 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. El auditor responsable del trabajo debe efectuar una supervisión y revisión de la tarea realizada por los integrantes del equipo a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

VIII.C. Normas sobre Informes

32. Los informes deben cumplir con los requisitos, atributos y restricciones, de la información. Es decir se deben preparar utilizando un lenguaje preciso y fácil de comprender por los usuarios. En especial, se deben evitar los vocablos o expresiones ambiguas o que pudieran inducir a error.
33. Deben presentar descripciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir.
34. Los informes deben ser escritos.
35. En todos los casos en que el nombre de un Auditor Gubernamental se encuentre vinculado con los estados contables u otra información destinada a ser presentada a terceros, debe quedar en evidencia en todas las páginas que componen dicha información, la relación que con ellos tiene el



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

citado contador. En ningún caso, el Auditor debe incorporar únicamente su firma y sello a los estados contables ni a otra información.

36. Además de lo requerido para cada tipo de trabajo y lo necesario en las circunstancias en particular, los informes escritos deben contener:

1. Título.
2. Destinatario.
3. Apartado introductorio con la identificación de la información objeto del trabajo profesional y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del trabajo.
4. Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y al Auditor o al Organismo de Auditoría o Control.
5. Alcance e Indicación de la tarea realizada.
6. Opinión que ha podido formarse, conclusión a la que ha llegado, manifestación, aseveración o hallazgos obtenidos por el Auditor a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
7. Elementos adicionales necesarios para una mejor comprensión.
8. Lugar y fecha de emisión.
9. Identificación y firma del profesional.

34. El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título correspondiente al objeto de la auditoría.

35. El Auditor podrá en su informe advertir sobre circunstancias específicas que deberán ser valoradas a fin de evitar errores en su interpretación por usuarios que no estén adecuadamente informados.

36. Cuando en virtud de leyes o reglamentos, los auditores gubernamentales estén obligados a utilizar en el informe un determinado esquema o una determinada elaboración, deberán verificar que dicho esquema o elaboración incluya los elementos mínimos descritos precedentemente. Si no se han incluido esos elementos y los mismos no pueden ser incorporados por las exigencias impuestas, los auditores no pueden declarar que los trabajos se han realizado con arreglo a la presente Recomendación Técnica.

37. Otra información: Cuando el documento al que se refiere el informe del Auditor fuese presentado conjuntamente con otros documentos o con otra información, contable o no contable, el Auditor leerá los otros documentos o la otra información que ha considerado en el trabajo o entre ellos y el conocimiento que ha obtenido en el transcurso de su tarea. En caso afirmativo tratará la cuestión con el responsable del Ente, aplicará otros procedimientos si lo considera necesario y analizará las implicaciones en el informe que emite por el trabajo realizado.

IX. NORMAS DE AUDITORÍA DE ESTADOS CONTABLES

38. La Auditoría de Estados Contables está destinada a determinar si la información contable de un ente se presenta de conformidad con el marco de referencia y regulatorio aplicable.

IX.a. Auditoría de Estados Contables con Fines Generales.

39. A través del desarrollo de este trabajo, el Auditor debe reunir elementos de juicio válidos y



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

suficientes que respalden su opinión relativa a la información presentada en los estados contables con fines generales objeto de su examen.

40. Este trabajo está destinado a satisfacer necesidades de una amplia gama de usuarios de estados 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.

IX. a. 1. Marcos de Información contable aplicable

41. La forma de expresión de la opinión del contador dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los *estados contables* y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

IX. a. 1. 1. Marcos de presentación razonable

42. 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 contables. Normalmente, los *estados contables con fines generales* se preparan bajo un marco de información que permite opinar sobre la presentación razonable de dichos *estados contables*, en todos sus aspectos significativos.

IX. a. 1. 2. Marcos de cumplimiento

43. El término **marco de cumplimiento** se usa para referirse a un marco de emisión de información contable que requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, y que no reconoce la posibilidad de tales desviaciones para lograr una presentación razonable. Podrían existir situaciones en que, por disposiciones legales o reglamentarias, se le requiera a un ente preparar *estados contables con fines generales* bajo un marco de información distinto al que establecen las normas contables profesionales. En estas situaciones, el auditor debe concluir si el marco de información en cuestión es un marco que permite opinar sobre la presentación razonable de los *estados contables*, en sus aspectos significativos.
44. Se entiende por estados contables a la presentación estructurada de información contable del ente.
45. El objetivo de los estados contables con propósito general es suministrar información acerca de la situación financiera, resultados, y flujos de efectivo de un ente, que sea útil para un amplio espectro de usuarios a efectos de que puedan tomar y evaluar decisiones respecto a la asignación de recursos. Los estados contables constituyen un medio para la rendición de cuentas del ente por los recursos que le han sido confiados, esto se conseguirá suministrando información:
1. sobre las fuentes de financiación, asignación y uso de los recursos financieros;
 2. sobre la forma en que el ente ha financiado sus actividades y cubierto sus necesidades;
 3. que sea útil para evaluar la capacidad del ente para financiar sus actividades y cumplir con sus obligaciones y compromisos;
 4. sobre la condición financiera del ente y sus variaciones; y
 5. agregada, que sea útil para evaluar el rendimiento del ente en función de sus costos de servicio, eficiencia y eficacia.
46. Los estados contables con propósito general también pueden tener un papel predictivo o proyectivo.
47. Se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable del sector público y de las



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

actividades económicas y de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia.

48. 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.
49. La forma de expresión de la opinión del auditor dependerá del marco de información bajo el cual se preparan los estados contables.

IX. a. 2. Proceso de Auditoría

50. Para poder emitir su informe sobre los estados contables de un ente, el auditor debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

IX.a.2.1. Planificación

51. Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que permitir 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 fuente de los estados contables.
52. Identificar el objeto del examen: los estados contables, las afirmaciones que los constituyen – existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener.
53. Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado.
54. Identificar y valorar los riesgos de *incorrección* significativa, tanto en los *estados contables* en su conjunto como en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a exponer, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a tales riesgos.
55. Planificar en forma adecuada el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta la finalidad del examen, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados contables serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir éste último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.
56. En particular deben considerarse las características propias de los entes públicos en cuanto a objetivos y estructura, entre otros.
57. La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, 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. La planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la magnitud o complejidad de la tarea, debe comprender programas de trabajo detallados.

IX. a. 2. 2. Ejecución

IX. a. 2. 2. 1. Obtención de evidencias. Procedimientos

58. Reunir las evidencias suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:
 1. Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

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. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:

- b. Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
- c. Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
- d. Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.
- e. 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.

2. Cotejo de los estados contables con los registros contables. Los registros contables comprenden los libros contables requeridos por la ley y los reguladores, u otros medios auxiliares permitidos por estos últimos, y otros ajustes realizados para la confección de los estados contables que no se reflejen en los registros anteriormente descriptos, como los ajustes para la preparación de los estados contables consolidados.

3. Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos, y la correspondiente documentación comprobatoria.

4. Inspecciones oculares: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso; entre otras.

5. Obtención de confirmaciones directas de terceros, entre ellos bancos, clientes, proveedores, asesores legales.

6. Comprobaciones matemáticas.

7. Revisiones conceptuales.

8. Evaluación de la información relacionada.

9. Comprobaciones globales de razonabilidad, tales como análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación.

10. Examen de documentos importantes: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares.

11. Obtención de una confirmación escrita del responsable del ente de las explicaciones e informaciones suministradas.

59. El Auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada acerca del uso adecuado por parte de la administración del supuesto de gestión continua en la preparación y presentación de los estados contables, y deberá emitir una conclusión en cuanto a que no existe ninguna incertidumbre de significancia sobre la capacidad para seguir operando. Determinar si el supuesto de gestión continua es apropiado resulta relevante para determinados entes auditados individuales más que para el gobierno en su conjunto. En el caso de los entes auditados individuales, antes de concluir si el uso de dicho supuesto es apropiado, es probable que los responsables de la preparación de los estados contables necesiten 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.

60. 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 del ente auditado para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad del ente auditado de



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

continuar con sus operaciones, el auditor tendrá en cuenta dos factores separados que en ocasiones se superponen: el riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas, como ser un cambio de gobierno, de conducción o existan decisiones de discontinuar actividades; y el riesgo menos común operativo o comercial, cuando un ente auditado carece de suficiente capacidad operativa para continuar con el actual nivel de actividad.

IX. a. 2. 2. Evaluación de evidencias

61. Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el Auditor responsable del encargo debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de los integrantes del equipo de trabajo a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.
62. Evaluar la validez y suficiencia de la evidencia obtenida para respaldar el juicio del auditor sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados contables. Para ello, el Auditor, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:
 - a. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvo.
 - b. Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
 - c. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

IX. a. 2. 3. Conclusión e Informe

63. Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos y considerando las características propias de los entes públicos en cuanto a objetivos y estructura, el Auditor debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados contables en su conjunto, o acerca de si los estados 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.
64. El informe se elaborará teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.
65. El auditor podrá elaborar, 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.

IX. a. 2. 3. 1. Normas particulares sobre informes

66. Con relación a un trabajo de auditoría sobre estados contables, el Auditor podrá optar por emitir un informe breve y/o un informe extenso.

IX. a. 2. 3. 1.1. Informe breve

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

IX. a. 2. 3. 1.1.1. Contenido

68. El informe breve sobre estados contables debe consignar lo siguiente:



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

1. Título del informe.
2. Destinatario
3. Identificación del objeto.
4. Responsabilidad de la dirección con relación a los estados contables.
5. Responsabilidad del auditor.
6. Fundamentos de la opinión modificada, en caso de que corresponda.
7. Dictamen u opinión sobre los estados contables en su conjunto o la manifestación expresa que se abstiene de hacerlo.
8. Párrafo de énfasis sobre ciertas cuestiones y/o párrafo sobre otras cuestiones, en caso que correspondan.
9. 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 contables" antes del contenido del apartado introductorio.
10. Lugar y fecha de emisión.
11. Denominación del organismo de control gubernamental.
12. Firma del auditor designado
13. Nombre y apellido completo
14. Título profesional
15. Número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional en el que se encuentre inscripto, y cargo que desempeña en el organismo de control, de corresponder.

IX. a. 2. 3. 1.1.1.1. Título del informe

69. El título es "Informe del Auditor".

IX. a. 2. 3. 1.1.1.2. Destinatario

70. El informe debe estar dirigido a la máxima Autoridad responsable del objeto de control u otros según corresponda.

IX. a. 2. 3. 1.1.1.3. Identificación del objeto

71. Se debe identificar con precisión y claridad cada uno de los estados contables a los que se refiere el informe, la denominación completa del ente a quien pertenecen y la fecha o período a que se refieren. Se debe incluir un resumen de las políticas contables significativas que le son de aplicación y a otra información explicativa.

IX. a. 2. 3. 1.1.1.4. Responsabilidad de la dirección en relación con los estados contables

72. La dirección del ente es responsable de la preparación y presentación de los estados contables de conformidad con el marco de información aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados contables libres de incorrecciones materiales.
73. Según la RTSP N° 3 la responsabilidad de los Estados Contables y de su emisión es de la máxima



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

autoridad del Ente y la responsabilidad por la elaboración de los Estados Contables, debe ser de un Contador Público.

IX. a. 2. 3. 1.1.1.5. Responsabilidad del Auditor

74. El informe debe contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del Auditor es expresar una opinión sobre los estados contables basada en su auditoría, y que el trabajo se desarrolló de acuerdo a la presente recomendación técnica y con aquellas normas que fueran aplicables si correspondiera.
75. El informe también debe explicar que las normas de auditoría exigen que el auditor 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 proporcionan o no una base suficiente y adecuada para la opinión.
76. Cuando un procedimiento usual se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor 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.
77. La responsabilidad por la auditoría de los Estados Contables es de las autoridades del órgano de control o del profesional externo al administrador, debiendo expedirse dentro de los 365 días de finalizado el ejercicio contable.
78. El informe de auditoría, debe ser publicado en forma asociada a los Estados Contables auditados, además de donde dispongan la normativa aplicable y/o sus responsables. Esto teniendo en cuenta que una particularidad de la Administración Pública es que los Estados Contables o Cuenta de Inversión son publicados en forma previa a la Auditoría que se realiza por el Órgano de Control Externo (OCE).

IX. a. 2. 3. 1.1.1.6. Dictamen

79. En este apartado el Auditor debe exponer una opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en su conjunto presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las recomendaciones técnicas profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable.
80. Si los estados contables fueran preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el Auditor opine sobre si los estados contables logran una presentación razonable; en cambio, el Auditor deberá opinar o abstenerse de opinar sobre si los estados contables fueron preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, debiendo, en su caso, considerar los aspectos indicados en el apartado correspondiente.

IX. a. 2. 3. 1.1.1.6.1. Opinión no modificada o favorable sin salvedades

81. Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas, el Auditor opinará favorablemente, cuando pueda manifestar que los estados contables objeto de la auditoría, en su conjunto:



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- a. Presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable; o
- b. 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.

IX. a. 2. 3.1.1.1.6.2. Opiniones modificadas. Opinión favorable con salvedades.

82. La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable que corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, “salvedades” o “excepciones”.
83. Al expresar su salvedad, el Auditor 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 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”.
84. El Auditor expresará una opinión con salvedades cuando:
 - a. Habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas para los estados contables, pero no generalizadas como para justificar una opinión adversa; o
 - b. no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión.
85. Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que implicaran salvedades a la opinión, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado “Fundamentos de la opinión con salvedades”. Se deben indicar los procedimientos no aplicados, señalando lo siguiente:
 - a. Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del trabajo de auditoría; o
 - b. si la restricción es consecuencia de otras circunstancias, tales como:
 - si es consecuencia del sistema vigente, en cuyo caso se deberá indicar si fue señalada oportunamente y no fue subsanada, debiendo fundamentar la gestión;
 - si ha sido impuesta por funcionarios, con la debida fundamentación de la situación.
86. Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente, así el caso de participaciones del ente cuyos estados contables son objeto de auditoría, en otros entes cuyos estados contables han sido auditados por otro auditor, 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 del trabajo sobre la totalidad de la información contenida en los estados contables sobre los que emite su informe.
87. No es necesario que el Auditor haga referencia en su informe, a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los estados contables. En cambio, el Auditor deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:
 - a. 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



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

marco de información aplicable; o

- b. 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.

IX. a. 2. 3.1.1.1.6.3. Opinión adversa

88. El Auditor 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 contables.
89. Se entiende que los efectos generalizados de las incorrecciones sobre los estados contables son aquellos que, a juicio del Auditor:
1. no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados contables;
 2. en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados contables;
 3. con relación a las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados contables.
90. En este caso, el Auditor debe expresar que los estados 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.

IX. a. 2. 3.1.1.1.6.4. Abstención de opinión

91. El Auditor se abstendrá de opinar excepcionalmente y cuando:
- a. No pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados contables de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos y generalizados, debiendo exponer detalladamente las gestiones realizadas y las áreas a las cuales fueron recabadas con respuestas negativas o dilatorias; y
 - b. en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que no es posible formarse una opinión sobre los estados contables debido a la posible interacción de las incertidumbres y su efecto acumulativo en los estados contables.
92. La abstención de opinión puede ser aplicada a toda la información examinada o a una parte de ella y debe indicar en su informe las razones que la justifiquen en un párrafo con un título denominado "Fundamentos de la abstención de opinión", situado inmediatamente antes del párrafo de abstención de opinión.
93. La Abstención de Opinión no implica la falta de intervención en el trámite de aprobación o rechazo de las cuentas de percepción e inversión de los fondos públicos, ya que sus fundamentos y la misma sustentarían los dictámenes que se deben emitir al respecto por los órganos competentes, conforme a la normativa aplicable.

IX. a. 2. 3.1.1.1.6.5. Otras cuestiones sobre opiniones modificadas

94. Una opinión adversa o una abstención de opinión sobre un asunto específico cuya justificación se



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

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 a las circunstancias y se deberán indicar los servicios administrativos responsables.

95. Cuando el Auditor considere necesario expresar una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre los estados contables en su conjunto, el informe no incluirá simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado contable o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado contable con relación al mismo marco de información aplicado por el ente.
96. Cuando el auditor 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 estimara que esos efectos justifican una salvedad o una opinión adversa, el Auditor deberá expresar tal situación en el apartado que describe el hecho que da lugar a la modificación de la opinión. El Auditor deberá utilizar más de uno de estos títulos cuando ello resulte aplicable.

IX. a. 2. 3.1.1.1.7. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

97. El Auditor 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 contables, en las siguientes situaciones:
 1. Cuando esa cuestión explique: una incertidumbre significativa sobre el supuesto de gestión continua, tal el caso de dependencia de la continuidad de aportes del tesoro, para mantener el nivel de actividad o que los estados contables fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales aplicables; o cuando los estados 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 contables y el auditor emitió su informe.
 2. Cuando el Auditor considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados contables.
98. Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de estas u otras cuestiones en los estados contables, el Auditor deberá efectuar la correspondiente salvedad por exposición deficiente.
99. El auditor debe incluir en el párrafo de énfasis una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los estados contables en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.
100. En el sector público los mandatos en relación con la auditoría pueden ampliar el número de circunstancias pertinentes para su inclusión en un párrafo de énfasis. A continuación se enumeran algunas de estas circunstancias, que si bien no modifican la opinión puede ser pertinente incluir para su adecuada presentación en los estados contables:
 - f. Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto.
 - g. Leyes, reglamentos o directivas contradictorios con repercusiones significativas en el ente.
 - h. Fraude, abusos o pérdidas.
 - i. Operaciones importantes.
 - j. Insuficiencias significativas del control interno.
 - k. Prácticas comerciales cuestionables.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- l. Operaciones realizadas sin la debida atención al principio de economía.
 - m. Actualizaciones de períodos anteriores.
 - n. Falta de sostenibilidad fiscal.
 - o. Consecuencias para el medio ambiente.
 - p. Cuestiones ligadas a la responsabilidad social del ente.
 - q. Cuestiones deontológicas - comportamiento esperado de los funcionarios públicos.
 - r. Empleo ineficaz y antieconómico de los bienes públicos.
101. Un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión con salvedades o excepciones, una opinión adversa, o una abstención de opinión, incluyendo exposiciones requeridas por el marco de información aplicable. En este sentido, debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un párrafo de énfasis.
102. Cuando exista una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados contables que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del Auditor o el informe de auditoría, se agregará en el informe un párrafo bajo el título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro título similar. Esto es 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 contables.
103. La inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones también es necesaria cuando se presentan las situaciones que en cada caso se indican.
- IX. a. 2. 3. 1.1.1.8. Información comparativa**
104. Existen dos posibles maneras para que un ente presente la información comparativa, estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores y estados contables comparativos.
105. Cuando se presenten estados contables con cifras correspondientes de períodos anteriores, que se incluyen con el objetivo de que se interpreten exclusivamente con relación a los importes e información del período más reciente, la opinión del auditor debe referirse únicamente al período más reciente y no hará mención a las cifras correspondientes a períodos anteriores por ser éstas parte de los estados contables del período más reciente. Como excepción a esta regla, el Auditor se referirá en su opinión a las cifras correspondientes cuando hubiera emitido oportunamente una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el Auditor identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.
106. Cuando el Auditor deba expresar una opinión sobre estados contables comparativos, que son aquellos que presentan el mismo nivel de información para ambos períodos, se referirá en su informe a cada período para el que se presentan estados contables y sobre el que expresa una opinión de auditoría. En estos casos podría resultar que el auditor:
- 1. Exprese 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 contables de un período, y que exprese una opinión diferente sobre los estados contables de otro período; o
 - 2. Exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expresó, en cuyo caso deberá revelar los motivos fundamentales de la diferente opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.
107. Cuando los estados contables del período anterior hayan sido auditados por otro auditor - auditor predecesor-, el Auditor actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a estados contables con cifras correspondientes o a estados contables comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique: a) que los estados contables del período anterior fueron auditados por otro auditor; b) el tipo de opinión expresada por ese auditor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y c) la fecha del informe



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

del otro auditor.

108. Si los estados contables del periodo anterior no fueron auditados, el Auditor deberá señalar en un párrafo correspondiente a "Otras cuestiones" que los estados contables comparativos no están auditados. Hacer esto no exime al Auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los saldos iniciales no contienen errores que afecten significativamente a los estados contables del periodo más reciente.

IX. a. 2. 3.1.1.1.9. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de los organismos públicos de control o de la profesión.

109. Cuando por disposiciones legales o profesionales, el auditor tenga responsabilidades adicionales de informar sobre otros asuntos que son complementarios a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados contables, agregará un párrafo adicional al final del informe de auditoría, salvo que sea permitido que notifique sobre estos asuntos en un informe por separado. La modalidad de la tarea e información especial que se emita, dependerá de los requerimientos normativos específicos.

IX. a. 2. 3.1.1.1.10. Lugar y fecha de emisión

110. El lugar de la emisión es la Sede del organismo de control encargado de realizar la auditoría o donde corresponda en casos específicos.
111. 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 en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados contables que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:
1. Aquéllos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados contables
 2. Aquéllos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados contables porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.
112. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido elementos de juicio válidos y suficientes en los que basa su opinión sobre los estados contables, incluidos los elementos de juicio de que todos los estados que componen los estados contables, incluida la información complementaria, han sido preparados, y la dirección ha manifestado que asume la responsabilidad de dichos estados.

En el informe se deberá consignar:

- Denominación del organismo de control
- Firma del auditor designado
- Nombre y apellido completo
- Título profesional
- Número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional en el que se encuentre inscripto, y cargo que desempeña en el organismo de control, de corresponder.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

IX. a. 2. 3. 1.1.2. Forma de presentación

113. El Auditor debe presentar su informe por separado el cuál se debe adjuntar a los estados contables objeto de la auditoría. Todas las fojas de los estados contables deben estar firmadas o inicialadas por el auditor con las prescripciones previstas.

IX. a.2.3.1.1.3. Información adicional no auditada presentada formando parte de los estados contables

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

IX. a.2.3.1.1.4. Otra información en documentos que contienen estados contables

115. El Auditor leerá toda otra información incluida en un documento que contenga los estados contables y el correspondiente Informe de Auditoría, con el fin de identificar, si hubiera:
- Incongruencias significativas con los Estados Contables; o
 - una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho.
116. Con relación al párrafo anterior, si se necesita una modificación de los estados contables auditados y la autoridad correspondiente se niega a realizarla, deberá modificar su informe. Si se necesita una modificación de la otra información y la autoridad se niega a realizarla, el auditor 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.

IX. a. 2. 3. 1.2. Informe extenso

117. El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:
- Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados contables.
 - Que los datos que se adjuntan a los estados contables se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados.
 - Que la información adicional detallada precedentemente:
 - Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante el examen de los estados contables y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

b. no ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para el examen de los estados contables. En este caso, el Auditor debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.

118. En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del Ente cuyos estados contables e información suplementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del Auditor que emite dicho informe extenso.

IX.b. Auditoría de Estados Contables con Fines Específicos

119. Este trabajo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de estados 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.

120. El auditor obtendrá conocimiento de:

- a. La finalidad para la cual se han preparado los estados contables;
- b. Los usuarios a quienes se destina el informe; y
- c. Las medidas tomadas por la Dirección para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias. Cuando la normativa establece el marco de información financiera que ha de utilizar la dirección en la preparación de estados contables de finalidad especial, se presumirá salvo indicación contraria, que dicho marco es aceptable.

121. El Auditor determinará si la aplicación de las normas de auditoría requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo.

122. El Auditor evaluará si los estados contables describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.

123. En el caso de *estados contables* con fines específicos, la *dirección* puede acordar con los destinatarios del informe, un umbral de tolerancia de los desvíos identificados por el auditor, siempre que no altere significativamente el límite de razonabilidad aceptable. La exigencia de dicho umbral no exime al auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa con fines de planificación y ejecución de su labor y evaluará el efecto que en la opinión ejercen las posibles incorrecciones consideradas en su conjunto.

124. El auditor evaluará las cuestiones que son significativas en los *estados contables* teniendo en cuenta las particularidades del trabajo y las necesidades de información de los usuarios y si ellos describen o hacen referencia adecuadamente al marco aplicable.

125. En el caso de estados contables preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor deberá tomar conocimiento de cualquier interpretación significativa del mismo 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 importante en la información presentada.

IX.b.1. Normas sobre informes

126. El informe de auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales, en lo que fuera de aplicación.

127. El informe de auditoría:

1. contendrá la opinión del auditor sobre los *estados contables* auditados, precisando el marco en base al cual fueron preparados (un contrato, criterios fiscales, disposiciones de un regulador u otros);



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

2. incluirá, en un *párrafo de énfasis* sobre base contable:
 - 2.1. la finalidad para la cual se han preparado los *estados contables con fines específicos* y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines; y
 - 2.2. en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe;
3. podrá incluir un *párrafo sobre otras cuestiones* para indicar que el informe está destinado exclusivamente a unos usuarios específicos; y
4. cuando sea aplicable, el auditor podrá incluir un *párrafo sobre otras cuestiones* para llamar la atención sobre que también ha emitido un informe sobre *estados contables con fines generales* a la misma fecha de cierre;
5. en el párrafo sobre las responsabilidades de la *dirección* en relación con los *estados contables*, hará referencia a que la *dirección* es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias en el caso que la *dirección* deba elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para tal finalidad.

IX.c. Auditoría de un solo Estado Contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un Estado Contable

128. La auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, puede ser llevada a cabo aplicando las normas de auditoría de estados contables de la Sección precedente.
129. Un solo estado contable puede ser cualquiera de los estados contables básicos, con sus correspondientes anexos e información complementaria.
130. Un elemento significa una cuenta o partida de un estado contable, en adelante "elemento".
131. Un solo estado contable o un elemento, cuenta o partida específica de un estado contable, 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.
132. Si el elemento ha sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales, la auditoría se llevará a cabo aplicando además las normas de auditoría correspondientes. Si se ha preparado de conformidad con un *marco de información con fines específicos*, también serán de aplicación las normas de esta sección.
133. El Auditor debe cumplir con todas las normas aplicables a una auditoría de estados contables, independientemente de si el auditor también audita el conjunto completo de los estados contables del ente.
134. Si el Auditor no audita también el conjunto completo de los estados del ente, determinará si la auditoría de un solo estado o de un elemento es factible, debido a que no tendrá la misma comprensión del ente y de su entorno, incluido su control interno, que cuando audita el conjunto completo.
135. El Auditor debe determinar la aceptabilidad del marco de información contable que ha sido aplicado en la preparación de dichos estados. Incluirá determinar si la aplicación del marco de información contable tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos significativos sobre la información que proporcionan.

IX.c. 1. Normas sobre informes

136. El informe de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, incluirá los elementos particulares que se detallan en esta sección, adicionales a los generales descriptos en la sección correspondiente, en lo que fuera de aplicación.
137. Si el auditor emite un informe sobre un solo estado contable o sobre un elemento, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados contables de la entidad, expresará una opinión por separado para cada caso.
138. Si un solo estado contable o un elemento se publica junto con el juego completo de estados contables auditados y el auditor concluye que dicha presentación no los distingue suficientemente, 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 contables y no emitirá el informe que contenga la opinión sobre un solo estado contable o sobre un elemento hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.
139. Si el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados contables de una entidad incluye:
- a) una opinión modificada;
 - b) un *párrafo de énfasis* o un *párrafo sobre otras cuestiones*;
 - c) una incertidumbre material relacionada con el ente en funcionamiento; o
 - d) una declaración que describe una *incorrección* material en la *otra información*;
- el auditor considerará la relevancia que, en su caso, pueden tener estas cuestiones sobre su informe de auditoría de un solo estado contable o un elemento de dichos estados.
140. La opinión del contador sobre un solo estado contable o un elemento puede diferir de la emitida sobre un juego completo de *estados contables* considerados en su conjunto. En uno u otro caso podrían existir párrafos de énfasis o sobre otras cuestiones que no sean coincidentes.
141. Si el Auditor concluye que es necesario expresar una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados contables del ente, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento, cuenta o partida específica incluido en dichos estados, considera apropiado expresar una opinión sin salvedades sobre dicho elemento, cuenta o partida específica solo lo hará si:
- a) Las disposiciones legales o reglamentarias lo permiten.
 - b) 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.
 - c) El elemento específico no constituye una parte significativa de los estados contables



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

completos considerados en su conjunto.

142. El Auditor, en los casos de la emisión de los informes de auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable, respetará la Sección correspondiente a Normas Particulares sobre Informes, en lo que fuera de aplicación.

IX.d. Auditoría de Estados Contables Resumidos

143. Este trabajo se refiere a información contable histórica derivada de los estados contables pero que contiene menos detalle que los estados contables, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados contables. El Auditor únicamente aceptará un trabajo para realizar la auditoría de estados contables resumidos cuando también realice la auditoría de los estados contables completos de los que se deriven los estados contables resumidos. La aceptación del trabajo requiere también:

1. Determinar si los criterios aplicados para resumir son aceptables, cuando no estén establecidos por ley o reglamento;
2. Obtener de la Dirección una manifestación de que reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados contables resumidos; y
3. Acordar con la Dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados contables resumidos.

144. En un trabajo para realizar la auditoría de estados contables resumidos, el auditor deberá:

1. Determinar si los criterios aplicados son aceptables, como condición básica para aceptar el trabajo;
2. Formarse una opinión sobre los estados contables resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de las evidencias de auditoría obtenidas; y
3. Expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de la opinión.

145. El Auditor realizará los siguientes procedimientos, y cualquier otro que considere necesario:

1. Evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados completos auditados.
2. Cuando los estados resumidos no vienen acompañados de los estados contables completos auditados, evaluar si describen claramente:

2.1. El ente del que se pueden obtener los estados contables completos auditados o el lugar en el que están disponibles.

2.2. Las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados 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 contables resumidos.

3. Evaluar si los estados contables resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.
4. Comparar los estados contables resumidos con la correspondiente información de los estados contables completos auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados completos auditados.
5. Evaluar si los estados contables resumidos han sido preparados de conformidad con los



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

criterios aplicados.

6. Evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los estados 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.
7. Evaluar si los estados contables completos auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados resumidos.

IX.d.1. Normas sobre informes

146. El informe de auditoría sobre los estados contables resumidos incluirá entre sus elementos un apartado introductorio que:

1. Identifique los estados contables resumidos sobre los que el auditor informa;
2. Identifique los estados contables completos auditados;
3. Mencione el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, su fecha y el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión favorable sin salvedades sobre los estados contables completos auditados, excepto que se den los casos previstos en los dos párrafos siguientes.
4. En una sección con el título “*Estados contables resumidos*” se incluirán las siguientes manifestaciones:
 - 4.1. una declaración que ponga de manifiesto que los *estados contables resumidos* no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información contable aplicado para preparar los *estados contables* completos auditados, y que la lectura y consideración de los *estados contables resumidos* y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura de los *estados contables* completos auditados y del informe de auditoría correspondiente;
 - 4.2. Si la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, se indique que los estados resumidos y los estados completos auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados; que pudieran requerir un ajuste de los estados contables completos auditados o revelar información de ellos;
5. En una sección con el título “*Estados contables* completos auditados y el informe de auditoría correspondiente” se incluirán las siguientes manifestaciones:
 - 5.1. el tipo y fecha del informe emitido sobre los *estados contables* completos auditados;
 - 5.2. si la opinión sobre los *estados contables resumidos* es sin modificaciones, de corresponder se informarán las circunstancias que afectan a los *estados contables* completos
6. Si el destinatario de los *estados contables resumidos* no es el mismo que en el informe de auditoría de los *estados contables* completos auditados, el contador evaluará si es adecuado que existan diferentes destinatarios.
7. Cuando el contador concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados contables resumidos, utilizará alguna de las expresiones que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa:



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- 7.1. los estados contables resumidos son congruentes, en todos los aspectos significativos, con los estados contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados]; o
- 7.2. los estados contables resumidos constituyen una presentación resumida razonable de los estados contables completos auditados, de conformidad con [los criterios aplicados].
147. Cuando el informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados incluya:
1. una opinión con salvedades;
 2. un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones;
 3. una sección titulada “Incertidumbre significativa relacionada con el ente en funcionamiento”; o
 4. una declaración que describe una incorrección significativa en la otra información;
- y el auditor se haya satisfecho de que los estados resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados 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 contables resumidos, de corresponder.
148. Cuando el informe de auditoría sobre los estados 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 contables resumidos.
149. Cuando el Auditor concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados contables resumidos, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa:
1. Los estados contables resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados contables completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados; o
 2. Los estados contables resumidos constituyen una presentación resumida razonable de los estados contables completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados.
150. El contador no fechará el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos con anterioridad a:
1. la fecha en la que haya obtenido elementos de juicio de auditoría suficientes y adecuados en la que basar la opinión; y
 2. la fecha del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados.
151. Si los estados contables resumidos no son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados 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 expresará una opinión adversa sobre los estados contables resumidos.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

152. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados contables completos auditados, o cuando el informe de auditoría sobre dichos estados contables completos advierta a los lectores que estos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el contador incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados contables resumidos.
153. El Auditor, en los casos de la emisión de los informes de auditoría sobre estados contables resumidos, respetará la Sección de Normas Particulares sobre Informes en lo que fuera de aplicación.

X. NORMAS DE REVISIÓN LIMITADA

154. Los trabajos de revisión limitada, 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.

X.a. Normas para su desarrollo

155. A través del desarrollo de este trabajo de aseguramiento, el auditor debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la revisión de información contable, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada.
156. La forma en que el Auditor expresará su conclusión sobre la información contable dependerá del marco de información bajo el cual ésta se prepare, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la Sección Marcos de Información Contable aplicables de esta norma.
157. Para reunir los elementos de juicio necesarios, el auditor debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:
1. 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.
 2. Identificar el objeto de la revisión, es decir: la información financiera, las afirmaciones que la constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener.
 3. Evaluar la significación de lo que se debe revisar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de las posibles incorrecciones, y el riesgo involucrado.
 4. Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente cuya información financiera será objeto de revisión y las circunstancias particulares del caso.
La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, 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. La planificación se debe formalizar por escrito y comprender programas de trabajo detallados.
 5. Una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y el trabajo del auditor usualmente se limita a aplicar los siguientes procedimientos:



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- 5.1. Cotejo de la información financiera con los registros contables.
 - 5.2. Comprobaciones matemáticas.
 - 5.3. Revisiones conceptuales.
 - 5.4. Comprobaciones globales de razonabilidad - análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación.
 - 5.5. Revisión comparativa de la información contable en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.
 - 5.6. Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes.
 - 5.7. Preguntas a funcionarios del ente al que corresponde la información contable objeto de revisión, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectarla.
 - 5.8. Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas, como manifestaciones de la Dirección.
6. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres que pudieran afectar la definición de los criterios utilizados para la presentación de la información contable, el auditor deberá considerar si la revelación de esa situación en la información contable es adecuada.
- La extensión de los procedimientos a aplicar por el auditor depende, en parte, de lo siguiente:
- Las características del ente al que correspondiere la información contable objeto de revisión.
 - La realización de una auditoría o revisión de estados contables anteriores por el mismo ente de control.
 - El conocimiento, por parte del auditor, de las debilidades en el control interno del ente.
 - El conocimiento, por parte del Auditor, de las prácticas contables del ente.
 - El conocimiento, por parte del Auditor, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.
7. Controlar la ejecución de lo planificado a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado, 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.
8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del auditor. Para ello, el Auditor, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:
- 8.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.
 - 8.2. Considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

8.3. Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo de acuerdo a las circunstancias.

9. Emitir su informe teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

X.b. Normas sobre Informes

158. El informe escrito a emitir deberá contener lo siguiente:

1. Título.

2. Destinatario.

3. Identificación de los *estados contables* de períodos intermedios objeto de la revisión.

4. Declaración de que la Dirección es responsable de la preparación y presentación de la información de acuerdo con el marco de información aplicado por el ente.

5. Declaración de que el auditor es responsable de emitir una conclusión sobre la información contable sobre la base de su revisión.

6. Declaración de que la revisión de información contable se realizó de acuerdo con la presente norma y/o con aquellas que sean aplicables.

7. 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.

8. 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 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.

9. Fundamentos de una conclusión con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión, cuando fuera aplicable.

10. Conclusión sobre si algo llamó la atención del auditor que le hiciera pensar que la información financiera:

10.1. No está presentada en forma razonable, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de presentación razonable aplicado; o

10.2. No ha sido preparada, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con otro marco de información aplicado, marco de cumplimiento que no permita concluir sobre presentación razonable.

11. Párrafo de énfasis o párrafo sobre otras cuestiones, cuando se presenten las situaciones que requieren la inclusión de tales párrafos en un informe de auditoría.

12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales,



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.

13. Lugar y fecha de emisión.

14. En el informe se deberá consignar:

- a. Denominación del organismo a cargo de la auditoría
- b. Firma del auditor gubernamental designado
- c. Nombre y apellido completo
- d. Título profesional
- e. Número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional en el que se encuentre inscripto, y cargo que desempeña en el organismo de control, de corresponder.

159. El Auditor, en los casos de la emisión de informes de revisión de información contable, respetará la Sección referida a Normas Particulares sobre Informes de Auditoría de estados contables con fines generales, en lo que fuera de aplicación.

XI. NORMAS SOBRE OTROS EXÁMENES ESPECIALES

XI.a. Otros trabajos de Aseguramiento en general

XI.a.1. Normas para su desarrollo

160. En esta sección se tratan otros trabajos de aseguramiento en general, distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.
161. El objetivo de un trabajo 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.
162. En función de cómo se suministre la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser un trabajo de constatación o un trabajo de informe directo. En función del nivel de aseguramiento que provea a los usuarios, puede ser un trabajo de aseguramiento razonable o un trabajo de aseguramiento limitado. El nivel de riesgo aceptado en este último tipo de trabajo es más alto que en un trabajo de aseguramiento razonable debido a la diferente naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos aplicados por el auditor para reunir elementos de juicio que le permitan emitir su conclusión.
163. El Auditor debe planificar el trabajo 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 trabajo 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.
164. El Auditor debe verificar si la materia objeto de análisis es adecuada. Para ello, esta información tiene que reunir las siguientes características:
1. Ser identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y
 2. Poder someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

165. Además debe considerar si los *criterios* que espera que se aplicarán en la preparación de la información son adecuados en función de las circunstancias del encargo, teniendo en cuenta su relevancia, integridad, confiabilidad, neutralidad y comprensibilidad, y estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina su informe; estos *criterios* pueden estar establecidos formalmente, tal como el Informe COSO o desarrollarse específicamente por el ente.
166. El Auditor debe obtener manifestaciones escritas del responsable del Ente, cuando corresponda.
167. El auditor realizará indagaciones ante las partes apropiadas y ante el responsable de la auditoría interna, en su caso, acerca de si tienen conocimiento de *incorrecciones* o *incumplimientos* que afecten a la información sobre la materia objeto de análisis o de algún indicio o denuncia de tales *incorrecciones* o *incumplimientos*, solicitando los informes que pudieren existir al respecto. Asimismo, indagará sobre si la *parte responsable* ha recurrido a algún especialista para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.
168. Al diseñar y ejecutar los procedimientos, el auditor considerará la relevancia y la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio.
169. Si los elementos de juicio obtenidos de una fuente no son congruentes con los que se han obtenido de otra fuente o tiene dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como elemento de juicio, determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos.
170. Hechos posteriores. Cuando sea aplicable, el auditor considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe.
171. Otra información. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento incluyen otra información, el auditor la considerará con el fin de identificar si hubiera incongruencias significativas con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre esta y, en su caso, adoptará las medidas que considere adecuadas.
172. El auditor evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere o describe adecuadamente los criterios aplicados.
173. El Auditor debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre los cuales basar su conclusión.
174. La naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos en un trabajo de seguridad limitado son deliberadamente más acotados con relación a uno de seguridad razonable.
175. En los trabajos de aseguramiento del presente capítulo, la materia objeto de análisis o evaluación puede adoptar muchas formas, entre ellas:
 1. Sistemas de control interno de un ente.
 2. Características físicas como capacidades de una instalación.
 3. Manifestaciones sobre la ocurrencia de determinados eventos, representados por la construcción de indicadores.
 4. Sistemas de control interno referentes a tecnología de información.
 5. Sistemas de control interno de tecnología de la información referentes a seguridad, disponibilidad, integridad de procesos, confidencialidad y privacidad de la información, implementados u operando en organizaciones prestadoras de servicios informáticos en forma



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

remota a entidades usuarias.

XI. a. 2. Normas sobre informes

176. En el informe que surja de un trabajo de aseguramiento distinto de una auditoría o revisión de información contable histórica, el auditor 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 trabajo.

La redacción utilizada dejará claro que un *párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información* no intentan desviar la atención de la conclusión del auditor.

177. El informe de aseguramiento debe incluir los siguientes elementos particulares adicionales a los generales:

1. Identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis y, cuando corresponda, la materia objeto de análisis. y, en su caso, la materia subyacente objeto de análisis. Cuando la conclusión se exprese haciendo referencia a una declaración de la parte apropiada, esa declaración se adjuntará al informe de aseguramiento, se reproducirá en el informe de aseguramiento o se hará referencia en él a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe.

2. Identificación de los criterios aplicados.

3. 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.

4. Cuando los criterios aplicados para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis están disponibles únicamente para usuarios específicos o sólo son pertinentes para un fin determinado, una declaración que limite el uso del informe de aseguramiento, ya que puede no ser adecuado para otra finalidad.

5. Descripción de las responsabilidades de la Dirección y del auditor.

6. Resumen del trabajo realizado.

7. La conclusión del Auditor: cuando corresponda, la conclusión debe informar a los usuarios presuntos el contexto en el cual se debe leer la conclusión del auditor. En un trabajo de aseguramiento razonable, la conclusión debe estar expresada en forma positiva. En un trabajo de aseguramiento limitado, la conclusión debe estar expresada en forma negativa. Cuando el auditor expresa una conclusión distinta de una conclusión sin salvedades, el informe debe contener una descripción clara de todos los motivos.

178. El Auditor debe emitir un informe con salvedades, una conclusión adversa o una abstención de conclusión debidamente fundamentada, 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.

179. El Auditor, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento, respetará la Sección referida a Normas Particulares sobre Informes de Estados Contables con Fines Generales, en lo



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

que fuera de aplicación.

180. La conclusión se redactará utilizando los términos adecuados a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios aplicables en función de las circunstancias del encargo y se redactará refiriéndose a: 1. la materia subyacente objeto de análisis y los *criterios* aplicables; 2. la información sobre la materia objeto de análisis y los *criterios* aplicables; o 3. una declaración realizada por la parte apropiada.
181. El contador expresará una conclusión modificada en las siguientes circunstancias: 1. cuando exista una limitación al alcance y el efecto de la cuestión pueda ser significativo, expresará una conclusión con salvedades o una abstención de conclusión; 2. cuando la información sobre la materia objeto de análisis contenga *incorrecciones* significativas, el contador expresará una conclusión con salvedades o una conclusión adversa.
182. Cuando expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá: 1. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; y 2. una sección que contenga la conclusión modificada del contador.
183. Cuando una declaración de la parte apropiada ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene *incorrecciones* significativas, el contador: 1. expresará una conclusión con salvedades o adversa, según corresponda, redactada en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y los *criterios* aplicables; o 2. si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte apropiada, expresará una conclusión no modificada, pero incluirá en el informe de aseguramiento un *párrafo de énfasis* que se refiera a la declaración de la parte apropiada que identifica y describe adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene *incorrecciones* significativas.
184. Además de los elementos básicos detallados en los apartados precedentes, y con el objeto de facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe, el contador puede describir detalladamente los términos del encargo, los *criterios* aplicables utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, comunicación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones.

XI. b. El examen de información contable prospectiva

XI. b. 1. Normas para su desarrollo

185. El objetivo de este tipo de trabajo es que el Auditor emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos futuros y posibles acciones del responsable del Ente. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico, como información contable prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que tengan lugar, así como las medidas que la dirección espera adoptar a partir de la fecha de preparación de la información -hipótesis de la mejor estimación posible-; de una proyección como información contable prospectiva preparada sobre la base de una hipótesis acerca de hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que tengan lugar, como sucede en los entes que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis posibles.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

186. En un trabajo para examinar información contable prospectiva, el Auditor debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre sí:
1. Los supuestos de la Dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información;
 2. La información contable prospectiva está correctamente preparada y presentada según los supuestos; y todos los supuestos significativos se expresan adecuadamente, incluso se hace una indicación clara sobre si son pronósticos o proyecciones; y está preparada de conformidad con los estados contables históricos y se aplicaron los principios contables apropiados.
187. La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran. Por lo tanto, el Auditor no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en tal información.
188. El Auditor debe lograr un nivel suficiente de conocimiento sobre la actividad del ente para poder evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información contable prospectiva.
189. Al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el auditor debe considerar los siguientes factores:
1. La probabilidad de que la información contable prospectiva presente incorrecciones materiales;
 2. El conocimiento obtenido durante trabajos previos;
 3. La competencia de la Dirección con relación a la preparación de la información contable prospectiva;
 4. La medida en que dicha información se ve afectada por el juicio de la Dirección; y
 5. La suficiencia y confiabilidad de los datos subyacentes.
190. El Auditor debe obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso preestablecido de la información contable prospectiva, la totalidad de los supuestos significativos de la Dirección y la aceptación de la Dirección de su responsabilidad por dicha información.
191. El Auditor debe considerar el período que abarca la información contable prospectiva, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cuál la Dirección tiene una base razonable para determinar los supuestos.
192. Cuando el Auditor analiza la presentación y revelaciones de la información contable prospectiva, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar sí:
1. La presentación de la información contable prospectiva es informativa y no es engañosa;
 2. Las políticas contables se expresan claramente en las notas a dicha información;
 3. Los supuestos se expresan en forma adecuada en dichas notas;
 4. Se informa la fecha en la que se preparó la información contable prospectiva, confirmándose que los supuestos son apropiados a dicha fecha;
 5. La base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o engañosa cuando los resultados expuestos en la información contable prospectiva se expresan en función de la escala; y
 6. Se revela cualquier cambio en la aplicación de las normas contables profesionales desde la emisión de los últimos estados contables históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

sobre la información contable prospectiva.

193. A estos efectos, tendrá en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

1. los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información prospectiva, así como la especialización y experiencia de las personas que la preparan;
2. la naturaleza de la documentación preparada por el ente que sustenta los supuestos de la *dirección*;
3. la medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas e informáticas;
4. los métodos utilizados para establecer y aplicar supuestos;
5. la precisión de la *información contable prospectiva* elaborada en períodos anteriores, así como las razones que justifican, en su caso, variaciones significativas entre dichas proyecciones y los datos posteriores.

194. Al determinar la naturaleza, el momento de realización y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el Auditor debe considerar los siguientes factores:

1. la probabilidad de que la *información contable prospectiva* presente *incorrecciones* significativas;
2. el conocimiento obtenido durante trabajos previos;
3. la competencia de la *dirección* en relación con la preparación de la *información contable prospectiva*;
4. la medida en que dicha información se ve afectada por los juicios de la *dirección*; y
5. la adecuación y confiabilidad de los datos subyacentes.

195. El auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso previsto de la información contable prospectiva, la integridad de los supuestos significativos de la dirección y la aceptación de la dirección de su responsabilidad por dicha información.

196. El auditor debe considerar el período que abarca la información contable prospectiva, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cual se tiene una base razonable para determinar los supuestos, teniendo en cuenta el grado de confiabilidad y la necesidad de los usuarios.

197. Cuando el auditor analiza la exposición de la información contable prospectiva, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar si:

1. la presentación de la *información contable prospectiva* comunica adecuadamente y no induce a *error*;
2. las políticas contables se exponen claramente en las notas explicativas a dicha información;
3. los supuestos se exponen en forma adecuada en dichas notas y, cuando se trata de supuestos en áreas significativas sujetas a un alto grado de incertidumbre, se presenta adecuadamente dicha incertidumbre y, como consecuencia, la sensibilidad de los resultados;
4. se indica la fecha a la que se refiere la *información contable prospectiva*. La *dirección*



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

confirmará que los supuestos son apropiados a dicha fecha;

5. la base para establecer puntos en un rango está claramente indicada y dicho rango no ha sido seleccionado de manera parcial o engañosa cuando los resultados expuestos en la *información contable prospectiva* se expresan en función de la escala; y

6. se revela cualquier cambio que se haya producido en la aplicación de las políticas contables desde la emisión de los últimos *estados contables* históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la *información contable prospectiva*.

XI. b. 2. Normas sobre informes

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

1. Una manifestación de que la Dirección es responsable por la información contable prospectiva, incluyendo los supuestos.

2. Cuando corresponda, una referencia al propósito y/o a la distribución restringida de la información contable prospectiva.

3. Una declaración de seguridad negativa sobre si los supuestos brindan una base razonable para la información contable prospectiva.

4. Una opinión con respecto a si la información 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.

5. Advertencias apropiadas sobre la probabilidad de la concreción de los resultados presentados en la información contable prospectiva, mencionando que:

5.1. Es probable que los resultados reales sean diferentes de la información contable prospectiva, ya que los hechos previstos a menudo no se producen según lo esperado y la variación podría ser significativa.

5.2. En el caso de una proyección, que la información contable prospectiva se preparó con un determinado fin, que debe ser descrito, mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen los 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 contable prospectiva no se debe utilizar con fines distintos de los que se describieron.

199. El auditor deberá expresar un informe con salvedades, un dictamen adverso o eventualmente, de ser posible, retirarse del trabajo en los siguientes casos:

1. Cuando el Auditor entienda que la presentación y revelaciones de la información contable prospectiva no son adecuadas, deberá expresar un dictamen con salvedades o un dictamen adverso.

2. Cuando el Auditor entienda que uno o más supuestos significativos no brindan una base



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

razonable para la información 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 prospectiva preparada dados ciertos supuestos hipotéticos, el auditor debe expresar un dictamen adverso o una abstención de opinión debidamente fundamentada.

3. 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 debe abstenerse de expresar una conclusión y describir la limitación al alcance de su trabajo.

200. El Auditor, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento sobre información contable prospectiva, respetará la Sección referida a Normas Particulares sobre Informes de Estados Contables con Fines Generales, en lo que fuera de aplicación.

XI. c. Informes sobre los controles de una organización de servicios.

XI. c.1. Normas para su desarrollo

201. El objetivo de este tipo de trabajo es que el auditor emita un informe sobre controles vigentes en una organización que presta servicios a entes auditados que se presumen relevantes para el control interno de estas últimas, en cuanto se relacionan con la preparación de su información contable. El informe que emita el Auditor será utilizado por los entes auditados y por sus auditores, en el contexto del control externo contable gubernamental sobre la información que se relacione con tales servicios.

202. Para emitir un informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios, el Auditor debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan aseverar que:

1. 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

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

203. Adicionalmente, para emitir un informe que además de la descripción y el diseño comprenda también la eficacia operativa de los controles de una organización de servicios, el auditor adicionalmente debe probar y valorar que dichos controles operaron efectivamente durante el período especificado.

204. Este último informe es considerado el más útil 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 puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado fue más corto.

205. El Auditor 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.

XI. c. 2. Normas sobre informes



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

206. El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:
1. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el auditor debe incluir:
 - 1.1. 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;
 - 1.2. De corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;
 - 1.3. Si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del auditor 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
 - 1.4. Si existen controles relevantes efectuados por organizaciones subcontratadas por la organización de servicios, y tales controles, así como también los objetivos de control 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. Si son incluidos en dicha descripción, una manifestación de tal inclusión con indicación de que están alcanzados por los procedimientos ejecutados por el auditor.
 2. Identificación de los criterios aplicados.
 3. 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, quienes tienen suficiente comprensión para considerarlo junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección material de los estados contables de las organizaciones usuarias.
 4. Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del Auditor.
 5. Un resumen de los procedimientos aplicados.
 6. 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.
207. La opinión del Auditor debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:
1. Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios:
 - 1.1. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada; y
 - 1.2. 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.
 2. Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

organización de servicios:

2.1. Lo indicado en el párrafo 1.1. anterior para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios;

2.2. 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

2.3. 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 haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

208. El Auditor, en los casos de la emisión de informes sobre los controles de una organización de servicios, respetará la Sección referida a Normas Particulares sobre Informes de Estados Contables con Fines Generales, en lo que fuera de aplicación.

XI. d. Trabajos para aplicar procedimientos acordados

XI. d. 1. Normas para su desarrollo

209. El objetivo de un trabajo para realizar procedimientos acordados, como ser de información histórica o prospectiva, contable como no contable, es que el auditor lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría que el auditor, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

210. Dado que el Auditor solo realiza un informe con los hallazgos en base a los procedimientos aplicados, son los usuarios que han solicitado el informe, los que evalúan por sí mismos los procedimientos y los resultados informados por el Auditor y sacarán sus propias conclusiones.

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

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

1. Naturaleza del trabajo, resaltando el hecho de que los procedimientos no constituyen una auditoría o una revisión y que en consecuencia, no se emitirá manifestación de seguridad en ese sentido.

2. Propósito específico del trabajo.

3. Identificación de la información contable, o eventualmente no contable, a la cual se le aplicaran los procedimientos acordados.

4. Naturaleza, cronograma y alcance de los procedimientos específicos que se aplicarán.

5. Forma prevista del informe con hallazgos.

6. Restricciones a la distribución del informe con hallazgos.

213. El Auditor debe realizar los procedimientos acordados y utilizar los elementos de juicio



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

reunidos para la redacción del informe con los hallazgos.

214. Entre los procedimientos que rigen un trabajo para realizar procedimientos acordados pueden figurar los siguientes:

1. Investigación y análisis.
2. Recálculo, comparación y otros controles de precisión administrativa.
3. Observación.
4. Inspección.
5. Obtención de confirmación.

XI. d. 2. Normas sobre informes

215. El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este trabajo, adicionalmente a los generales:

1. Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.
2. Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente con la parte contratante.
3. Identificación del propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados.
4. Un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo.
5. Una descripción de los hallazgos del auditor que incluya, de existir, suficiente detalle de los errores y excepciones encontradas.
6. Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen una auditoría ni una revisión, y que, por lo tanto, no se emitirá seguridad en ese sentido respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados.
7. Una declaración que establezca que si el auditor hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haber surgido otras cuestiones que hubiesen sido oportunamente informadas.
8. Una declaración que establezca que el informe concierne solo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos.
9. Una declaración, de corresponder, que establezca que el informe involucra solo a los elementos, las cuentas, los rubros o la información contable o no contable especificada y que no se extiende a los estados contables del ente considerados en su conjunto.

216. El Auditor, en los casos de la emisión de informes sobre procedimientos acordados, respetará la Sección referida a Normas Particulares sobre Informes de Estados Contables con Fines Generales, en lo que fuera de aplicación.

XI. e. Otros trabajos relacionados. Exámenes especiales.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

XI. e. 1. Normas para su desarrollo.

217. En los Exámenes Especiales que no brindan seguridad razonable o limitada, el auditor realiza una manifestación sobre un determinado asunto que no tiene tal propósito.
218. Están comprendidos en este tipo de trabajo, aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al auditor o al ente auditado.
219. Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a exámenes especiales, el auditor debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

XI. e. 2. Normas sobre Informes

220. El Auditor, en los casos de la emisión de informes de exámenes especiales, respetara la Sección referida a Normas Particulares sobre Informes de Estados Contables con Fines Generales, en lo que fuera de aplicación.

XII. NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES

XII. a. Normas para su desarrollo

221. Certificación literal 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 al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica. Esto incluye la constatación de que los estados contables de un ente se encuentran transcritos en libros rubricados, sin que ello signifique, en modo alguno, la emisión de un juicio técnico del Auditor sobre dichos estados contables.
222. A través del desarrollo de la tarea, el Auditor 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.
223. Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el Auditor no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

XII. b. Normas sobre el contenido de la certificación

224. El Auditor debe cuidar de no utilizar expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del trabajo.
225. La certificación contendrá:
1. Título: certificación, con el aditamento que fuera necesario.
 2. Destinatario.
 3. Explicación del alcance de una certificación. Apartado introductorio con la identificación del objeto de la certificación y el motivo del encargo, incluyendo la naturaleza de una certificación.
 4. Detalle de lo que se certifica con la descripción de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto de la certificación y al auditor.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

5. Indicación de la tarea realizada.
6. Manifestación del auditor.
7. Información especial requerida por leyes o disposiciones nacionales, provinciales, municipales o de la profesión, de corresponder.
8. Restricción a la distribución de la certificación, de corresponder.
8. Lugar y fecha de emisión.
9. En el informe se deberá consignar:
 - Denominación del organismo gubernamental de control
 - Firma del auditor designado
 - Nombre y apellido completo
 - Título profesional
 - Número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional en el que se encuentre inscripto, y cargo que desempeña en el organismo de control, de corresponder.

XIII. NORMAS SOBRE TRABAJOS DE COMPILACIÓN

XIII. a. Normas para su desarrollo

1. El objetivo de un trabajo de compilación es que el contador o auditor:
 - 1.1. utilice sus conocimientos especializados en materia de contabilidad y preparación de la información contable, con el fin de reunir, clasificar y resumirla para facilitar la presentación de conformidad con un marco aplicable basado en la información proporcionada por el Ente; y
 - 1.2. que emita un informe de conformidad con los requerimientos.
- Esta tarea consiste comúnmente en sintetizar información detallada y transformarla en información concisa, manejable y comprensible, sin la necesidad de verificar las afirmaciones subyacentes en dicha información proporcionada por la dirección.
- La información contable puede estar preparada de conformidad con un marco de información contable diseñado para satisfacer:
- 1.2.1. las necesidades comunes de información contable de un amplio espectro de usuarios, es decir, *estados contables con fines generales*; o
 - 1.2.2. las necesidades de información contable de usuarios específicos, es decir, *estados contables con fines específicos*.

Los requerimientos del marco de información contable aplicable determinan la estructura y el contenido de la información contable.

Esta sección puede ser aplicada sobre información contable que no sea histórica o sobre información no contable, con las adaptaciones necesarias, tales como información contable proforma, *información contable prospectiva*, informes de gas de efecto invernadero o declaraciones estadísticas.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

Un encargo de compilación normalmente requiere la elaboración de estados contables, que pueden constituir o no un conjunto completo de estados contables, pero también pueden incluir la recopilación, la clasificación y el resumen de otra clase de información contable y no contable siempre que tenga conocimiento suficiente sobre la materia en cuestión.

2. Los procedimientos utilizados no permiten al contador expresar ningún grado de seguridad sobre la información contable ni están concebidos para tal efecto.

3. El contador deberá obtener un conocimiento general acerca de la actividad y operaciones del Ente, así como del sistema contable y deberá estar familiarizado con la normativa profesional aplicable al encargo en cuestión.

4 El contador compilará la información contable, obteniendo un conocimiento general de la naturaleza de las operaciones del ente, utilizando los registros, documentos y las bases de contabilidad sobre las cuales deberá presentarse la información contable. El contador generalmente adquiere conocimiento sobre estas cuestiones a través de su experiencia o por medio de consultas al personal del ente.

5. El contador no estará obligado a:

5.1. realizar consultas a la Dirección para evaluar la razonabilidad y confiabilidad de la información suministrada;

5.2. examinar los controles internos;

5.3. verificar cualquier tipo de cuestión; o

5.4. verificar cualquier tipo de explicación.

6. Antes de finalizar el encargo, el contador leerá la información contable compilada teniendo en cuenta su conocimiento de la actividad y operaciones del Ente y del marco de información contable aplicable.

7. Si el contador se percatase de que la información brindada por la Dirección es incorrecta, incompleta o insatisfactoria en algún otro sentido, deberá considerar la realización de los procedimientos arriba mencionados y pedir a la Dirección que suministre información adicional, y eventualmente, realice el cambio correspondiente. Si la Dirección se negare deberá retirarse del encargo, informando al Ente las razones de su decisión. De no ser posible su retiro debe expresar que existen incorrecciones significativas evidentes señalándolas expresamente.

8. El contador deberá lograr que la Dirección confirme la versión final de la información contable compilada y reconozca su responsabilidad.

XIII. b. Normas sobre informes

1. El informe deberá incluir los siguientes elementos particulares de este encargo, adicionales a los generales en lo que fuera de aplicación, con la explicación del concepto de una compilación:

1.1. declaración que la información ha sido compilada sobre la base de información suministrada por la Dirección.

1.2. identificación del marco de información contable aplicable y, si se trata de un marco con fines específicos, su descripción o una referencia a su descripción en la información



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

contable;

1.3. identificación de la información contable, indicando el título de cada elemento de la información contable en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información contable o el período al que corresponde;

1.4. explicaciones referidas a que:

1.4.1. dado que un *encargo de compilación* no es un *encargo de aseguramiento*, no se requiere que el contador verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la *dirección* para la compilación; y

1.4.2. no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información contable se preparó de conformidad con el marco contable aplicable. Una declaración que exprese que no se ha llevado a cabo ni una auditoría ni una revisión y que, en consecuencia, no se emitirá ninguna seguridad acerca de la información contable.

1.5. En el caso de que la información contable se prepare utilizando un marco de información contable con fines específicos, un apartado en el que:

1.5.1. se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información contable y, en su caso, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información contable con fines específicos que contiene dicha información; y

1.5.2. se advierta a los usuarios del informe que la información ha sido preparada de conformidad con un marco de información contable con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

1.5.3. cuando se lo considere necesario, un párrafo resaltando la existencia de desvíos significativos al marco aplicable a la presentación de información contable.

2. Cuando el contador tome conocimiento de que la información compilada y su informe sobre ella van a incluirse en un documento que contiene *otra información*, procurará que se identifique la información contable a la que se refiere su informe.

XIV. NORMAS PARA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

XIV.a. NORMAS PARA SU DESARROLLO

La Auditoría de cumplimiento gubernamental se realiza con el objetivo de corroborar el cumplimiento por parte de un Ente con las normas y requerimientos formulados por órganos rectores, reguladores, organismos de control u otros con facultades de fiscalización.

Consiste en un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, evidencia que permita determinar si las actividades, transacciones e información se desarrollaron ajustándose al marco regulatorio vigente para el Ente auditado.

XIV.a.1. NORMAS GENERALES

Definición:



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

La auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si un asunto materia o ente cumple con las normas y regulaciones, se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen con las normas y regulaciones que rigen al ente auditado, esto incluye la emisión de opinión fundada acerca del grado en el que la misma cumple con las regulaciones que le son aplicables.

Objeto:

El objeto, materia o asunto de una auditoría de cumplimiento se refiere a la información que se mide o evalúa de acuerdo a determinados criterios.

Puede comprender la actividad y sus operaciones vinculadas, las operaciones financieras de un programa o proyecto, o bien la información que el Ente pone a disposición de los auditores. La información puede ser referida a los estados contables, la rendición de cuentas acerca de la aplicación de los recursos públicos, entre otras similares, así como toda información producida por el auditado, puede ser considerada en el marco de este tipo de auditoría.

La materia puede ser cuantitativa y medible o bien cualitativa y de naturaleza más subjetiva. Cuando la materia es cuantitativa el examen se aborda sobre el cumplimiento objetivo, si es de carácter cualitativo el examen es acerca del cumplimiento u observancia de ciertos requerimientos como el cumplimiento de procesos.

Las Auditorías de Cumplimiento tienen como objetivo evaluar si las actividades, las operaciones financieras y/o la información elaborada cumplen, en los aspectos relevantes, con las disposiciones legales y normativas que regulan o reglamentan al ente, entidad, organización, programa, proyecto, actividad o asunto gubernamental auditado.

La Auditoría de Cumplimiento informa sobre el grado en que el ente auditado cumple con los criterios establecidos. Puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios relevantes) y/o sobre la integridad (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos).

La regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, aunque la integridad resulta pertinente en el contexto de la buena gobernanza o el examen de una utilización adecuada de los fondos públicos. Cuando el objetivo se refiere a la evaluación del cumplimiento en la rendición de cuentas de la administración, la auditoría de cumplimiento se realiza conjuntamente con el examen de los estados contables y tiene como finalidad evaluar el cumplimiento de los principios que rigen una sana, y sólida administración financiera de los recursos públicos.

XIV. a.1.1. Elementos de la auditoría de cumplimiento

XIV. a.1.1.1. Determinación de las Regulaciones El elemento más importante en una auditoría de cumplimiento son las normas y regulaciones. 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.

La mayor parte de las normas provienen de legislación superior pero pueden ser emitidas en niveles inferiores del sector público. En todos los casos dichas regulaciones permiten determinar los criterios de auditoría.

XIV. a.1.1.2. Importancia Relativa (Materialidad) Un objeto de revisión puede considerarse de



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

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. El elemento esencial para determinar la importancia relativa consiste en 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 se determina en todas las etapas durante el proceso de la misma, durante la planificación, en la evaluación de la evidencia obtenida y los efectos de las instancias de incumplimiento que se hayan identificado y en la presentación del resultado del trabajo de auditoría.

XIV. a.1.1.3. Regulaciones y Criterios 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.

XIV. a.1.1.4. Condiciones de los Criterios El auditor identifica los criterios con base en las regulaciones relevantes, respecto del objeto y los objetivos de auditoría. Los criterios a utilizar dependen de una serie de factores, que incluye el objetivo de la auditoría. Pueden ser específicos o generales, derivar de una ley, reglamento, norma, convenio, regulación, contrato, reglamento específico, o bien en principios de sana y sólida administración, así como en la verificación del logro de las mejores prácticas. La idoneidad de los criterios seleccionados la determina el auditor, quien considerará la relevancia, integralidad, confiabilidad, objetividad y comprensión para los usuarios previstos.

XIV. a.1.1.5. Alcance El alcance es una manifestación clara del enfoque y los límites de la auditoría en términos del cumplimiento de la materia/objeto/asunto en cuestión con los criterios establecidos. Puede tomar la forma de verificación del cumplimiento de leyes, normas, regulaciones, programas, proyectos, actividades, operaciones financieras o validación de información específica. Cuando se realizan trabajos de atestiguamiento sobre el cumplimiento de normas, leyes, regulaciones o información elaborada por el auditado, el alcance queda establecido en el compromiso asumido. 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.

XIV.a.2. NIVELES DE ASEGURAMIENTO

En las auditorías de cumplimiento el nivel de seguridad adopta dos formas:

XIV.a.2.1. Seguridad Razonable: La seguridad razonable presupone un nivel de seguridad elevado, pero no completo. Por lo general las auditorías de cumplimiento de seguridad razonable están concebidas para abocar a una conclusión expresada de forma positiva.

XIV.a.2.2. Seguridad Limitada: La auditoría de cumplimiento con un nivel de seguridad limitada, no es considerada una auditoría en sí misma, sino que forma parte de los encargos de revisión, proporciona menores garantías y está concebida para llegar a una conclusión que se



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

expone de manera negativa.

Ambas pueden darse tanto en los trabajos de certificación como en la elaboración de informes directos. El nivel de seguridad que emita el auditor se determinará conforme al objetivo del trabajo de auditoría.

XIV.a.3. MODOS DE LLEVARLA A CABO

La materia objeto del control en las auditorías de cumplimiento es variada y puede diferir sustancialmente de una auditoría a otra. Puede ser general o específica. De naturaleza cuantitativa y medible o bien de naturaleza cualitativa y de carácter subjetivo, aunque en todos los casos debe ser identificable y mensurable. Según sea la materia objeto del control, las auditorías de cumplimiento pueden realizarse de la siguiente manera:

XIV.a.3.1. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO REALIZADA SEPARADAMENTE DE LOS ESTADOS CONTABLES

La auditoría de cumplimiento analiza en qué medida el ente auditado observa las normas y regulaciones, las políticas, las estipulaciones acordadas en contratos o convenios de cualquier naturaleza llevados a cabo dentro de la competencia de éste órgano de control.

XIV.a.3.1.1. Objetivo El objetivo de una auditoría de cumplimiento llevada separadamente de los estados financieros es:

- a. Obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para llegar a una conclusión sobre si la información acerca de la materia controlada resulta conforme, en todos los aspectos significativos, con un conjunto determinado de criterios.
- b. Informar de las constataciones y conclusiones al auditado y a los usuarios.

XIV.a.3.1.2. Alcance El alcance puede referirse al:

- a. Las obligaciones contenidas en el mandato de auditoría o las leyes y los reglamentos pertinentes, tales como la legislación presupuestaria o la normativa sobre contratos públicos.
- b. Los anteriores actos de incumplimiento del ente, como pueden ser las desviaciones o hallazgos que se hayan identificado en auditorías previas
- c. Las constataciones y recomendaciones resultantes de auditorías llevadas a cabo por auditores ajenos al Órgano de Control Externo.
- d. Un análisis de riesgos practicado en conexión con auditorías financieras o de rendimiento que indique ámbitos concretos en donde existe riesgo de incumplimiento.
- e. El interés público o las expectativas de los ciudadanos.
- f. Ámbitos concretos que centren la atención legislativa (por ejemplo, problemas medioambientales y observancia de convenios internacionales en materia de medio ambiente).
- g. Peticiones formuladas por órganos legislativos, organismos de financiación u organizaciones donantes (por ejemplo, cumplimiento de las disposiciones contenidas en convenios de financiación).
- h. El suministro de fondos al ente por parte de organizaciones donantes cuya continuidad depende del cumplimiento de las estipulaciones de un contrato o de un convenio.

XIV.a.3.1.3. Informes Los informes en las Auditorías de Cumplimiento realizadas separadamente de los Estados Contables pueden ser Breves o Extensos (el detalle de cada uno



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

se expone en el acápite correspondiente).

XIV.a.3.2. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO REALIZADA CONJUNTAMENTE CON LOS ESTADOS CONTABLES

Las auditorías y los informes de cumplimiento se considerarán vinculados a la auditoría de estados contables si se cumple alguna de las condiciones siguientes:

- a) La opinión de auditoría sobre el cumplimiento forma parte del informe sobre la auditoría de los estados contables.
- b) Los estados contables han sido elaborados de acuerdo con un marco de información financiera, según el cual, los estados han de reflejar el cumplimiento de leyes y reglamentos.

XIV.a.3.2.1 Objetivo El objetivo de una auditoría de cumplimiento realizada conjuntamente con una auditoría de estados contables es:

- a. Obtener garantías razonables de que las actividades, las operaciones financieras y la información reflejada en los estados financieros resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas aplicables.
- b. Informar de las constataciones y conclusiones al poder legislativo y a otros organismos en su caso.

XIV.a.3.2.2. Alcance Será el auditor quien, según sea el alcance del trabajo de auditoría, aplicará de manera indistinta las normas relativas a las auditorías de estados contables combinadas con las presentes normas o bien seleccionará, preferentemente, aquella que asegure la razonabilidad de su dictamen al momento emitir su opinión y/o conclusión.

XIV.a.3.2.3 Informes Cuando se lleve a cabo una auditoría de cumplimiento asociada a una auditoría de estados contables, la conclusión sobre el respeto de las normas puede incorporarse como una opinión sobre su cumplimiento al informe de auditoría sobre los estados contables. En algunos casos podrá elaborarse un informe separado sobre auditoría de cumplimiento. Además del informe de auditoría sobre los estados contables, que puede incluir opiniones sobre dichos estados y sobre el cumplimiento, se puede elaborar un informe especial más detallado sobre auditoría de cumplimiento, cuyo objetivo será facilitar al auditado y a los usuarios, una explicación más detallada que la contenida en dicho informe.

Los auditores informarán acerca de esos problemas de incumplimiento con el detalle suficiente para permitir a los destinatarios entender y reflexionar convenientemente al respecto.

Asimismo, se puede emitir un informe con una opinión sobre el cumplimiento separadamente del informe de auditoría sobre los estados contables. En ese supuesto, los auditores pueden incluir las referencias necesarias a dicho informe separado en el informe de auditoría sobre los estados contables.

XIV.a.4. NORMAS PARTICULARES

XIV.a.4.1 PROCESO El proceso de control relativo a las Auditorías de Cumplimiento, en cualquiera de sus formas, comprende:

Planificación Al igual que todo trabajo de control las Auditorías de Cumplimiento deben ser planificadas de forma adecuada. La planificación procede a los efectos de definir la forma de Auditoría de Cumplimiento que se llevará a cabo conforme se identifiquen el/los objetivos, el alcance y la estrategia de auditoría a aplicar. La planificación es un proceso dinámico y



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

continuo, no obstante ello, dado que las auditorías de cumplimiento tratan sobre la verificación del cumplimiento de regulaciones, se espera que éstas se encuentren claramente identificadas al momento de realizar el plan de auditoría.

Ejecución Es la etapa en la cual el auditor, con base a los procedimientos identificados en la planificación, reúne y evalúa información y evidencia de auditoría, la que será objeto de contrastación con los criterios establecidos. La calidad del trabajo de auditoría y del nivel de seguridad proporcionado depende de la suficiencia e idoneidad de la evidencia recolectada.

Conclusión Es el resultado del trabajo de auditoría realizado que transmite a los usuarios la opinión. El auditor evalúa la evidencia en relación a la importancia relativa con el fin de detectar posibles instancias de incumplimiento. Aquello que representa una desviación del cumplimiento de importancia relativa es inherente al juicio profesional del auditor. La conclusión puede expresarse mediante una declaración de fiabilidad formal en forma general o bien de manera detallada. Puede ser brindada en forma de opinión o bien como una respuesta sobre preguntas de auditoría específicas. En la elaboración del informe en una auditoría de cumplimiento rigen los principios de exhaustividad, objetividad y respeto de los plazos establecidos.

XIV.a.4.1.1 PLANIFICACION DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO En cualquiera de las formas que adopte la auditoría de cumplimiento, ya sea realizada conjunta o separadamente de los estados financieros, el auditor debe decidir la estrategia de auditoría -qué se hará- y el plan de auditoría -cómo se hará-.

Estrategia global El auditor establecerá una estrategia de auditoría y el plan de auditoría que determine el alcance, la oportunidad y la dirección del trabajo y que guíe su desarrollo. Al formular la estrategia general de una auditoría de cumplimiento, los auditores necesitan tomar en consideración lo siguiente: • El objeto de la revisión, los objetivos, alcance, criterios y otras características de la forma en que la auditoría de cumplimiento que se realizará; • Las responsabilidades y finalidad de los informes, así como a quién y cuándo se entregarán y en qué forma; • La importancia relativa y la evaluación de riesgos; • El conocimiento obtenido en auditorías anteriores o relacionadas; • La composición y asignación de tareas del equipo de auditoría, incluyendo la necesidad de contar con expertos en la materia; y • El calendario de la auditoría.

Plan de trabajo Una vez determinada la estrategia y durante la planificación de la auditoría el auditor deberá realizar las tareas que se listan a continuación, las que quedarán claramente comunicadas en el Plan de Auditoría:

Análisis preliminar El análisis preliminar consiste en el relevamiento global de la información relevante sobre el ente y el objeto del trabajo en particular, a fin de adquirir el conocimiento necesario para la formulación de las cuestiones que serán examinadas durante la ejecución de la auditoría.

Comprensión y conocimiento inicial del ente auditado Permite identificar los riesgos y puntos críticos existentes, las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para el trabajo, los objetivos, la estrategia de actuación, las acciones desarrolladas, metas y programas fijados, procesos y recursos empleados y beneficios proporcionados, estructura organizacional, fuentes de financiamiento, ejecución presupuestaria, las normas que rigen la actividad a controlar, naturaleza de la actuación de otros órganos o programas gubernamentales que actúan en la misma área y el vínculo con el auditado.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

Funcionamiento del ente Respecto del funcionamiento del objeto auditado, se deben considerar los mapas de procesos de gestión y administración, bases de datos existentes, restricciones externas detectadas, como ser imposiciones legales y limitaciones, por la tecnología, por la falta de recursos o por la necesidad de cooperar con otras entidades.

Identificación de las partes intervinientes La identificación de las partes intervinientes es un paso fundamental en las auditorías de cumplimiento para que ésta pueda ser realizada con eficacia. Ello a su vez permite determinar el fundamento jurídico, la auditabilidad del objeto de auditoría conforme al mandato o encargo así como la naturaleza de las regulaciones y obligaciones del ente auditado.

Trabajos de control realizados con anterioridad Se debe también realizar el análisis de informes de trabajos anteriores realizados por el Ente de Auditoría, Auditoría Interna del Ente auditado o por otros entes y otros informes externos existentes.

Determinación de la importancia relativa La determinación de la importancia relativa es a juicio del auditor y se realiza conforme las circunstancias en las que se realiza el trabajo de auditoría. Se relaciona con la población total que cae bajo la acción del trabajo de auditoría. El auditor diseña el muestreo y sus procedimientos de manera tal que si se detectan incumplimientos que alcancen la importancia relativa puedan ser identificados en el mismo. Los factores a considerar para determinar la importancia relativa en la fase de planificación comprenden: 1. El contexto del objeto, si está sujeto al cumplimiento de disposiciones legales, regulaciones especiales o controles determinados 2. Las expectativas de los usuarios, en especial del Congreso de la Nación, incluyendo el uso de la información para determinar regulaciones y/o supervisiones especiales por parte del mismo 3. La transparencia requerida a determinados requisitos de información en el caso de fraudes y/u otras pérdidas 4. Los que por su propia naturaleza indican el control del cumplimiento por parte de la Auditoría General de la Nación (fraudes informados, actos intencionales de elusión del control, presentación de información falsa o intencionalmente direccionada al poder legislativo, eventos y/u operaciones llevadas a cabo aún a sabiendas que no existen autorizaciones para ello, entre las más usuales).

Determinación del objetivo y alcance Debe describirse detalladamente el propósito del trabajo de control y su alcance, especificando claramente lo que se espera obtener como resultado del trabajo a realizar. A estos efectos deberán considerarse las razones que fundamentaron su inclusión en el Plan Anual. La forma de llevar a cabo la auditoría de cumplimiento determina el objetivo y el alcance que habrá de planificar el auditor.

Selección de criterios Las normas y regulaciones son el elemento más importante de la auditoría de cumplimiento, su estructura y su contenido dan forma a los criterios de auditoría y, por lo tanto, son la base para saber cómo debe ser llevada a cabo la auditoría. Los auditores deben identificar los criterios adecuados conforme a la materia objeto de control de cumplimiento. Los criterios deben ser relevantes en relación a la importancia relativa identificada, el riesgo, el alcance y las características de la forma en que se realizará la auditoría de cumplimiento, conforme con el marco legal, regulatorio o presupuestario.

Evaluación del control interno La determinación de la confianza en los controles existentes tiene como misión identificar las áreas que se encuentran con mayor exposición a riesgos de incumplimiento desde la perspectiva de identificar el grado de madurez de dichos controles. La confianza en los controles internos define el plan dado que, con base a dicha determinación, el auditor está en condiciones de decidir sobre el enfoque apropiado de la auditoría de cumplimiento, así como la identificación de la evidencia necesaria para su conducción. En las



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

auditorías de cumplimiento es obligación del auditor examinar y valorar el grado de fiabilidad de los controles que sirven de apoyo a la dirección del ente en el cumplimiento de las normas y regulaciones. El objetivo de esta evaluación es el de determinar si el sistema de control interno aplicado por el ente permite prevenir o detectar incumplimientos significativos en las regulaciones que la ordenan.

Análisis y determinación de riesgos El análisis de los riesgos constituye una parte fundamental de una auditoría de fiabilidad razonable, aunque debido a las limitaciones inherentes, la auditoría de cumplimiento no proporciona garantías absolutas de que servirá para detectar todos los casos de incumplimiento. Pueden presentarse las siguientes limitaciones inherentes:

- Discrecionalidad en la interpretación de leyes y reglamentos,
- Comisión de errores involuntarios
- Concepción inapropiada de los sistemas y/o funcionamiento ineficiente de éstos
- Elusión voluntaria o involuntaria de controles
- Retención u ocultamiento de pruebas.

Significatividad y materialidad Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de la auditoría de cumplimiento. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la manera en que el auditor interprete las necesidades de los destinatarios.

Determinación de procedimientos Los procedimientos deben ser seleccionados de forma tal que respondan a los riesgos de incumplimiento identificados. Deben ser adecuados a las circunstancias y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y apropiada. En vista de que la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se enfocará en una de ellas o en una combinación de ambas, según el alcance de la auditoría. Por lo tanto, la auditoría de cumplimiento incluye la determinación de una variedad de procedimientos para recopilar evidencia.

Determinación de recursos a comprometer Se deberán emplear los recursos humanos y materiales necesarios para desarrollar un trabajo de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Se tendrá en cuenta la relación costo-beneficio de los procedimientos y la magnitud del trabajo a realizar.

Elaboración de la matriz de planificación Una vez realizados los pasos previos, el equipo de auditoría deberá proceder a elaborar la matriz de planificación, la cual una vez realizada debe ser elevada a las autoridades respectivas para su aprobación. En una auditoría de cumplimiento debe contener información estructurada y relacionada con el objeto y alcance de la auditoría.

Elaboración del plan de trabajo El plan de auditoría pretende responder a cómo Auditar y comprende la documentación formal del detalle secuencial y ordenado de, entre otros:

- El equipo que llevará a cabo las tareas con sus funciones asignadas, el cronograma a ejecutar, el plazo en que se desarrollarán las actividades y los recursos afectados.
- Los puntos de control para la revisión del plan de trabajo y los criterios para realizar ajustes según sea necesario.
- Un informe detallado del análisis preliminar del ente a controlar, los riesgos identificados que determinen el enfoque del trabajo de control, los objetivos definidos, los puntos críticos a satisfacer, los criterios que regirán el trabajo y los aspectos sobre los que se espera concluir. Estos últimos deben ser consistentes con los objetivos definidos
- La matriz de planificación con todas sus celdas completadas.
- La información crítica necesaria y sus fuentes.
- La metodología a aplicar, incluyendo las técnicas y procedimientos generales a utilizar para la recolección de la evidencia y los criterios para la contrastación. Todo otro elemento que, a juicio del auditor a cargo del control se considere necesario para asegurar la calidad de las



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

conclusiones a formular.

XIV.a.4.1.2. EJECUCIÓN El auditor elige y aplica las acciones y procedimientos que, a su juicio profesional resulte apropiado para cada circunstancia. Dichas acciones deberán estar orientadas a obtener evidencia suficiente, apropiada y pertinente para justificar razonablemente la opinión y su conclusión.

Recolección y evaluación de la evidencia

El objetivo de la ejecución, es la reunión de evidencia de auditoría.

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.

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.

Recopilación

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.

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.

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.

Evaluación de la evidencia

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.

Hallazgos de Auditoría

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.

XIV.b. NORMAS SOBRE INFORMES

XIV.b.1. COMUNICACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA

XIV.b.1.1. Formas de comunicación: La comunicación de los resultados arribados en la realización de la auditoría de cumplimiento puede tomar dos formas:

a) **Afirmación Expresa de Cumplimiento:** presentando una Declaración de Cumplimiento, pudiendo revestir la forma de una Declaración de Cumplimiento de normas y regulaciones.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

b) **Afirmación Implícita:** cuando el auditor realiza una afirmación acerca del cumplimiento implícito de aspectos o indicadores de desempeño puestos al examen del mismo. Este tipo de afirmaciones indica que no se ha producido un incumplimiento no declarado por el auditado respecto de determinados aspectos o niveles de rendimiento fijados por el auditado como meta de desempeño previsto en normas y regulaciones. La modalidad seguida para presentar la información varía en función del juicio profesional del auditor, quien determina la manera más eficaz de comunicar los resultados a los destinatarios previstos. El formato de comunicación puede ser Informe Extenso o Informe Breve.

XIV.b.1.2. Elaboración del informe El informe de auditoría presenta formalmente el resultado del trabajo realizado y como tal debe comunicarlo de forma clara y precisa. En una auditoría de cumplimiento el informe de auditoría debe manifestar si las disposiciones legales y normativas aplicables han sido cumplidas o no a fin de llevar a cabo las acciones correctivas. Para garantizar la calidad y relevancia para todos los usuarios, es necesario que el informe sea elaborado basado en los principios de: Integridad Tomar en consideración toda la evidencia relevante de la auditoría antes de emitir su opinión y el informe. Objetividad Aplicar el juicio y escepticismo para asegurar que los resultados y conclusiones sean correctos y se presenten de forma significativa y equilibrada. Oportunidad Elaborar en el momento oportuno, cuando los resultados sean de utilidad y relevantes para los usuarios. Aplicación del proceso contradictorio Verificar la exactitud de los hallazgos, en caso de corresponder, con el ente auditado e incorporar las respuestas de los responsables de ser oportuno. Certeza Evitar ambigüedades. Ser conciso y lógico así como equilibrado.

XIV.b.2. FORMATOS DE INFORME

XIV.b.2.1. Informe Breve Cuando el auditor considere la necesidad de transmitir sólo la información significativa para las necesidades del usuario, podrá realizar un informe breve, que sólo Incluya los elementos básicos. El informe breve es conciso y escrito en un formato estandarizado, tal como se expone a continuación: Detalle de los contenidos en cada una de las secciones del Informe:

1. Título

2. **Destinatario** "se ha realizado una auditoría de cumplimiento de/ del(ente objeto del control) de acuerdo con lo dispuesto en la Ley/norma/regulación, N° ...(regulación a verificar)

3. **Antecedentes o bases de la conclusión u opinión** "La Ley/norma/regulación, N° Requiere quenombre del ente objeto del control ... realice/envíe/rinda cuentas/... ante... para el período....." "El ente objeto de esta Auditoría requiere.....del cumplimiento de.....ante....en el período debido a la vigencia de la Ley/norma, regulación, N°.....".

4. **Opinión/Conclusión** ."Con base al trabajo de auditoría realizado, se encuentra que, excepto por el caso de incumplimiento indicado en, el ente (.....) cumple en todos los aspectos importantes con la Ley/norma/regulación N°.....

XIV.b.2.2. Informe Extenso Los Informes Especiales de Auditorías de Cumplimiento incluyen datos y aclaraciones referidos al objeto y objetivos, además de los datos básicos, exponen en detalle: • El trabajo realizado; • Los criterios utilizados; • Los resultados relacionados con aspectos específicos de la auditoría en función de su importancia relativa y sus niveles aplicados en el armado de la conclusión; • Recomendaciones, si las hubiere. El informe de una auditoría de cumplimiento debe incluir los siguientes elementos:



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

1. Título

2. Destinatario

3. Alcance de la Auditoría (incluye el período auditado)

4. Objeto

5. Objetivo

6. Criterios Identificados

7. Normas de Auditoría aplicadas al realizar el trabajo

8. Resumen del trabajo de auditoría realizado

9. Resultados y Hallazgos

10. Opinión/Conclusión

11. Respuesta de Ente Auditado (si procede)

12. Recomendaciones (si procede)

13. Fecha de Emisión del Informe

14. Firma

Título Debe resumir el alcance de la auditoría para ser comprendido por cualquier lector no involucrado en el proceso de auditoría.

Destinatario A quien está dirigido. Generalmente se dirige a la parte responsable, aunque puede ser dirigido a otro usuario que lo hubiere requerido formalmente.

Alcance Se establece el alcance del trabajo realizado mediante una explicación clara del objeto de la revisión principal, la trascendencia de tal objeto y los límites en cuanto al cumplimiento del objeto de auditoría. Se toma como base los criterios establecidos. En esta sección se informa sobre el período auditado.

Objeto En las auditorías de cumplimiento el objeto de la revisión es la información, condición o actividad que se mide o evalúa frente a determinados criterios. El objeto debe ser claramente identificado y explicado en el informe.

Objetivo El objetivo del examen de cumplimiento refiere a la verificación de cumplimiento por parte del ente objeto de control de las regulaciones que son tomadas como criterios. En los trabajos de certificación al auditor se le entrega la información del objeto, por tanto el objetivo será la evaluación si dicha información o declaración emitida por el responsable es o no correcta. En las auditorías de cumplimiento realizadas conjuntamente con las auditorías financieras el objetivo es el de verificación de la razonabilidad de los estados financieros conjuntamente con las disposiciones legales. En las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de las auditorías financieras el objetivo refiere a la verificación del



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

cumplimiento de las regulaciones exclusivamente. En todos los casos el objetivo debe ser claramente expuesto y vinculado al alcance del examen a realizar.

Criterios El informe debe exponer claramente los criterios contra los cuales se evalúa el objeto de la revisión. Deben ser explicados de forma tal que los destinatarios del mismo puedan comprender la base sobre la cual se sustenta el trabajo y las conclusiones expuestas en el informe. Pueden ser expuestos textualmente en el informe de forma directa o bien como una declaración. Los criterios que resultan fácilmente accesibles y de fuentes confiables pueden ser mencionados a los fines de guiar la lectura del informe y no expuestos en forma textual. Si no son claramente identificados o de fácil identificación o bien cuando sean contradictorios deben ser expuestos de forma precisa en esta parte del informe. Las contradicciones deben ser expuestas en esta sección. En todos los casos mencionados debe exponerse las consecuencias potenciales que ello puede tener y si fuera necesario, emitir las recomendaciones correspondientes. Resulta necesario incluir en esta sección: 1. La fuente de los criterios aplicables; 2. Indicar si proceden de una ley o regulación o si han sido publicados por dependencia autorizada; 3. Si proceden de opinión de expertos reconocidos que aplican un procedimiento legal transparente; 4. Enfoque o método de medición y valuación utilizados cuando se trata de seleccionar entre varios criterios y priorizar el correspondientemente elegido; 5. Cualquier interpretación significativa obtenida al utilizar los criterios aplicables.

Normas de Auditoría En esta sección del Informe se debe exponer la siguiente frase: "Hemos realizado esta auditoría de conformidad con las Resolución N° que se encuentran basadas y resultan consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría de las Normas Internacionales aplicables por las Entidades Fiscalizadoras Superiores y las regulaciones especiales vigentes. Se debe mencionar a continuación....." El responsable objeto de la revisión es; que el auditor es el evaluador, quien manifiesta que la medición del objeto de la revisión se realizó conforme a los criterios aplicables y su opinión se expresa de manera independiente sobre la información del objeto"-

Resumen del Trabajo Realizado Explicación breve que permita un entendimiento claro de la manera en la que se efectuó la auditoría. Puede incluir: 1. Circunstancias de la naturaleza del ente objeto del control o de las actividades a su cargo. 2. Circunstancias específicas del trabajo que afecten la naturaleza y /o el alcance de los procedimientos aplicados. 3. Expectativas del usuario previsto (cuando estén identificadas) en relación al detalle del informe que se presenta. Pueden referirse a la aplicación de normas o regulaciones especiales. Debe ser redactado de forma precisa y objetiva y es el fundamento sobre el cual se basa la opinión del auditor y sustenta su conclusión.

Resultados y Hallazgos Bajo este título se expone la descripción de la evidencia obtenida la cual se compara con los criterios y se determinan los hallazgos. Esta sección debe tener una secuencia lógica, y si su extensión lo requiere, los fundamentos pueden ser expuestos en ANEXOS.

Conclusión/Opinión Cualquiera sea el tipo de auditoría de cumplimiento realizada, al emitir la conclusión u opinión el auditor debe considerar el nivel de seguridad proporcionada.

- **Seguridad Razonable** La conclusión/opinión se expresa de forma positiva. Expresa que, en opinión del auditor, el objeto de la revisión cumple en todos los aspectos significativos con los criterios establecidos, o bien que en los casos relevantes la información del objeto del control proporciona una visión real conforme a los criterios establecidos.



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

- **Seguridad Limitada** La conclusión/opinión se manifiesta en forma de negación. Expresa que en base a los procedimientos realizados, no hay ningún elemento que haya llamado la atención del auditor para que éste considere que el objeto de la revisión no cumple con los criterios aplicables.

- **Tipos de Opinión/Conclusión** Las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de los estados contables emiten una CONCLUSION. En las Auditorías de Cumplimiento realizadas conjuntamente con los estados contables se expone una OPINION.

En todos los casos deben estar relacionadas con el OBJETO de la Revisión y con la Evidencia obtenida. La CONCLUSION/ OPINION esclarece y otorga un mayor significado a los resultados y hallazgos del trabajo de auditoría. La OPINION es común en los trabajos de certificación. El auditor expresa si la declaración emitida por parte del responsable del objeto de la auditoría es o no correcta. Puede ser de seguridad razonable o limitada. Se exponen los tipos de opinión/conclusión aplicables según el tipo de examen realizado:

- **De seguridad razonable** "En opinión de esta Auditoría el ente objeto del control ha cumplido con los criterios aplicables en los aspectos significativos".

- **De seguridad limitada** "Con base a los procedimientos realizados y la evidencia obtenida no se ha detectado ningún aspecto objeto de la revisión que lleve a considerar que el ente ha dejado de cumplir en sus aspectos significativos conforme a los criterios establecidos".

- **Opinión No Modificada** Esta opinión corresponde cuando no existe ningún caso de incumplimiento de importancia relativa a ser reportado ya sea en los casos de seguridad razonable o en los de seguridad limitada. La expresión a utilizar refiere a: "En base al trabajo de auditoría realizado se ha encontrado que el ente objeto de la revisión cumple en todos los aspectos significativos con (la norma, regulación o criterio) establecido"

- **Opinión Modificada** Esta opinión corresponde cuando según el juicio profesional los efectos o posibles efectos de un objeto de revisión no resultan suficientemente significativos como para emitir una opinión adversa o abstenerse de emitir una conclusión.

Incumplimiento de importancia relativa Dependiendo del grado de incumplimiento puede ser:

- **Opinión con reservas/ salvedades** En este caso se utiliza el siguiente mensaje.. " Basándonos en el trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a (descripción de la excepción), la información del objeto del ente auditado cumple, en todos los aspectos significativos con los criterios aplicados.

- **Opinión adversa o negativa** En este caso se utiliza el siguiente mensaje:... "Con base en el trabajo de auditoría efectuado, encontramos que la información del objeto no cumple con....."

Cuando se realizan Auditorías de Cumplimiento conjuntamente con Auditorías de Estados Contables la opinión resulta calificada si las desviaciones del cumplimiento son de importancia relativa o si no se logró reunir evidencia suficiente y adecuada y los posibles efectos pueden ser significativos aunque no generalizados.

Limitación al alcance Se utiliza cuando la magnitud de la limitación afecta la opinión/conclusión del auditor. Y puede ser:

Calificada Se expresa una opinión calificada cuando, según su juicio profesional, los efectos o posibles efectos de un objeto de la revisión no son importantes como para emitir una opinión adversa o abstención. Puede realizar esta opinión cuando el auditor identifica desviaciones del cumplimiento de importancia relativa o no logró obtener evidencia suficiente y adecuada para



COMISIÓN DE SECTOR PÚBLICO

Documento de Trabajo

Guía normativa de aplicación para Auditoría en el Sector Público

la auditoría. Puede ser de importancia relativa aunque no generalizada. Se utiliza para opinión con reservas o salvedades. el siguiente mensaje: “Basándonos en el trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a (descripción de la excepción), la información del objeto de el ente auditado cumple, en todos los aspectos significativos con los criterios aplicados”.

Abstención Se utiliza cuando no resulta posible realizar una conclusión/opinión por la magnitud de la limitación. Se utiliza el siguiente mensaje: ... “Basándonos en el trabajo de auditoría realizado, no resulta posible emitir nuestra opinión/conclusión”.

Opinión Adversa Es una opinión de carácter negativo. Cuando se concluye que existen incumplimientos de importancia relativa pero no generalizada o bien de importancia relativa pero generalizada. Se utiliza el siguiente mensaje: ... “Con base en el trabajo de auditoría realizado, se encuentra que, debido a la importancia del objeto de la revisión y en función de lo expuesto.....(fundamento expresado de forma anterior a la opinión)... no cumple con ... (regulación o criterio utilizado)”.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre el objeto de la revisión En algunos trabajos de auditoría el auditor puede realizar énfasis sobre el objeto de la revisión que no afectan la conclusión u opinión, pero resulta necesario para llamar la atención a los usuarios previstos que, a su juicio, resulte fundamental en la comprensión de la información. Los párrafos de énfasis pueden expresarse sobre el objeto de la revisión o sobre otros objetos de la revisión para exponer claramente las responsabilidades del auditor a los usuarios o destinatarios del informe de auditoría. El formato y la expresión de los párrafos de énfasis forman parte del juicio profesional del auditor.

XIV.c. SEGUIMIENTO

Se recomienda el seguimiento en los casos de incumplimiento cuando esto sea conveniente. En ese caso el auditor supervisa la puesta en práctica de las medidas correctivas para reparar el incumplimiento detectado. La necesidad de dar seguimiento a los casos de incumplimiento reportados varía según la naturaleza del objeto de la revisión, del tipo de incumplimiento identificado y de las circunstancias específicas de la auditoría. El auditor debe planificar el seguimiento basando y priorizando los trabajos de control en función del riesgo o desviaciones significativas del cumplimiento. También pueden realizarse seguimiento de aquellos entes objeto de control que, por sus características o funciones forman parte de obligaciones fundamentales en la gestión o a requerimiento de alguna de las partes interesadas.