

MACOEX

Manual de Control Externo

05/04/2024

Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires

Tabla de contenido

Introducción	8
Presentación.....	8
Objetivo General.....	9
Objetivos Específicos.....	9
Alcance.....	10
Marco Normativo Genérico	10
Organización del Manual	12
PRIMERA PARTE PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO	14
Capítulo 1 – Aspectos Generales.....	14
Definición de Auditoría Gubernamental	14
Objetivos de la Auditoría Gubernamental.....	14
Elementos de la Auditoría Gubernamental.....	15
Las Partes Intervinientes	15
Objeto, Criterios e Información	16
Tipos de Auditoría Gubernamental	17
Confianza y Niveles de Aseguramiento en la Auditoría en el Sector Público	18
Tipos de Compromiso.....	18
Capítulo 2 – Principios Generales de la Auditoría del Sector Público	19
Principios de la Auditoría del Sector Público.....	19
Requerimientos Organizacionales	20
Principios Éticos relativos al Auditor	20
Integridad.....	21
Independencia – Imparcialidad - Objetividad	21
Secreto Profesional – Confidencialidad	21
Juicio Profesional, Escepticismo, Debido Cuidado y Diligencia Profesional – Educación Continua.....	22
Responsabilidad	22
Capítulo 3 – Principios Relacionados con el Proceso de Auditoría	23
Planificación	23
<i>Plan General de Auditoría.....</i>	<i>24</i>
<i>Adquisición del conocimiento adecuado de la entidad y su entorno.....</i>	<i>25</i>

<i>Evaluación de Control Interno</i>	25
<i>Evaluación de Riesgo</i>	26
<i>Evaluación de Riesgos de Fraude</i>	27
<i>Determinación de la Materialidad</i>	27
<i>Programa de Auditoría</i>	28
<i>Ejecución</i>	28
<i>Objetivos</i>	28
<i>Técnicas de Auditoría</i>	29
<i>Uso del Muestreo</i>	30
<i>Evidencias de Auditoría</i>	30
<i>Técnicas de recopilación de evidencias</i>	31
<i>Evaluación de la evidencia</i>	32
<i>Hallazgos de Auditoría</i>	33
<i>Matriz de Hallazgos</i>	33
<i>Papeles de Trabajo</i>	34
<i>Informe</i>	36
<i>Contenidos Mínimos</i>	37
SEGUNDA PARTE PRINCIPIOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERA, DE CUMPLIMIENTO Y DE DESEMPEÑO	40
Capítulo 4 – Principios de la Auditoría Financiera	40
MARCO DE AUDITORÍA FINANCIERA.....	40
Definición y Objetivos de la Auditoría Financiera	40
Condiciones previas para la fiscalización de Estados Financieros de conformidad con las ISSAI.....	40
Marcos de Información Financiera.....	41
Evaluación del Marco de Información Financiera.....	42
Elementos de la Auditoría Financiera	43
Principios de la Auditoría Financiera.....	44
Acordar los términos del trabajo de fiscalización.....	44
Planificación	45
Materialidad	45
Conocimiento de la Entidad Auditada	46
Determinación y Evaluación de Riesgos	46

Respuestas a los Riesgos Valorados.....	47
Consideraciones relativas al Fraude	48
Consideraciones sobre el Principio de Entidad en Funcionamiento o Principio de Gestión Continuada.....	48
Consideraciones relativas a Leyes y Reglamentos en Auditoría de Estados Financieros	49
Evidencias de Auditoría	50
Evaluación de las Incorrecciones.....	50
Formación de una Opinión y elaboración del Informe sobre los Estados Financieros	51
Modificaciones a la Opinión en el Informe de Auditoría.....	51
Párrafos de Énfasis y de otras cuestiones en el Informe de Auditoría.....	52
Consideración de los hechos posteriores a la fecha del Informe.....	53
Información Comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos	53
Las responsabilidades del Auditor en relación con otra información en documentos que contienen Estados Financieros auditados.....	54
Consideraciones relevantes para las Auditorías de Estados Financieros consolidados	55
Capítulo 5 – Principios de la Auditoría de Cumplimiento.....	56
MARCO PARA LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.....	56
Objetivo de la Auditoría de Cumplimiento	56
Características de la Auditoría de Cumplimiento.....	57
Diferentes perspectivas de la Auditoría de Cumplimiento	58
Auditoría de Cumplimiento en relación con la Auditoría de Estados Financieros	58
Auditoría de Cumplimiento por separado	59
Auditoría de Cumplimiento en combinación con la Auditoría Operativa o de Gestión	59
Elementos de la Auditoría de Cumplimiento	60
<i>Normas y Criterios</i>	60
<i>Materia en Cuestión</i>	61
<i>Las Tres partes de la Auditoría de Cumplimiento</i>	62
<i>La Seguridad en la Auditoría de Cumplimiento</i>	63
PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO.....	64
Principios Generales.....	64
<i>Juicio y Escepticismo Profesional</i>	64

<i>Control de Calidad</i>	65
<i>Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría</i>	65
<i>Riesgo de Auditoría</i>	66
<i>Materialidad</i>	67
<i>Documentación</i>	68
Capítulo 6 – Principios de la Auditoría de Desempeño	69
MARCO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO.....	69
Concepto	69
Elementos y Aspectos Relevantes.....	70
Partes	70
Objetivo, Objeto y Aspectos a Auditar.....	70
Enfoque de Auditoría	71
Criterios	72
Riesgo de Auditoría	73
Comunicación.....	73
Habilidades.....	74
Juicio Profesional.....	74
Control de Calidad	75
Materialidad	75
Documentación.....	76
Fases de la Auditoría de Desempeño	76
Planificación	77
Ejecución	79
Informe	80
Seguimiento.....	80
TERCERA PARTE INCUMBENCIAS RELATIVAS AL HONORABLE TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES	82
Capítulo 7 – Auditoría de la Cuenta	82
Marco Normativo y Concepto.....	82
Auditoría de la Cuenta y Rendición de Cuentas.....	83
Objetivos.....	84
Alcance.....	85
Elementos de la Auditoría de la Cuenta.....	86

Planificación	87
Informe de Planificación.....	88
Ejecución.....	89
Informe	89
Tipos de Informe de Auditoría de la Cuenta.....	90
Estructura y Contenido de los Informes de Auditoría de la Cuenta	90
Tipos de Opinión.....	92
Capítulo 8 – Auditorías Operacionales	93
Marco Normativo	93
Conceptos	94
Auditorías Operacionales y su alineación con las Agendas Globales de Desarrollo Sostenible.....	95
Principios	95
Habilidades Específicas.....	96
Planificación Institucional de las Auditorías Operacionales	97
Riesgo	97
Materialidad	97
Ejecución de las Auditorías Operacionales	98
Informes de las Auditorías Operacionales.....	98
Seguimiento de las Auditorías Operacionales.....	99
Particularidades de las Auditorías Ambientales	99
Particularidades de las Auditorías de Sistemas	100
Capítulo 9 – Auditorías Especiales	102
Auditorías Especiales	102
Planificación	104
Riesgo	104
Materialidad	105
Ejecución	105
Informe	105
Capítulo 10 – Gestión de la Calidad de las Auditorías.....	106
Objetivos.....	106
Gestión de la Calidad por Tipo de Auditoría.....	107
Tipos de Evaluación para la Gestión de Calidad de las Auditorías	108

ACRÓNIMOS.....	110
----------------	-----

Introducción

Presentación

1. El Honorable Tribunal de Cuentas (HTC) es el Órgano de Control Externo de las entidades y municipios de la Provincia de Buenos Aires, de acuerdo con lo dispuesto por la Constitución Provincial, su Ley Orgánica (Ley 10869) y modificaciones, la ley de Administración Financiera y de Control de la Administración General del Estado Provincial (Ley 13767) y la normativa que en sentido concordante conforma el marco legal de su desempeño.
 - Las atribuciones establecidas en el Artículo 159 de la Constitución provincial, a saber: *“Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas provinciales y municipales, aprobarlas o desaprobarlas. Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad”* son la piedra fundamental de su “Misión” hoy expresada en estos términos “Ser reconocido como un organismo de control moderno que contribuya a la transparencia y mejora de la gestión pública para el beneficio de las y los bonaerenses”.
2. Para desarrollar su cometido utiliza técnicas de auditoría gubernamental.
3. La práctica de la auditoría gubernamental requiere de instrumentos que le permitan desempeñarse de manera eficiente y eficaz para promover la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad del gobierno, contemplando la continua evolución del marco normativo. La rendición de cuentas es constitutiva del régimen democrático, representativo y republicano de gobierno que, en el mismo momento que efectúa la delegación de poder en los mandatarios, crea los procesos institucionales a través de los cuales éstos deben informar y justificar sus decisiones.
4. El HTC es un engranaje crucial para el funcionamiento de estos procesos y, por tanto, para el fortalecimiento de la confianza de la sociedad en su gobierno a través de la prevención, corrección, mejora, responsabilización y sanción de las conductas de los funcionarios en el ejercicio de su rol de acuerdo con los criterios establecidos.

5. El presente Manual es una herramienta de apoyo a la tarea profesional de los auditores. Tiene a su vez, el propósito de contribuir con la sistematización del trabajo y con la promoción de la mejora continua en las prácticas de auditoría gubernamental que lleva adelante el HTC, resguardando el juicio de los auditores para evaluar situaciones y tomar decisiones en función de su saber y la experiencia profesional acumulada.
6. Este Manual abarca las distintas modalidades de auditoría, en sus diferentes fases de desarrollo y establece criterios y recomendaciones en aquellos aspectos que se han considerado críticos para el logro de los objetivos y ha sido elaborado considerando y previendo su permanente actualización.

Objetivo General

7. El objetivo general de este Manual es contribuir con el fortalecimiento de las prácticas de auditoría gubernamental que el HTC despliega, tomando en consideración los "Principios fundamentales", establecidos en el denominado Marco de Pronunciamientos Profesionales (IFPP) emitido por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que contiene tres categorías de pronunciamientos profesionales: Los **Principios de la INTOSAI (INTOSAI-P)** que consisten en principios fundadores y principios básicos; las **Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI)** normas internacionales autorizadas en materia de auditoría del sector público y los **Lineamientos de la INTOSAI (GUID)**, desarrollados por la INTOSAI con el fin de apoyar a la EFS y a los auditores individuales.

Objetivos Específicos

8. Los objetivos específicos del Manual son:
 - a. Unificar criterios para la aplicación de procedimientos de control gubernamental por parte del personal del HTC en la planificación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento de las auditorías.

- b. Asegurar la independencia de los auditores respecto de las entidades y jurisdicciones fiscalizadas.
- c. Promover una mejora de la calidad de las prácticas de control gubernamental.
- d. Formalizar los procesos que organizan la participación de los actores (auditores, entidades y jurisdicciones auditadas, público en general) en la realización de las auditorías.
- e. Servir de guía metodológica en el proceso de inducción, para el personal que ejerce la auditoría gubernamental.
- f. Respaldar la responsabilidad de los auditores del HTC.
- g. Contar con un marco conceptual y de procedimientos alineado con las normas nacionales e internacionales de auditoría establecidas por las organizaciones reguladoras en la materia.

Alcance

- 9. El presente Manual comprende procesos de la auditoría gubernamental necesarios para el ejercicio de la función jurisdiccional del HTC, así como también aquellos vinculados con las auditorías operacionales y auditorías especiales; incluyendo en ellos todas aquellas actividades que realicen las entidades y jurisdicciones auditadas que se encuentren vinculadas con el logro de los objetivos y alcances de las auditorías.

Marco Normativo Genérico

- 10. De conformidad al Capítulo VII, artículo 159 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, el HTC, como Entidad Fiscalizadora tiene las siguientes atribuciones:
 - 1°. Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos.

2°. Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley.

11. De acuerdo con la Ley de Administración Financiera el sistema de control estará a cargo de la Fiscalía de Estado, la Contaduría General de la Provincia y el HTC. Asimismo se señala que el modelo de Control a aplicar deberá ser integral e integrado, abarcar aspectos presupuestarios, económicos, financieros, patrimoniales, normativos y de gestión, la evaluación de programas, proyectos y operaciones y estar fundado en criterios de economía, eficiencia y eficacia.
12. La Ley Orgánica del HTC establece sus facultades y expresa que es un órgano de control administrativo y posee las atribuciones de practicar el control externo independiente a las entidades y organismos que administren recursos del Sector Público de la Provincia de Buenos Aires y sus Municipalidades. Asimismo, lo faculta para actuar como Auditor Externo de Organismos Financieros Multilaterales en las operaciones de crédito que los mismos realicen en jurisdicción territorial de la Provincia con esta o con sus Municipios y/o Entes que administren fondos públicos.
13. El presente Manual de Auditoría Gubernamental tiene su fundamento en la Ley Orgánica del Honorable Tribunal de Cuentas, en la cual se expresa que el HTC determinará su organización interna a efectos de la realización del estudio de las rendiciones de cuentas, facultándolo además a realizar toda otra actividad que coadyuve al cumplimiento de las funciones en ella previstas, para lo cual se hace necesario el dictado de reglamentos, manuales, instructivos y demás disposiciones necesarias para el cumplimiento de su misión.
14. Paralelamente a las normativas citadas, el HTC al ser miembro afiliado desde el año 2012 de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS) hace suyo el Marco de Pronunciamientos Profesionales (IFPP) emitido por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) que incluyen las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) incluidas en dicho marco para el desarrollo de la auditoría financiera, que

describen las normas específicas por tipo de auditoría, que resulten compatibles con su propia organización y alineadas en el presente Manual.

15. Asimismo, fueron consideradas al momento de realizar el presente Manual, las Resoluciones Técnicas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), así como las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC) que forman parte del IFPP emitido por INTOSAI.

Organización del Manual

16. El presente manual consta de tres partes principales. La primera de ellas aborda los principios fundamentales de la auditoría del sector público, dividida en tres capítulos que tratan los aspectos generales de la auditoría gubernamental, los principios organizacionales y éticos que rigen a las entidades fiscalizadores superiores y los principios relacionados con el proceso de la auditoría. La segunda parte del manual introduce los principios de las auditorías financiera, de cumplimiento y los de desempeño, dividida en los capítulos 4, 5 y 6 que se refieren a cada una de ellas respectivamente. Finalmente, la tercera parte del manual se refiere a las incumbencias relativas al H. Tribunal de Cuentas de la provincia de Bs. As., en torno a las auditorías que debe llevar adelante por mandato constitucional como así también aquellas que por decisión institucional amplían su espectro del control. En este sentido, se encuentran desarrollados tres capítulos con el siguiente detalle: Capítulo 7 Auditoría de la Cuenta; Capítulo 8 Auditorías Operacionales y Capítulo 9 Auditorías Especiales. El Capítulo 10 cierra el manual estableciendo los criterios para la gestión de la calidad de las auditorías.

PRIMERA PARTE

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Capítulo 1 – Aspectos Generales¹

Definición de Auditoría Gubernamental

17. La auditoría gubernamental es un proceso sistemático y objetivo de obtención y evaluación de evidencias, con el propósito de determinar si la información o las condiciones reales bajo examen se ajustan a los criterios establecidos o contruidos para casos específicos, como así también analizar las causas y consecuencias de estas situaciones. Se trata de un examen independiente e imparcial de las actividades financieras, administrativas y operativas, ejecutadas por organismos del sector público u otras entidades y personas que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos. Permite al HTC cumplir con su misión.
18. La auditoría gubernamental proporciona al Poder Legislativo, a los organismos de control, a los gobernantes, a los actores de la sociedad civil y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas sobre la administración y el desempeño de las políticas, programas y actividades de gobierno.

Objetivos de la Auditoría Gubernamental

19. Contribuir a la buena gobernanza en el Estado, mediante el ejercicio de la práctica profesional que permita:
 - Proporcionar a los usuarios información independiente, objetiva y confiable, contenida en sus informes y/o actuaciones, basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas;

¹ El Capítulo 1 se fundamenta en la ISSAI 100: 1-33, así como el Principio INTOSAI P-20

- Mejorar la rendición de cuentas y la transparencia² en la administración pública, promoviendo la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes;
 - Fortalecer la eficacia de las entidades y organismos con funciones de supervisión y funciones correctivas sobre el gobierno, así como de aquellos que administran y manejan fondos públicos;
 - Motivar el cambio en la gestión pública, aportando conocimiento, análisis cualitativo y cuantitativo, así como recomendaciones a ser aplicadas.
- 20.** De acuerdo con las ISSAI³, las auditorías del sector público se pueden clasificar en tres tipos principales: auditoría financiera, auditoría de cumplimiento y auditoría de desempeño. Los objetivos propios de cada auditoría determinarán las normas que prevalecen y que deben ser aplicadas en el trabajo a ser ejecutado.
- 21.** Para las auditorías combinadas, como es el caso de la auditoría de la cuenta (enfoque financiero y de cumplimiento), se incorporará al enfoque de trabajo los requerimientos de las normas aplicables a la auditoría financiera y a la auditoría de cumplimiento para el objetivo particular de cada una de ellas.

Elementos de la Auditoría Gubernamental

- 22.** Los elementos básicos de la auditoría gubernamental, en cualquiera de sus formas son las partes intervinientes, el objeto a auditar, la información y los criterios para examinarlo.

Las Partes Intervinientes

- 23.** Las partes intervinientes son el auditor, el auditado y los usuarios previstos. Su identificación y la relación que establecen entre sí debe ser

² Ambos conceptos contemplados en el Principio INTOSAI P-20

³ ISSAI 100.22

definida en el contexto de los arreglos institucionales específicos de cada tipo de auditoría.

- 24. El **auditor** es el HTC que actúa a través de sus funcionarios de ley y equipos que realizan la auditoría.
- 25. El **auditado** es la parte responsable de la administración de las actividades o informaciones que constituyen el objeto de la auditoría. Las responsabilidades relevantes del auditado se definen a partir del marco constitucional o legal aplicable a cada caso.
- 26. Los **usuarios** son aquellas instituciones, organizaciones o personas para quienes se elabora el informe de auditoría. Se incluyen aquí usuarios tales como la legislatura, los órganos de control, las organizaciones de la sociedad civil y el público en general.

Objeto, Criterios e Información

- 27. La materia u **objeto** a auditar es la información, condición o actividad que la auditoría somete a examen. Dependiendo del objetivo de la auditoría puede asumir diversas formas y características. Un objeto es auditable cuando se cuenta con criterios y evidencia suficiente y apropiada para examinarlo de manera consistente.
- 28. **Criterios** de auditoría son aquellos parámetros de referencia que se utilizan para evaluar el objeto en cuestión. Para evaluar su idoneidad deben considerarse la relevancia para la situación, la comprensibilidad para los usuarios así como su integralidad, confiabilidad y objetividad. Los criterios son propios de cada tipo de auditoría y deben ser adecuados a su materia, contexto y objetivos. Deben ser informados a los usuarios para que puedan comprender la manera en que el objeto ha sido evaluado. Pueden ser específicos o más generales y obtenerse de distintas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios precisos y mejores prácticas.
- 29. La **información** sobre el objeto es la que el examen mismo reúne para medir o evaluar su estado respecto de los criterios que la auditoría asume. Puede asumir diversas formas y características dependiendo del objetivo, alcance y circunstancias de la auditoría.

Tipos de Auditoría Gubernamental

30. De acuerdo a los objetivos perseguidos, se pueden desarrollar tres tipos de auditoría: financiera, de cumplimiento y de desempeño. El estudio de las cuentas públicas provinciales y municipales, responsabilidad constitucional del HTC, es una modalidad que combina la auditoría financiera con la de cumplimiento que a los efectos del presente manual se denomina **auditoría de la cuenta**.
31. Las **auditorías financieras** se proponen determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable.
32. Las **auditorías de cumplimiento** se proponen determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones identificadas como criterios. Se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada.
33. Tanto la auditoría financiera como la de cumplimiento se caracterizan por contar con criterios bien definidos, establecidos por normas y regulaciones que precisan su contenido y condiciones de aplicación.
34. Las **auditorías de desempeño** se proponen determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia, eficacia y si existen áreas de mejora. El desempeño se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

En este tipo de exámenes se incluyen una gran diversidad de auditorías que abarcan diferentes políticas, programas y actividades, así como también pueden aplicarse en campos especializados de auditoría tales como el ambiental y de sistemas, sin que sean estos restrictivos, el alcance dependerá de la planificación del HTC.

Confianza y Niveles de Aseguramiento en la Auditoría en el Sector Público

35. Los usuarios buscarán tener confianza en la fiabilidad y relevancia de la información que utilizan como base para tomar decisiones. Por lo tanto, las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas.

El nivel de seguridad que puede proporcionarse al usuario previsto debe comunicarse de forma transparente. Sin embargo, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

36. La seguridad puede ser razonable o limitada⁴.

- La **seguridad razonable** es alta, pero nunca absoluta. Las conclusiones en este tipo de trabajo deben expresarse de manera positiva, en donde a opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información de la materia en cuestión proporciona una imagen razonable de conformidad con los criterios aplicables.
- Cuando se proporciona una **seguridad limitada**, la conclusión de auditoría señala que, con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

Tipos de Compromiso⁵

37. En la auditoría existen dos tipos de compromisos, son ellos:

⁴ ISSAI 100:33

⁵ ISSAI 100:29

- **Compromiso de Atestiguamiento:** donde la parte responsable (auditado) establece la materia/asunto en cuestión de acuerdo a los criterios y presenta la información de la materia al auditor, quien procede a reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita expresar una conclusión.
 - **Compromiso de elaboración de informes directos:** el auditor es quien mide o evalúa la materia/asunto en cuestión de acuerdo con los criterios. El auditor selecciona la materia/asunto y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa. El resultado se presenta en el informe de auditoría en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen. La auditoría también puede proporcionar nueva información, análisis o una mejor comprensión del asunto.
- 38.** Las **auditorías financieras** se basan en información financiera generada por la gerencia de la entidad u organismo auditado, por lo cual siempre son compromisos de atestiguamiento.
- Las **auditorías de cumplimiento** pueden ser compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos al mismo tiempo.
- Las **auditorías de desempeño** generalmente son compromisos de elaboración de informes directos.

Capítulo 2 – Principios Generales de la Auditoría del Sector Público

Principios de la Auditoría del Sector Público

- 39.** Los principios fundamentales para poder auditar en el sector público se agrupan en los siguientes:
- Principios relacionados con los **requerimientos organizacionales** de las EFS.
 - **Principios generales** que el auditor debe considerar antes de comenzar y durante la auditoría.

Requerimientos Organizacionales

- 40. El HTC establecerá y mantendrá procedimientos adecuados de ética y gestión de calidad. La ISSAI 130: Código de Ética y la ISSAI 140: Control de Calidad proporcionan los principios, requisitos, y material para aplicación.
- 41. El HTC establecerá y mantendrá procedimientos adecuados para la gestión de competencias del personal auditor. La existencia de estos procedimientos constituye un requisito previo para aplicar las normas correspondientes con base en los Principios Fundamentales de Auditoría o que sean coherentes con ellos. La ISSAI 150 - La Competencia del Auditor define los requisitos de las ISSAI y facilita el material de aplicación correspondiente a este respecto.
- 42. Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante el proceso de la auditoría, mantener a la entidad auditada informada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva.

Principios Éticos relativos al Auditor

- 43. La independencia, las facultades y responsabilidades de los organismos de control externo del sector público plantean elevadas exigencias éticas y profesionales al HTC y a su personal. El HTC asume por ello un código deontológico de conducta que compromete a todo su personal y a través del cual busca estar a la altura de estas exigencias.
- 44. En efecto, los principios éticos que se detallan a continuación indican el comportamiento que deben guardar los auditores en el cumplimiento de sus obligaciones durante el proceso de auditoría gubernamental.
- 45. Los auditores pueden encontrar los Principios Fundamentales INTOSAI sobre el tema de independencia en el INTOSAI-P 10: Declaración de México sobre la Independencia de las EFS. Los principios éticos clave de integridad, independencia y objetividad, competencia profesional y

diligencia debida, confidencialidad y conducta profesional, se encuentran incluidos en la ISSAI 130: Código de Ética, junto a los requisitos relacionados y el material de aplicación.

Integridad

46. Los auditores están obligados a cumplir normas elevadas de conducta durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas. Para preservar la confianza de la sociedad, la conducta de los auditores debe ser irreprochable y estar por encima de toda sospecha. Su actuación debe estar fundamentada en la honestidad, la buena fe y el interés público.

Independencia – Imparcialidad - Objetividad

47. Para los auditores es indispensable contar y mantener la independencia con respecto a la entidad fiscalizada y otros grupos de interés externos. Deben, por tanto, estar libres de impedimentos personales, externos y organizacionales y mantener una actitud y apariencia independiente.
48. Se requiere objetividad e imparcialidad en toda la labor efectuada por los auditores, en particular en sus informes que deberán ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los dictámenes e informes deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría del Organismo.

Secreto Profesional – Confidencialidad

49. La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no debe revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a efectos de cumplir con las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan al Organismo, como parte de los procedimientos normales de éste o de conformidad con las leyes pertinentes.

Juicio Profesional, Escepticismo, Debido Cuidado y Diligencia Profesional – Educación Continua

- 50. La actitud de los auditores debe caracterizarse por el escepticismo y juicio profesional, que deben aplicarse al tomarse decisiones sobre el curso de acción apropiado.
- 51. El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos.
- 52. El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia colectiva en el proceso de auditoría. Diligencia debida significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera diligente. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.
- 53. Los auditores deben desempeñarse según altos estándares de profesionalidad en la planificación, realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes, empleando la debida diligencia para garantizar que su conducta profesional sea la apropiada y el máximo interés en el cumplimiento de su labor.
- 54. Los auditores tienen la obligación de actualizar y mejorar de manera continua las capacidades requeridas para el desempeño de sus responsabilidades profesionales.
- 55. Los auditores deben actuar con pleno conocimiento de las materias sometidas a su consideración. El ejercicio de su función debe inspirar confianza en la comunidad. El auditor debe observar en todo momento un comportamiento tal que, examinada su conducta, ésta no pueda ser objeto de reproche.

Responsabilidad

- 56. La responsabilidad ética es la capacidad que tiene el ser humano de

responder por el contenido ético los actos que realiza y las consecuencias previsibles que de ellos se derivan. La responsabilidad implica que quien actúa es dueño de sus actos y que, por tanto, sepa que va a hacer y decida hacerlo.

- 57. Los principios y valores éticos hacen rendir al máximo la inteligencia y la voluntad. El trabajo profesional no puede reducirse a una fuente de recursos económicos para garantizar condiciones estables de vida ni considerarse una actividad autónoma de la ética. Es, ante todo, una dimensión de la realización moral de la propia personalidad, de los proyectos y aspiraciones de cada persona.
- 58. Cumplir con las leyes, regulaciones y convenciones, y evitar cualquier conducta que pueda desacreditar al HTC.

Capítulo 3 – Principios Relacionados con el Proceso de Auditoría⁶

- 59. En el proceso de la auditoría en el Sector Público se divide en tres etapas, son ellas: Planificación, Ejecución e Informe. Las mismas se presentan a continuación:

Planificación

- 60. La auditoría en el sector público debe ser planificada en función de los objetivos del trabajo a realizar, y mediante este proceso poder desarrollar la estrategia para alcanzarlos de una manera económica, eficiente y eficaz.
- 61. La planificación de la auditoría debe facilitar su administración, haciendo un uso eficiente de los recursos involucrados y ser flexible, pudiendo incorporar los ajustes que se consideren necesarios durante su desarrollo en forma concordante con la Planificación Institucional del HTC.
- 62. El auditor debe preparar y documentar un Plan General de Auditoría, para guiar su desarrollo. La forma y contenido de ese Plan varía de acuerdo

⁶ El Capítulo 3 se fundamenta en la ISSAI 100: 45 - 52

con el alcance definido y/o necesario, el conocimiento de la entidad y sus operaciones, la evaluación del riesgo, la complejidad de la auditoría, así como con los métodos, procedimientos y tecnologías específicas con que cuenta el auditor.

63. La planificación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos. Estratégicamente, la planificación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría que servirán de marco para elaborar el Plan General de Auditoría.
64. Operacionalmente, la planificación define en detalle el contenido, tiempos y alcance de las actividades, tareas y procedimientos de auditoría; establece un cronograma y genera el Programa de Auditoría a ser aplicado.

Plan General de Auditoría

65. La elaboración de un Plan General de la Auditoría en el sector público debe considerar, al menos, lo siguiente:
 - Comprensión de las actividades de la entidad y/o asunto o materia auditar.
 - Comprensión del sistema de control interno de la entidad y los resultados de la autoevaluación de ese sistema.
 - Comprensión del sistema contable utilizado por la entidad.
 - Los resultados de la valoración del riesgo institucional.
 - Los objetivos planteados en el estudio de auditoría por realizar.
66. Este conocimiento permite determinar e incorporar a este Plan los siguientes elementos:
 - Objetivos de la auditoría
 - Naturaleza, alcance, oportunidad y plazo de los procedimientos.
 - Elementos de coordinación, dirección, supervisión y revisión requeridos.
 - Recursos para el desarrollo del trabajo, evaluando la posibilidad de utilizar especialistas y/o expertos sean internos o externos.

Adquisición del conocimiento adecuado de la entidad y su entorno

- 67. El conocimiento del ente a auditar resulta fundamental para poder evaluar los riesgos de auditoría y programar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a realizar. El auditor debe procurar obtener un conocimiento apropiado del ente, de sus operaciones, sistemas y métodos de procesamiento de información; identificando la legislación y reglamentación que son aplicables a la entidad o actividad auditada.
- 68. Esta actividad permite conocer tanto la estructura como las funciones y la competencia del organismo.
- 69. Se puede obtener este conocimiento utilizando diversas fuentes, tales como documentación relevante sobre el organismo o actividad, estudios previos, entrevistas con personas de la entidad, con personal de auditoría interna, con expertos externos a la entidad, publicaciones, etc. En el caso de trabajos continuos, el auditor debe actualizar y reevaluar la información reunida previamente, identificando los cambios importantes que hayan tenido lugar desde la última auditoría.

Evaluación de Control Interno

- 70. El proceso de la auditoría gubernamental incluye la comprensión y análisis del sistema de control interno y la evaluación posterior de su funcionamiento con el objeto de depositar confianza o no en los controles establecidos por el ente. Este análisis sirve de fundamento para determinar las áreas o actividades que se examinarán y establecer la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad las pruebas a aplicar.
- 71. El relevamiento y evaluación del sistema de control interno del ente auditado, debe ser realizado de forma independiente, analizando su eficiencia, efectividad, aplicabilidad y actualidad.
- 72. La evaluación del control interno deberá responder a los requerimientos de las normas de auditoría, aplicando la estructura planteada en el Marco

COSO⁷, el cual establece su marco conceptual dividiendo el proceso en cinco componentes: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, monitoreo y supervisión.

Evaluación de Riesgo

73. Los auditores actuantes deben evaluar los riesgos de la auditoría, tanto como sea necesario para así lograr los resultados esperados de la auditoría.
74. Los riesgos identificados variarán de acuerdo con el objetivo de cada auditoría. La evaluación debe considerar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o presentaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión.
75. En la evaluación de riesgos deben considerarse los riesgos generales como los específicos mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad / programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes.
76. Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos variarán según la materia controlada y las circunstancias de la auditoría de que se trate. Los auditores del sector público consideran los tres tipos de riesgo de la auditoría (riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de no detección) en relación con la materia controlada y la situación específica. Además, la probabilidad de que se produzca el hecho y las consecuencias que ello podría acarrear se tendrán también en cuenta a la hora de evaluar los mismos, debiendo definir los procedimientos a seguir, con el objetivo de reducir los mismos a un nivel aceptable.
77. La identificación de los riesgos y la evaluación de su impacto sobre la auditoría a ejecutar debe realizarse durante todo el proceso de la misma.
78. Se deben evaluar los siguientes riesgos:
 - **Riesgo de auditoría:** es la probabilidad de que el auditor llegué y/o emita una opinión y/o conclusión inapropiada cuando existan errores significativos en la materia controlada que no hayan sido observados.

⁷ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

- **Riesgo inherente:** es el riesgo asociado a características propias del objeto auditado que no pueden ser eliminados por ser propios de su naturaleza o del sector donde se desenvuelve, aunque pueden ser mitigados por una adecuada gestión.
- **Riesgo de control:** es la probabilidad de no prevención, detección o corrección de desvíos en la entidad auditada que se origina en la insuficiencia o inadecuación de su sistema de control interno.
- **Riesgo de detección:** es la probabilidad de que los procedimientos desarrollados y ejecutados por el auditor no detecten un error significativo en el objeto auditado.

Evaluación de Riesgos de Fraude

79. Adicionalmente al riesgo de auditoría, el auditor deberá considerar el riesgo de que un error se motive en un hecho fraudulento. Si bien la detección del fraude no es el principal objetivo de la auditoría, el equipo auditor debe incluir los factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo, mantenerse alerta ante indicios de fraude en la realización de su trabajo y atender sus consecuencias.

Determinación de la Materialidad

80. El auditor deberá determinar la **materialidad o importancia relativa** en la planificación y durante la ejecución de la auditoría, relativa del objeto a auditar. Un objeto es materialmente significativo cuando se juzga que su examen influirá de manera importante en las decisiones de los usuarios previstos y cuando se evalúa que su omisión o exposición inadecuada provocaría un cambio en la opinión del profesional sobre el asunto.
81. Se evaluará la significación del objeto teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado.
82. La determinación de la materialidad en la planificación debe realizarse teniendo en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos.

83. Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de auditoría.

Programa de Auditoría

84. El proceso de planificación se hace operativo a través de un **Programa de Auditoría** elaborado y organizado como un esquema lógico, secuencial y detallado de las tareas a realizar y los procedimientos a utilizar, determinando la extensión y oportunidad en que serán aplicados. El mismo debe guiar la acción del auditor y servir como elemento para el control de la labor realizada.
85. Para cada auditoría se debe elaborar un Programa que incluya los objetivos, los alcances, los procedimientos a aplicar y la oportunidad de su ejecución. También incluirá al personal encargado de su desarrollo y otros recursos necesarios.
86. La aplicación de estos procedimientos deberá proporcionar la evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe y sus conclusiones.
87. El Programa debe ser flexible y admitir modificaciones, mejoras y ajustes que se consideren pertinentes durante el curso de la auditoría, dejando debidamente documentada la fecha (oportunidad) en la que se realizaron los ajustes correspondientes.

Ejecución

Objetivos

88. La fase de la ejecución es el momento central de la auditoría. Es el momento en que se deben realizar los procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría. Es el momento en el que se practican todas las

pruebas utilizando las técnicas o procedimientos necesarios para reunir las evidencias que darán respuesta a los riesgos identificados en la etapa de la planificación.

- 89.** Su propósito es cumplir los objetivos establecidos en el Plan General de Auditoría, aplicando adecuadamente los procedimientos, actividades y tareas definidas en el Programa de Auditoría. En la ejecución el Plan y el Programa se ajustan y desarrollan para cada proceso, cuenta o transacción significativa, realizando las pruebas pertinentes y utilizando las técnicas más adecuadas, para que con base a los resultados y/o hallazgos obtenidos el auditor pueda ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia auditada.

Técnicas de Auditoría

- 90.** La fase de ejecución inicia con la implementación del Programa de Auditoría e incluye la reunión de información, su registro y documentación, el análisis, la producción de hallazgos y conclusiones y la comunicación al organismo auditado para resolver problemas y promover la eficiencia y efectividad de sus operaciones.
- 91.** El auditor debe valorar el uso de métodos para la selección y análisis de muestras, dependiendo del objetivo y el alcance de la auditoría.
- 92.** Quienes ejecutan el Programa de Auditoría aplican procedimientos y pruebas para obtener la evidencia que dé respuesta a los riesgos identificados, los tipos de prueba que puede aplicar el auditor son:
- Pruebas de control
 - Pruebas sustantivas (de detalle y analíticas)
 - Otros métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor emplea con base a su criterio o juicio profesional aplicado según las circunstancias.

Uso del Muestreo

- 93. La técnica de muestreo permite inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos denominado población, en base al estudio de una fracción de esos elementos llamada muestra.
- 94. El equipo auditor definirá los criterios y métodos de muestreo apropiados para la obtención de información sobre el objeto bajo examen.
- 95. Al realizar la elección del método de muestreo, el auditor debe considerar los objetivos de auditoría y la naturaleza de la población a muestrear, así como las ventajas y desventajas de cada método.
- 96. El auditor puede construir una muestra intencional de diferentes formas sobre la base del juicio profesional: (i) un muestreo no aleatorio o no estadístico; (ii) utilizar técnicas de muestreo estadístico; o (iii) combinando ambos tipos.
- 97. En el muestreo estadístico se realiza una selección aleatoria de los elementos que permite establecer el margen de error esperado y definir el nivel de confianza de los resultados obtenidos. Una muestra estadística puede complementarse con elementos adicionales para darle mayor robustez.
- 98. Un principio bien establecido es que el dictamen del auditor debe basarse en evidencia obtenida mediante el muestreo. El auditor deberá determinar la cantidad y tipo de evidencia a reunir.

Evidencias de Auditoría

- 99. Evidencia es cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia en cuestión cumple con los criterios aplicables. Para emitir tal juicio la evidencia que lo fundamenta debe ser suficiente y apropiada.
- 100. Los procedimientos de auditoría deben adecuarse a las circunstancias y permitir obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar razonablemente las afirmaciones del auditor. Para ello deberá considerarse tanto la cantidad de información que será usada como evidencia como su relevancia y confiabilidad.

101. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la propiedad se relaciona con la calidad de la misma, su relevancia y confiabilidad.
102. La cantidad de evidencia requerida depende del riesgo de error de significancia de la información reunida sobre la materia en cuestión (mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (mientras mayor sea la calidad, probablemente se necesite menos información).
103. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con gente externa, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por la entidad auditada.

Técnicas de recopilación de evidencias

104. Los métodos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recalcado, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación.
105. Las evidencias obtenidas permiten respaldar los hallazgos de auditoría que se expondrán como conclusiones de trabajo. El término "respaldo" remite a la idea de poder de convencimiento sobre la verosimilitud de la constatación de un hallazgo y la identificación de sus causas y efectos. Cualquier usuario podría estar de acuerdo en que estos son los hechos si evalúa las evidencias que respaldan la afirmación que se realiza sobre su existencia.
106. El equipo de auditores debe trabajar para reunir evidencias de diferentes fuentes y naturaleza. De acuerdo a sus fuentes, las evidencias pueden ser clasificadas en:
 - Evidencias producidas por los auditores.
 - Evidencias obtenidas del auditado.
 - Evidencias obtenidas de terceras partes.
107. Por su parte, las evidencias derivadas de estas fuentes pueden ser clasificadas en cuatro tipos:
 - Evidencia física.

- Evidencia documental.
 - Evidencia testimonial.
 - Evidencia analítica.
- 108.** La calidad de la recopilación, documentación y análisis de la información es fundamental para garantizar buenos resultados de auditoría. Normalmente la reunión de información se realiza en la sede de la entidad auditada aplicando los procedimientos desarrollados y probados en la fase de relevamiento y planificación. El [Plan de Auditoría](#) incluye la formulación de las preguntas de auditoría, las estrategias metodológicas para abordarlas y las técnicas de recolección de datos que ellas suponen.
- 109.** Es usual diferenciar grupos de estrategias que van desde relevamientos muestrales hasta estudios de casos en profundidad; desde diseños experimentales o cuasi experimentales hasta estudios longitudinales. Cada una de estas estrategias puede utilizar diferentes técnicas de reunión de información como observaciones directas, cuestionarios autoadministrados, entrevistas (estructuradas o semiestructuradas), grupos focales o procesamiento de datos secundarios.

Evaluación de la evidencia

- 110.** Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.
- 111.** El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.
- 112.** Con base en los resultados o hallazgos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia.

Hallazgos de Auditoría

- 113.** Los hallazgos de auditoría son aquellos hechos debidamente fundados que llaman la atención del auditor por manifestar desviaciones respecto del criterio y que deben ser comunicados al auditado porque afectan de manera relevante el desempeño de su actividad.
- 114.** El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.
- 115.** El auditor debe utilizar su buen juicio y criterio profesional para decidir cómo informar desviaciones importantes identificadas en la auditoría. La extensión con que desarrolle cada hallazgo dependerá la manera en que se juzgue qué debe ser informado aunque, como mínimo deben identificarse los siguientes elementos:
- Condición: lo que es.
 - Criterio: lo que debe ser.
 - Efecto: resultado adverso o potencial de la condición encontrada.
 - Causa: es la razón básica por lo cual ocurrió la condición.
- 116.** Sobre la base de los hallazgos o conclusiones de su trabajo, el equipo auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre los aspectos relevantes del objeto auditado en el marco de los objetivos del examen.

Matriz de Hallazgos

- 117.** El proceso de análisis, evaluación y validación del hallazgo debe ser cuidado y riguroso para garantizar que éste resulte:
- **Objetivo:** establecido con fundamento.
 - **Factual (de los hechos, o relativo a ellos):** basado en hechos y evidencias.
 - **Relevante:** que la materialidad y frecuencia merezca su comunicación e interprete la percepción colectiva del equipo auditor.

- **Claro y preciso:** contenga afirmaciones inequívocas, libres de ambigüedades.
- **Verificable:** que se pueda confrontar con hechos, evidencias o pruebas.
- **Útil:** que su establecimiento contribuya a la economía, eficiencia, eficacia y a la sustentabilidad en la utilización de los recursos públicos, a la racionalidad de la administración para la toma de decisiones y que en general sirva para el mejoramiento continuo de la organización.

118. A efectos de validar un hallazgo, se debe:

- Determinar y evaluar la condición y compararla con el criterio.
- Verificar y analizar la causa, efecto y la recurrencia de la observación.
- Evaluar la suficiencia, pertinencia y utilidad de la evidencia.
- Identificar y valorar responsables y líneas de autoridad.
- Comunicar y trasladar al auditado las observaciones.
- Evaluar y validar la respuesta del auditado.
- Comunicar la decisión sobre el hallazgo, la responsabilidad de los funcionarios intervinientes y/o la recomendación para la mejora de la gestión.

119. Las constataciones e informaciones obtenidas durante la ejecución de la auditoría, tanto como las propuestas de las observaciones y recomendaciones son registradas en la matriz de hallazgos.

120. La matriz de hallazgos permite reunir de forma estructurada, los elementos centrales de la auditoría y es, por ello, un instrumento útil para complementar y dar una orientación general al informe que reúne sus resultados y conclusiones.

121. La matriz facilita la comprensión homogénea de los hallazgos y sus elementos constitutivos por parte de los integrantes del equipo auditor y terceros interesados y permite el desarrollo de la etapa de conclusiones y emisión del informe.

Papeles de Trabajo

122. Los Papeles de Trabajo son el conjunto de documentos elaborados por el auditor en los que consta la información estrictamente necesaria para respaldar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, archivar

cuestiones significativas para futuras auditorías y realizar las revisiones de calidad propias de cada sistema.

123. La documentación debe prepararse en el momento apropiado y de manera uniforme e incluir el Plan General y el Programa de auditoría, el registro de los procedimientos realizados, la evidencia y los resultados obtenidos y comunicados.
124. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento sobre los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional y las conclusiones relacionadas.
125. Entre los objetivos de la confección de los papeles de trabajos, se pueden mencionar los siguientes:
 - Ayudan al auditor en el desarrollo de su trabajo y en la redacción del informe.
 - Registran la información reunida y documentan las desviaciones encontradas.
 - Sientan las bases para el control de calidad.
 - Demuestran el cumplimiento de las normas de auditoría.
 - Es la documentación que permite la defensa del profesional ante las demandas, los juicios y otras acciones judiciales.
 - Permiten que el trabajo ejecutado sea revisado por terceros.
 - Constituyen un elemento adicional para la programación de futuras auditorías en la misma entidad o similares.
 - Ponen en evidencia la idoneidad profesional del auditor.
126. En la confección de los papeles de trabajo, el auditor deberá tener presente que pueden existir exigencias legislativas específicas en materia de confidencialidad y transparencia, debiendo tener conocimiento de las exigencias de la normativa vigente sobre la aplicación de determinados procedimientos en particular y específicos.
127. Se deberán establecer las políticas y procedimientos relativos al diseño, revisión, codificación, marcas, manejo, custodia y conservación de los

papeles de trabajo (documentales, digitales u otro medio electrónico), de conformidad con la normativa jurídica y técnica aplicable.

128. Los papeles de trabajo se pueden elaborar en forma manual, formato electrónico, digital u otros medios similares. Los papeles de trabajo preparados en forma electrónica deben someterse a los mismos estándares de calidad establecidos para la preparación, revisión y retención de los papeles de trabajo en papel o manuales.

Informe

129. El equipo auditor debe preparar un informe basado en las conclusiones obtenidas para comunicar los resultados del examen al auditado, a los usuarios y al público en general con el propósito de promover correcciones y mejoras en la gestión y facilitar las acciones de seguimiento.
130. El Auditor debe preparar por escrito el informe que exponga de manera adecuada los hallazgos y observaciones que resultan del proceso de auditoría. El contenido debe ser fácil de entender, estar exento de afirmaciones vagas y ambiguas, incluir sólo aquella información capaz de validarse y respaldarse con la evidencia obtenida. También debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.
131. Cuando ello sea técnicamente factible, el uso del lenguaje llano, orientado a las necesidades de la información de los auditados y comprensible para los usuarios y ciudadanos no especialistas en las materias abordadas, fortalece el control, la transparencia y la certeza jurídica. También contribuye a promover prácticas comunicativas más eficaces, claras y satisfactorias entre los funcionarios públicos y la ciudadanía.
132. La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales.
133. En los compromisos o trabajos de atestiguamiento, el informe de auditoría puede expresar un dictamen en cuanto a si la información de la materia, en todos los aspectos importantes, está libre de aspectos o representaciones erróneas y/o si la materia cumple, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos.

134. En los compromisos directos, el informe de auditoría debe declarar los objetivos de auditoría y describir la manera en que se abordaron en la misma. Incluye los hallazgos y conclusiones sobre la materia y también puede incluir recomendaciones.

Contenidos Mínimos

135. El Informe debe contar con una estructura básica flexible que permita atender articuladamente a requerimientos técnicos, al objetivo de la auditoría y a las particularidades de los destinatarios en las distintas fases, utilizando formas de comunicación y lenguaje apropiados.
136. Los informes de auditoría, independientemente de los objetivos y versiones de que se trate siguen el siguiente esquema básico de organización:
- **Título:** Identifica el tipo de auditoría en instancia del proceso auditor.
 - **Destinatario:** Identifica a quién se dirige el informe.
 - **Párrafo Introdutorio:** Identifica la entidad, el período auditado y el objetivo de la auditoría.
 - **Alcance:** Expone el propósito general del informe y los aspectos evaluados. Incluye una declaración de que la auditoría fue realizada de acuerdo a normas.
 - **Identificación o descripción del objeto:** Consigna la materia auditada (estados contables, programas, actividades, rendiciones de cuentas, etc).
 - **Criterios Identificados:** Expone los criterios contra los cuales se evalúa el objeto auditado, cita las fuentes de dichos criterios (leyes, reglamentos, actos administrativos, protocolos, disposiciones emitidas por organismos de expertos, etc.) y cualquier aclaración pertinente sobre su aplicación.
 - **Hallazgos:** Consigna los hechos relevantes surgidos al comparar la condición (situación detectada) con el criterio (deber ser).
 - **Respuestas de la Entidad Auditada:** Consigna el descargo del auditado sobre las observaciones remitidas de manera preliminar por el equipo auditor.

- **Conclusión / Dictamen / Opinión:** Dependiendo del tipo de auditoría y objetivos propuestos expresa una opinión en cuanto a si la información de la materia auditada en todos sus aspectos importantes (seguridad razonable) está libre de incorrecciones (errores y fraudes) y/o si cumple en todos los aspectos importantes con los criterios o normas establecidos o, en todo caso, informa sobre el desempeño evaluado en términos de economía, eficiencia y eficacia.
- **Recomendaciones:** Formula, si corresponde, recomendaciones para la mejora de los problemas identificados por la auditoría abordando sus causas.
- **Fecha:** consigna la fecha en que se emite el informe
- **Firma.**

SEGUNDA PARTE

PRINCIPIOS DE LAS AUDITORÍAS FINANCIERA, DE CUMPLIMIENTO Y DE DESEMPEÑO

Capítulo 4 – Principios de la Auditoría Financiera

MARCO DE AUDITORÍA FINANCIERA

Definición y Objetivos de la Auditoría Financiera

- 137.** La auditoría financiera consiste en determinar, mediante la recopilación de evidencia de auditoría, si la información financiera de una entidad se presenta en sus estados financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. En los marcos de imagen fiel, el auditor evalúa si la información se presenta fielmente. En los marcos de cumplimiento, el auditor evalúa la medida en que se ha logrado cumplimiento.
- 138.** El objetivo de la auditoría financiera es proporcionar a los usuarios, a través de la recopilación de evidencia de auditoría suficiente y apropiada, garantías razonables mediante una opinión o un informe de auditoría, de que los estados financieros u otras formas de información financiera se presentan fielmente en todos los aspectos significativos de conformidad con el marco de información financiera y regulatorio aplicable.

Condiciones previas para la fiscalización de Estados Financieros de conformidad con las ISSAI

- 139.** Antes de emprender un encargo de auditoría financiera, el auditor debe:
- Evaluar si el marco de información financiera de la entidad auditada es aceptable;

- Garantizar que la dirección de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:
 - Respecto de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - Del control interno que la dirección considere necesario adoptar para la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, ya sean debidas a fraude o error;
 - De proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información y a las personas que sean necesarios para llevar a cabo la auditoría.

Marcos de Información Financiera

140. Los marcos de información financiera pueden ser:

- Con fines generales: diseñados para satisfacer las necesidades de información de una amplia gama de usuarios;
- Con fines específicos: se diseñan para satisfacer las necesidades concretas de un usuario o de un grupo de usuarios en particular (por ejemplo, las disposiciones sobre información financiera establecidas por una organización de financiación, un órgano de gobierno, el legislativo o por contrato).

141. Los principios de la ISSAI 200 son pertinentes para auditorías de diferentes tipos de estados financieros, como los preparados con arreglo tanto a marcos con fines generales (por ejemplo, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, Normas Internacionales de Información Financiera o marcos de información financiera nacionales) como con fines específicos.

142. Además, los marcos de información financiera pueden ser:

- De cumplimiento: que establecen normas y requisitos que deben seguirse estrictamente en todos los casos;
- De imagen fiel: que reconocen que, con el fin de lograr una imagen fiel de los estados financieros de la entidad, en su preparación puedan producirse desviaciones con respecto de algún requisito del marco o proporcionar información adicional.

- 143.** Los principios de la ISSAI 200 también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera (como estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero) para otros usuarios, tales como organismos rectores, el legislativo u otras partes con función supervisora.
- 144.** Cuando el auditor debe efectuar auditorías de la ejecución presupuestaria, en algunos casos tendrá que examinar la regularidad de las transacciones presupuestarias y comparar la realidad con el presupuesto. Para ello deberá recurrir a marcos de información financiera específicos o individuales. Para este tipo de encargo de auditoría, es posible que no se hayan expuesto las condiciones previas establecidas por las ISSAI con respecto a la auditoría financiera, pero los principios que contienen deberán aplicarse en la medida de lo posible.

Evaluación del Marco de Información Financiera

- 145.** El marco de información financiera debería ser aplicable a las circunstancias de la entidad auditada, sobre todo para ofrecer una imagen fiel de los resultados y la posición financieros en caso necesario. Normalmente, las disposiciones legales o reglamentarias, u otra autoridad pertinente, prescriben el marco de información financiera aplicable. En caso contrario, la decisión queda a discreción de la dirección.
- 146.** El auditor debería evaluar si el marco de información financiera empleado es aceptable. Actualmente no existen fundamentos objetivos y aceptados, generalmente reconocidos a nivel mundial, para juzgar la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales. En ausencia de dichos fundamentos, se presume que las normas de información financiera establecidas por organismos autorizados o reconocidos para emitir normas (por ejemplo, Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público o Normas Internacionales de Información Financiera) que han de ser utilizadas por determinados tipos de entidades son aceptables en lo que se refiere a los estados financieros con fines generales preparados por dichas entidades, siempre que los citados organismos sigan un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma

en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados. Para ser aceptable, un marco de información financiera debe garantizar que la información presentada en los estados financieros es relevante, completa, fiable, objetiva y comprensible.

- 147.** Si el marco financiero no se considera aceptable, el auditor deberá evaluar su efecto en los estados financieros en cuanto a la información que falta o a su impacto en los resultados o en la posición financieros:
- cuando la dirección decide la adopción del marco de información, el auditor sugerirá que se modifique el marco; o
 - cuando no sea posible modificar el marco porque las disposiciones legales o reglamentarias prescriban la utilización de dicho marco, el auditor informará al auditado de las revelaciones de información adicionales necesarias en los estados financieros para evitar malentendidos.
- 148.** Teniendo en cuenta la respuesta del auditado, el auditor determinará el impacto de la opinión de auditoría o considerará la inclusión de un párrafo de énfasis que explique el impacto del marco de información financiera en los resultados, el activo y el pasivo u otros aspectos. El auditor también podrá considerar la aplicación de otras acciones, como informar al legislativo o retirarse del encargo de auditoría si la EFS puede hacerlo.

Elementos de la Auditoría Financiera

- 149.** Los **elementos de la auditoría financiera** son:
- **Materia o asunto en cuestión** son los datos contables y relacionados con la contabilidad de una entidad, que normalmente se presentan en forma de estados financieros
 - Las partes de la auditoría de la cuenta son:
 - **El equipo auditor** al que se asigna el estudio de la cuenta correspondiente a un ejercicio económico de un organismo en particular.
 - **El auditado** o entidad y funcionarios a cargo responsables de la información, la administración de los recursos públicos y la atención de las recomendaciones, sobre los que recae el juicio de cuenta.

- Los usuarios previstos por la auditoría para quienes el HTC elabora el informe, entre los que suelen incluirse individuos, organizaciones, órganos legislativos, de vigilancia/supervisión, con facultades de gobierno o público en general.

Principios de la Auditoría Financiera

150. Los principios generales de la auditoría del sector público están recogidos en la ISSAI 100 y en las normas relativas a la ética, el control de calidad y a las responsabilidades generales del auditor en la auditoría de los estados financieros.

Estos principios abarcan:

- ética e independencia;
- juicio profesional, diligencia debida y escepticismo;
- control de calidad;
- gestión y habilidades del equipo de auditoría;
- riesgo de auditoría;
- materialidad;
- documentación;
- elaboración de informes y seguimiento;
- comunicación.

En los siguientes párrafos se establecen los principios específicos relativos a la auditoría financiera del sector público.

Acordar los términos del trabajo de fiscalización

151. Los términos de la fiscalización están establecidos por el mandato legal del HTC. El auditor debe formar un entendimiento mutuo con la dirección o los encargados del gobierno de la entidad sobre sus funciones y responsabilidades respectivas en cada trabajo de fiscalización, preferiblemente por escrito. Cuando el trabajo de fiscalización se realiza a petición de la dirección o los encargados del gobierno de la entidad, todas las partes deberán estar de acuerdo en los términos de dicho trabajo.

Planificación

- 152. El auditor debe planificar la auditoría para garantizar que se lleva a cabo de manera eficaz y eficiente estableciendo el alcance, el momento de realización y el enfoque de la misma, así como las medidas prácticas necesarias.
- 153. Un plan detallado es fundamental para una auditoría eficiente y eficaz. La naturaleza y alcance de la planificación necesaria dependerá de si se trata de la primera auditoría de la entidad o de una tarea recurrente, de la envergadura y complejidad de la entidad, y de la experiencia previa del equipo auditor con la entidad. El [plan de auditoría](#) debe actualizarse en el curso del trabajo de auditoría para tener en cuenta cuestiones o acontecimientos inesperados que afecten a la evaluación del riesgo o a la ejecución de la auditoría.

Materialidad

- 154. El auditor debe aplicar el concepto de importancia relativa o materialidad desde el punto de vista cuantitativo (cantidad) y, en su caso, cualitativo (naturaleza) al planificar y ejecutar la auditoría, y evaluar y comunicar los resultados.
- 155. Al planificar la auditoría, el auditor debe determinar el nivel global de materialidad de los estados financieros en conjunto teniendo en cuenta el nivel de incorrección que puede influir en las decisiones de los usuarios de dichos estados. El auditor reducirá entonces ese nivel de importancia relativa al determinar el trabajo de auditoría que se haya de realizar para reducir a un nivel aceptable el riesgo de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto.
- 156. Este bajo nivel de materialidad (también denominado materialidad en la ejecución del trabajo) debe usarse con el fin de determinar la naturaleza,

momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría, y evaluar los resultados de dichos procedimientos. El alcance de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros debe compararse con la materialidad global teniendo en cuenta su efecto y naturaleza cuantitativos al formarse una opinión en el informe de auditoría. La importancia relativa atribuida a la información ha de ser revisada con respecto a la determinada al planificar la auditoría atendiendo a los resultados finales de la entidad y a otros factores.

Conocimiento de la Entidad Auditada

- 157.** El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluido el marco de información financiera aplicable y los procedimientos de control interno de la entidad para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material. El sistema de control interno de una entidad consta de cinco componentes: el entorno de control, el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, el procedimiento aplicado por la entidad para supervisar el sistema de control interno, el sistema de información de la entidad y las actividades de control (incluidos los controles informáticos).

Determinación y Evaluación de Riesgos

- 158.** La identificación y evaluación por el auditor del riesgo de incorrección material tiene en cuenta tanto el riesgo inherente (la probabilidad de una incorrección material debido a las características particulares del tipo de transacción, saldo de cuenta o información a revelar) y el riesgo de control (el riesgo de que los controles internos no prevengan o detecten y corrijan errores o incorrecciones particulares).
- 159.** El auditor identifica y evalúa el riesgo inherente sin tener en cuenta el efecto de ningún control relacionado, y determina si alguno de los riesgos inherentes es significativo. El auditor debe evaluar la concepción de los controles pertinentes para la auditoría (sobre todo los relacionados con

riesgos inherentes significativos) y considerar si es probable que vayan a aplicarse en la práctica.

- 160. El auditor debe identificar y evaluar el riesgo de incorrección material en los estados financieros en su conjunto y en cada afirmación, para determinar los mejores procedimientos de auditoría para abordar dichos riesgos.
- 161. Los procedimientos de evaluación del riesgo ayudan a identificar la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría que debería realizarse, pero no proporcionan por sí solos evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar una opinión de auditoría.

Respuestas a los Riesgos Valorados

- 162. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada respecto a los riesgos de incorrección material valorados mediante el diseño y la aplicación de respuestas adecuadas a dichos riesgos. Cuanto mayor sea el riesgo, mayor puede ser el alcance de los procedimientos de auditoría requeridos y más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.
- 163. El auditor diseñará y aplicará respuestas globales para abordar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y otros procedimientos de auditoría cuya naturaleza, tiempo y alcance consideren los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos procedimientos de auditoría consisten normalmente en pruebas de cumplimiento y procedimientos sustantivos (procedimientos analíticos o pruebas de detalle).
- 164. Si los controles tienen probabilidades de ser eficaces, el auditor puede estudiar la posibilidad de probarlos. Si las pruebas demuestran que los controles funcionan eficazmente, será necesario efectuar menos pruebas sustantivas para abordar el riesgo identificado. Los controles deben probarse en circunstancias en que los procedimientos sustantivos no basten por sí solos.

Consideraciones relativas al Fraude

- 165. En el marco de la identificación y valoración de los riesgos de incorrecciones materiales, el auditor debe estudiar si pudieran producirse incorrecciones materiales debido a fraude, y responder adecuadamente a dichos riesgos.
- 166. La responsabilidad principal por la prevención y detección de fraude recae principalmente en la dirección y en los responsables del gobierno de la entidad. El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable que le permita determinar hasta qué punto los estados financieros considerados están libres de incorrecciones materiales. Las incorrecciones materiales pueden deberse a fraude o error. No obstante, por su naturaleza, el fraude es difícil de identificar para el auditor y, por tanto, no existen garantías de que se detecten todas las incorrecciones materiales debidas a fraude. Por tanto, el auditor ha de estudiar en cada caso qué procedimientos de auditoría deben adoptarse cuando el riesgo de fraude sea significativo. El auditor deberá considerar si ha de comunicar los casos de fraude o presunto fraude identificados durante la auditoría a las autoridades pertinentes.

Consideraciones sobre el Principio de Entidad en Funcionamiento o Principio de Gestión Continuada

- 167. El auditor debe considerar la posibilidad de que existan hechos o condiciones que pudieran poner en duda la intención y la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro.
- 168. El principio de gestión continuada de una entidad auditada en funcionamiento repercute en los estados financieros, ya que determina la base contable que debe aplicarse, principalmente el valor contable del activo y del pasivo.
- 169. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca del uso apropiado por parte de la dirección de la hipótesis de gestión continuada o entidad en funcionamiento en la preparación y

presentación de los estados financieros, y deberá emitir una conclusión al respecto.

Consideraciones relativas a Leyes y Reglamentos en Auditoría de Estados Financieros

- 170.** El auditor debe identificar los riesgos de incorrección material debidos al incumplimiento de leyes y reglamentos, y responder adecuadamente.
- 171.** El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa al cumplimiento de las disposiciones de dichas leyes y reglamentos que tengan un efecto directo en la determinación de los importes materiales y la información que se ha de revelar en los estados financieros. El auditor debe llevar a cabo los procedimientos de auditoría de manera que le ayuden a identificar casos de incumplimiento de dichas leyes o reglamentos que indirectamente tengan una repercusión material en los estados financieros.
- 172.** En el sector público pueden existir responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de leyes y reglamentos relacionados con la auditoría de los estados financieros y otros aspectos de las operaciones de la entidad. En dichos casos, el auditor ha de distinguir entre el alcance del trabajo efectuado para verificar el cumplimiento de las leyes y reglamentos por la necesidad de emitir la opinión sobre los estados financieros, y el trabajo de auditoría llevado a cabo para verificar otros criterios de cumplimiento por la necesidad de emitir una opinión o un informe de auditoría sobre el cumplimiento.
- 173.** El auditor debe tener un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que esta cumple con dicho marco.
- 174.** Las disposiciones de algunas leyes y reglamentos tienen un efecto directo en los estados financieros porque determinan los importes comunicados y la información que se ha de revelar en los estados financieros. Otras leyes y reglamentos deben ser cumplidos por la entidad o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su

actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad.

Evidencias de Auditoría

- 175.** El auditor debe tener un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que esta cumple con dicho marco.
- 176.** El auditor debe diseñar y aplicar los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y adecuada (cualitativa y cuantitativamente) para alcanzar conclusiones en las que basar su opinión.
- 177.** La cantidad de la evidencia requerida para fundamentar una conclusión depende de la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material y también de la calidad de dicha evidencia. La calidad de la evidencia de auditoría viene determinada por su pertinencia y su fiabilidad. La fiabilidad de la evidencia está influida por su origen y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo.

Evaluación de las Incorrecciones

- 178.** El auditor debe mantener un registro de las incorrecciones identificadas durante la auditoría, y comunicarlas a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. El auditor debe valorar si las incorrecciones implican más trabajo de auditoría, y su impacto en los estados financieros, si no se corrigen.
- 179.** Las incorrecciones no corregidas deberán ser evaluadas por el auditor para conocer su materialidad, individualmente o en su conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre la opinión expresada de auditoría.

Formación de una Opinión y elaboración del Informe sobre los Estados Financieros

- 180.** El auditor debe formarse una opinión, de acuerdo con la evidencia de auditoría obtenida, sobre si los estados financieros han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y si están exentos de incorrecciones materiales.
- 181.** Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales.
- 182.** El auditor deberá emitir una opinión no modificada (o favorable) cuando concluya, a partir de la evidencia de auditoría, que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- 183.** Si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe, de acuerdo con la sección "Determinando el tipo de modificación a la opinión".
- 184.** Además de la opinión sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba, por ley u otra norma aplicable, informar sobre las observaciones y los hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse claramente de la opinión.

Modificaciones a la Opinión en el Informe de Auditoría

- 185.** El auditor deberá modificar la opinión contenida en su informe si concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o si el

auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para llegar a una conclusión.

186. Los auditores pueden emitir tres tipos de opiniones modificadas:

- Una opinión con reservas, si concluye que, o bien no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las incorrecciones, individualmente o en su conjunto, son o podrían ser materiales pero no generalizadas;
- Una opinión adversa (o desfavorable), si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones, individualmente o en conjunto, son materiales y generalizadas;
- Y una abstención (o denegación) de opinión, si, al no haber sido incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a incertidumbre o limitación al alcance de la auditoría material y generalizada.

187. La decisión respecto al tipo de opinión modificada que resulta adecuada depende de:

- La naturaleza del hecho que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales, o si pueden contener incorrecciones materiales en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, puede tener incorrecciones materiales;
- El juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del hecho en los estados financieros.

Párrafos de Énfasis y de otras cuestiones en el Informe de Auditoría

188. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros que sean de tal importancia que resulte fundamental para entenderlos, pero hay evidencia suficiente y adecuada de que la cuestión no tiene incorrecciones materiales, entonces se deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.

189. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente de los presentados o revelados en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, y a condición de que no esté prohibido legalmente, se podrá introducir un párrafo que lleve el encabezado "Párrafo sobre otras cuestiones".

Consideración de los hechos posteriores a la fecha del Informe

190. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, siempre que impliquen un ajuste de los estados financieros o una explicación en los mismos, se han identificado y reflejado adecuadamente en los estados financieros.
191. El auditor también deberá reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Información Comparativa – Cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos

192. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la información comparativa incluida en los estados financieros, se presenta, en todos los aspectos significativos, de conformidad con los requisitos sobre información comparativa del marco de información financiera aplicable, y se notifica con arreglo a las responsabilidades de divulgación de la información del auditor.
193. La información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en los estados contables correspondientes a uno o varios períodos anteriores. Las cifras correspondientes son importes y otra información del período anterior que se incluyen como parte integrante de

los estados financieros del período actual. En los estados financieros comparativos se incluyen importes y otra información del período anterior para su comparación con los estados financieros del período actual con el mismo nivel de información que en el período actual.

- 194.** El auditor deberá evaluar si la información comparativa concuerda con los importes y otra información presentada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada. El auditor deberá evaluar también si las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el periodo actual o, en caso de que haya habido modificaciones en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente contabilizados y se han presentado y revelado adecuadamente.
- 195.** En cuanto a las cifras correspondientes, la opinión del auditor sobre los estados financieros solo se refiere al período actual. Respecto de los estados financieros comparativos, la opinión del auditor deberá referirse a cada periodo para el cual se presentan.

Las responsabilidades del Auditor en relación con otra información en documentos que contienen Estados Financieros auditados

- 196.** El auditor debe leer la otra información con el fin de identificar cualquier inconsistencia o error de hecho que sean significativos en los estados financieros auditados, o con los conocimientos adquiridos por el auditor durante la auditoría. Si, al leer dicha información, el auditor identifica tal inconsistencia o error de hecho, deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser revisados.
- 197.** Otra información es información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría sobre los mismos) incluida en el informe anual de la entidad. Consiste en un documento o conjunto de documentos anuales normalmente elaborados por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad con arreglo a las disposiciones legales, reglamentarias, o la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a

los interesados información sobre las operaciones de la entidad y sobre los resultados financieros de la entidad y su posición financiera tal y como se refleja en los estados financieros.

- 198. Si el auditor identifica una inconsistencia que sea material, puede tomar medidas tales como modificar la opinión del auditor, retener el informe de auditoría, renunciar al encargo (lo cual es raramente posible en el sector público), notificar a los responsables del gobierno de la entidad o incluir un párrafo de "Otro asunto" en el informe de auditoría.
- 199. Si el auditor identifica una inconsistencia que sea material y que la dirección o la entidad auditada se niegue a corregir, deberá notificarlo a los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que los auditores también deban o decidan notificar a otras partes, como el órgano legislativo, además de los responsables del gobierno.

Consideraciones relevantes para las Auditorías de Estados Financieros consolidados

- 200. Los auditores que deban auditar estados financieros consolidados deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a la información financiera de todos los componentes y del proceso de consolidación para poder emitir una opinión sobre si los estados financieros consolidados han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- 201. Estos principios son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público. En situaciones en las que el auditor debe auditar los estados financieros consolidados, pueden aplicarse consideraciones y requisitos especiales, como una garantía de la calidad de los auditores de los componentes.

Capítulo 5 – Principios de la Auditoría de Cumplimiento

MARCO PARA LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Objetivo de la Auditoría de Cumplimiento

- 202.** La auditoría de cumplimiento es una verificación independiente para determinar si un asunto cumple con las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimiento aplicables identificadas como marco legal. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada.
- 203.** El objetivo de la auditoría de cumplimiento del sector público es verificar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe. Los informes pueden variar entre opiniones breves normalizadas y diferentes formatos de conclusiones, presentados de manera extensa o breve. La fiscalización de cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento de la normativa vigente) o con la ética (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y de los principios éticos y de comportamiento recogidos en el código de conducta de los funcionarios públicos).
- 204.** La auditoría de cumplimiento también puede llevar a que las Instituciones de Control Externo (ICEX) con funciones jurisdiccionales emitan resoluciones sobre aquellos responsables de la administración de los fondos públicos. Las ICEX están obligadas a remitir a las autoridades judiciales, información sobre los hechos que puedan ser constitutivos de delito, pudiendo ampliar el objetivo y alcance de la fiscalización si se considera necesario.

Características de la Auditoría de Cumplimiento

- 205. La auditoría de cumplimiento podrá tener un objeto más o menos amplio y proporcionará un grado de seguridad razonable o limitada, en función de los objetivos definidos, los procedimientos de obtención de evidencia y el formato de informe.
- 206. Las auditorías de cumplimiento forman parte de las competencias atribuidas a las ICEX. Las disposiciones normativas son el medio a través del que el poder legislativo ejerce el control sobre los ingresos y gastos públicos.
- 207. Las entidades públicas y sus funcionarios son responsables de garantizar los principios de transparencia, rendición de cuentas y **buena gestión** de los fondos públicos.
- 208. La auditoría de cumplimiento promueve la **transparencia** mediante la presentación de informes independientes sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes. Contribuirá a mejorar la **rendición de cuentas** al informar sobre las desviaciones e incumplimientos de las disposiciones vigentes, permitiendo la adopción de medidas correctoras. Promueve la **buena gestión**, mediante la identificación de las debilidades y desviaciones respecto a la normativa aplicable. La auditoría de cumplimiento contribuye a mejorar la transparencia, la rendición de cuentas y la buena gestión en el sector público al valorar el riesgo de fraude y corrupción cuando define los objetivos de la auditoría.
- 209. Dependiendo de la estructura organizativa del sector público y de las competencias asignadas a las ICEX, la auditoría de cumplimiento puede abarcar distintos niveles de gobierno: Nacional, Provincial y local. En las auditorías sobre los ingresos o gastos públicos, la auditoría podrá recaer en aquellos sujetos involucrados en la gestión de los bienes públicos o de los servicios públicos o sobre los beneficiarios de ayudas o subvenciones.
- 210. Si la ICEX ostenta funciones jurisdiccionales, los responsables de la gestión de los fondos públicos, además de la obligación de rendir cuentas, quedan sometidos a su jurisdicción, lo que puede implicar el establecimiento de requerimientos adicionales para los auditores.

Diferentes perspectivas de la Auditoría de Cumplimiento

211. La auditoría de cumplimiento puede formar parte de una auditoría más amplia que incluya otros aspectos por lo que puede combinarse con otros tipos de fiscalización:

- Fiscalización de regularidad que persiga los objetivos de cumplimiento y financiera (véase la ISSAI 4200 para mayor información), o
- Fiscalización de cumplimiento independiente de la fiscalización de estados financieros (véase la ISSAI 4100), o
- Fiscalización conjunta de cumplimiento y operativa.

Auditoría de Cumplimiento en relación con la Auditoría de Estados Financieros

212. Se requiere un examen más riguroso de la ejecución presupuestaria cuando se realiza una fiscalización de regularidad que integra la auditoría de estados financieros y la de cumplimiento.

213. Las disposiciones normativas son importantes tanto en la auditoría de cumplimiento como en la de estados financieros. Las disposiciones normativas que se apliquen en cada campo dependerán del objetivo de la auditoría. La auditoría de cumplimiento tiene por finalidad verificar si la gestión económico financiera de la entidad o la actividad cumple con las disposiciones aplicables identificadas como marco legal y se centra en la obtención de evidencia suficiente y adecuada relacionada con el cumplimiento de dicho marco legal. La auditoría de estados financieros tiene por objeto emitir una opinión sobre si los estados financieros de la entidad en cuestión se prepararon de conformidad con un marco normativo de información financiera aceptable y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, relacionada con las normas que tienen un efecto directo y significativo sobre dichos estados financieros. Mientras que en la auditoría de estados financieros sólo son relevantes aquellas normas que tienen un efecto directo y significativo sobre los estados

financieros, en la auditoría de cumplimiento cualquier disposición o normativa relacionada con la materia auditada puede ser significativa para la auditoría.

- 214.** La ISSAI 4200 recoge las directrices para la realización de la auditoría de cumplimiento en combinación con la auditoría de estados financieros. Estas directrices deben leerse junto con las Directrices Generales de Auditoría Financiera (ISSAIs 1000-2999).

Auditoría de Cumplimiento por separado

- 215.** Las auditorías de cumplimiento podrán planificarse, ejecutarse y recogerse en informes independientes de las auditorías de estados financieros y operativas. La ISSAI 4100 provee una guía para estos casos. Las auditorías de cumplimiento pueden realizarse de manera independiente, de forma regular o ad hoc, constituyendo fiscalizaciones concretas y claramente definidas, cada una de ellas, sobre una materia específica.

Auditoría de Cumplimiento en combinación con la Auditoría Operativa o de Gestión

- 216.** Cuando la auditoría de cumplimiento forma parte de una auditoría operativa, la verificación del cumplimiento se referirá a los principios de economía, eficiencia y eficacia. La falta de cumplimiento puede ser la causa, la consecuencia o la explicación del estado de las actividades sujetas a la auditoría operativa. En las auditorías combinadas de este tipo, los auditores deben hacer uso de su juicio profesional para decidir si el objetivo de la auditoría debe centrarse en el cumplimiento de la legalidad o en los aspectos propios de la auditoría operativa, y si se deben aplicar las ISSAI-ES sobre auditoría operativa, de cumplimiento, o ambas.

Elementos de la Auditoría de Cumplimiento

- 217.** Los elementos de la auditoría del sector público se describen en la ISSAI 100. Esta sección señala aspectos adicionales de los puntos relevantes a la auditoría de cumplimiento, los cuales deben ser identificados por el auditor antes de iniciar la auditoría.

Normas y Criterios

- 218.** Las normas son el elemento más importante de la auditoría de cumplimiento ya que la estructura y contenido de las normas dan forma a los criterios de auditoría y, por lo tanto, son la base para saber cómo debe proceder la auditoría bajo un acuerdo constitucional específico.
- 219.** Las normas pueden incluir reglas, leyes y regulaciones, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos convenidos o los principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos. La mayoría de las normas se deriva de las premisas básicas y de las decisiones de la legislación provincial o nacional que resulte aplicable, pero pueden ser emitidas a un nivel inferior en la estructura organizacional del sector público.
- 220.** Debido a la diversidad de posibles normas, es probable que existan disposiciones que se contrapongan y que estén sujetas a diferentes interpretaciones. Además, las normas subordinadas pueden no ser consistentes con los requerimientos o límites de la legislación facultativa y pueden existir brechas legislativas. Como resultado, para evaluar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las normas aplicables en el sector público, es necesario tener conocimiento suficiente de la estructura y del contenido de las dichas normas. Esto es de especial importancia cuando se trata de identificar los criterios de auditoría, ya que las fuentes de dichos criterios pueden presentarse en la auditoría, tanto al determinar el alcance de la auditoría como al generar los hallazgos de la misma.

- 221.** Los criterios son los puntos de referencia o parámetros que se utilizan para evaluar o medir el asunto en cuestión de manera consistente y razonable. El auditor identifica los criterios con base en las normas relevantes. Para que sean adecuados, los criterios de la auditoría de cumplimiento deben ser relevantes, confiables, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos.
- 222.** La auditoría de cumplimiento generalmente implica la evaluación del cumplimiento de los 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).
- 223.** 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 (decencia).
- 224.** Se requieren criterios adecuados tanto en las auditorías que se enfocan en la regularidad como en las que se centran en la decencia. Los criterios adecuados para una auditoría de cumplimiento de decencia serán ya sea principios generalmente aceptados o buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos pueden no estar codificados, ser implícitos o estar basados en principios legales inválidos.

Materia en Cuestión

- 225.** La materia en cuestión de una auditoría de cumplimiento se define en el alcance de la misma. Puede tomar la forma de actividades, operaciones financieras o información. En el caso de un trabajo de un compromiso de atestiguamiento sobre el cumplimiento es más importante identificar la información de la materia en cuestión, la cual puede ser una declaración de cumplimiento elaborada de conformidad con un marco de información establecido y estandarizado.

- 226.** La materia en cuestión depende del mandato de la EFS, las autoridades relevantes y el alcance de la auditoría. Por lo tanto, el contenido y alcance de la materia en cuestión de la auditoría de cumplimiento puede variar significativamente. La materia en cuestión de una auditoría puede ser general o específica. Algunos tipos de materia son cuantitativos y, con frecuencia pueden medirse fácilmente (por ejemplo, los pagos que no cumplen ciertas condiciones), mientras que otros son cualitativos y de naturaleza más subjetiva (por ejemplo, el comportamiento u observancia de los requerimientos procesales).

Las Tres partes de la Auditoría de Cumplimiento

- 227.** La auditoría de cumplimiento se basa en una relación tripartita en la cual el objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de poder expresar una conclusión que tenga como fin mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos, diferentes de la parte responsable, sobre la medición o evaluación de la materia en cuestión ante a los criterios.
- 228.** En la auditoría de cumplimiento la responsabilidad del auditor es identificar los elementos de la auditoría, evaluar si un asunto en específico cumple con los criterios establecidos y emitir un informe sobre la auditoría de cumplimiento.
- 229.** La parte responsable es el poder ejecutivo del gobierno y/o la jerarquía subyacente de funcionarios públicos y entidades responsables de la administración de los fondos públicos y del ejercicio de la autoridad legal bajo control de la legislatura. La parte responsable en una auditoría de cumplimiento es responsable de la materia en cuestión de la auditoría.
- 230.** Los usuarios previstos son las personas, organizaciones o clases de los mismos para quienes el auditor elabora el informe de auditoría. En las auditorías de cumplimiento, los usuarios generalmente incluyen la legislatura como representantes del pueblo, quienes son los usuarios finales de los informes de la auditoría de cumplimiento. La legislatura toma las decisiones y establece las prioridades referentes a la estimación y propósito del gasto y el ingreso del sector público. El usuario primario en

una auditoría de cumplimiento es frecuentemente la entidad que expidió las autoridades identificadas como criterios de auditoría.

231. La relación entre las tres partes debe considerarse dentro del contexto de cada auditoría y puede ser diferente en un informe directo en contraposición con un trabajo de atestiguamiento. La definición de las tres partes puede también variar de acuerdo con las entidades públicas involucradas.

La Seguridad en la Auditoría de Cumplimiento

232. El auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o manejar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, reconociendo que, debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, ninguna auditoría puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la condición de la materia examinada. Esto debe manifestarse en forma transparente. En la mayoría de los casos, una auditoría de cumplimiento no cubrirá todos los elementos de la materia en cuestión, pero se apoyará en muestreos cualitativos o cuantitativos.
233. La auditoría de cumplimiento que se lleva a cabo obteniendo seguridad incrementa la confianza de los usuarios previstos en la información proporcionada por el auditor u otra parte. En la auditoría de cumplimiento existen dos niveles de aseguramiento: la seguridad razonable, que indica que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos; y la seguridad limitada, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el asunto no cumple con los criterios. Tanto la seguridad razonable como la seguridad limitada se pueden presentar en los informes directos y en los compromisos o trabajos de atestiguamiento al realizar la auditoría de cumplimiento.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Principios Generales

Juicio y Escepticismo Profesional

- 234. Los auditores deben planear y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional y ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de la misma.
- 235. Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requisitos relacionados con las decisiones del auditor sobre el curso correcto de acción. Expresan la actitud del auditor, lo cual debe incluir una mente que exprese sus inquietudes.
- 236. El auditor debe aplicar su juicio profesional en todas las etapas del proceso de auditoría. El concepto se refiere a la aplicación de su capacitación, conocimiento y experiencia relevante dentro del contexto otorgado por las normas de auditoría, de modo que pueda tomar decisiones informadas sobre el curso de acción apropiado a seguir dadas las circunstancias de la auditoría.
- 237. El concepto de escepticismo profesional es fundamental a todas las auditorías. El auditor debe planear y llevar a cabo la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que ciertas circunstancias pueden provocar que la materia en cuestión se desvíe de los criterios. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor debe hacer evaluaciones críticas, cuestionándose la suficiencia y pertinencia de la evidencia obtenida durante la auditoría.
- 238. El juicio y el escepticismo profesional se aplican a todo el proceso de la auditoría de cumplimiento para evaluar los elementos de la auditoría, la materia en cuestión, los criterios adecuados, el alcance de la auditoría, el riesgo, la materialidad y los procedimientos de la auditoría, los cuales se utilizarán en respuesta a los riesgos definidos.

- 239.** Ambos conceptos también se usan en la evaluación de evidencia y en los casos de no conformidad, al elaborar el informe y al determinar la forma, el contenido y la frecuencia de la comunicación a lo largo de la auditoría. Los requerimientos específicos para mantener el juicio y el escepticismo profesional en la auditoría de cumplimiento son la capacidad de analizar la estructura y el contenido de las autoridades públicas como base para identificar los criterios adecuados o las brechas en la legislación, en caso de que haya falta total o parcial de leyes y regulaciones, y para aplicar los conceptos profesionales de auditoría en el enfoque de materia conocida y desconocida.
- 240.** El auditor debe ser capaz de evaluar diferentes tipos de evidencia de auditoría de acuerdo a su origen e importancia para el alcance de la auditoría y el asunto examinado, y de evaluar la suficiencia y pertinencia de toda la evidencia obtenida durante la auditoría.

Control de Calidad

- 241.** Los auditores deben asumir la responsabilidad por la calidad general de la auditoría.
- 242.** El auditor es responsable de la realización de la auditoría y debe implementar procedimientos de control de calidad durante todo el proceso de la misma. Tales procedimientos deben tener como objetivo el asegurar que la auditoría cumpla con las normas aplicables y que el informe, la conclusión o el dictamen, derivados de la misma, sean los apropiados de acuerdo a las circunstancias.

Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría

- 243.** Los auditores deben tener acceso a las habilidades necesarias.
- 244.** Las personas que conforman el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la pericia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se realiza, estar

familiarizado con las normas y autoridades aplicables, conocerlas operaciones de la entidad auditada y tener la capacidad y experiencia necesarias para emitir un juicio profesional.

- 245. En todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones escritas relacionadas con la conducción de las auditorías y asignar suficientes recursos para la auditoría. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de programas de desarrollo profesional continuo.
- 246. Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la EFS. En tales casos se puede hacer uso de los servicios de expertos externos de diferentes maneras, por ejemplo, para proveer conocimientos o para llevar a cabo un trabajo específico. Los auditores deben evaluar si los expertos son competentes y si tienen las capacidades y la objetividad necesarias, y determinar si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

Riesgo de Auditoría

- 247. Los auditores deben considerar el riesgo de auditoría a lo largo del proceso de la misma.
- 248. Las auditorías deben realizarse de manera tal que se pueda manejar o reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. El riesgo de auditoría es que el informe de auditoría - o más específicamente la conclusión o dictamen del auditor - no sea el apropiado a las circunstancias de la auditoría.
- 249. Es importante considerar el riesgo de auditoría, tanto en los compromisos de atestiguamiento como en la elaboración de informes directos. El auditor debe tomar en cuenta tres distintas dimensiones del riesgo de auditoría - riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección - relacionados con la materia en cuestión y el formato de presentación de informe, es decir, si la materia es cuantitativa o cualitativa y si el informe de auditoría debe incluir un dictamen o conclusión.

250. La significancia relativa de estas dimensiones del riesgo de auditoría depende de la naturaleza del asunto / materia en cuestión, de si la auditoría debe proporcionar una seguridad razonable o limitada, y de si se trata de un trabajo de atestiguamiento o de un trabajo de elaboración de un informe directo.

Materialidad

251. Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de la auditoría.
252. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la manera en que el auditor interprete las necesidades de los usuarios. Un asunto puede ser considerado importante si el conocimiento del mismo puede llegar a influir sobre las decisiones de los usuarios previstos. Este juicio se puede relacionar con un elemento individual o un grupo de elementos tomados en su conjunto.
253. La materialidad con frecuencia se considera en términos de valor, pero también incluye aspectos cuantitativos y cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto adquiera importancia por su propia naturaleza.
254. Un asunto también puede ser importante debido al contexto en el que ocurre.
255. Como se indicó anteriormente, la materialidad en una auditoría de cumplimiento tiene tanto aspectos cuantitativos como cualitativos, aunque los aspectos cualitativos generalmente tienen un mayor papel en el sector público. La materialidad se debe tomar en cuenta para fines de planeación, evaluación de la evidencia obtenida y elaboración de informes. Una parte esencial para determinar la materialidad es considerar si los casos reportados de cumplimiento o no conformidad (potencial o confirmada) podrían tener una influencia razonable sobre las decisiones de los usuarios previstos.
256. Los factores que deben observarse en esta evaluación de juicio son los requisitos obligatorios, el interés o las expectativas del público, las áreas específicas del enfoque legislativo, las peticiones y los fondos

significativos. Los problemas en un nivel de valor o incidencia menor que la determinación general de la materialidad, tales como el fraude, también pueden considerarse significativos. La evaluación de la materialidad requiere de un juicio profesional completo por parte del auditor, y se relaciona con el alcance de la auditoría.

Documentación

- 257.** Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente.
- 258.** La documentación debe prepararse en el momento adecuado y debe explicar claramente los criterios empleados, el alcance de la auditoría, los juicios hechos, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que se llegó. La documentación debe ser lo suficientemente detallada para que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda lo siguiente: la relación entre el asunto / materia examinada, los criterios, el alcance de la auditoría, la evaluación del riesgo, y la estrategia y plan de auditoría, así como la naturaleza, oportunidad, alcance y los resultados de los procedimientos realizados; la evidencia que se obtenga para respaldar la conclusión o dictamen del auditor; el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieran el ejercicio de un juicio profesional, y las conclusiones resultantes. El auditor debe preparar la documentación relevante de la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, y conservarla durante un periodo de tiempo razonable.

Capítulo 6 – Principios de la Auditoría de Desempeño⁸

MARCO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Concepto

- 259.** La Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable, sobre la conformidad de las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno con los principios de eficiencia, eficacia y economía a efectos de promover recomendaciones de mejora.
- 260.** Ella proporciona a los responsables de gestión y a los destinatarios previstos **observaciones, análisis y perspectivas** independientes y fundadas en evidencias confiables y suficientes sobre el objeto auditado. También brinda, según el caso, recomendaciones de mejora.
- 261.** Su objetivo principal es **promover la eficiencia, eficacia y economía** de la acción de gobierno. Contribuye así a la rendición de cuentas, el control y la transparencia al examinar el valor que se extrae a los recursos públicos asignados, promover la comunicación y el debate público basado en evidencias sobre la gestión y favorecer a la identificación de áreas y procesos para su mejora.
- 262.** Los principios de eficiencia, eficacia y economía se definen del siguiente modo:
- El principio de **eficiencia** remite a la obtención del máximo producto a partir de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados en términos de cantidad, calidad y oportunidad.
 - El principio de **eficacia** se refiere al cumplimiento de los objetivos planteados y el logro de los resultados previstos.

⁸ El Capítulo 6 se fundamenta en la ISSAI 300.

- El principio de **economía** refiere a la minimización de los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.
- 263.** Las auditorías de desempeño a menudo incluyen un **análisis de las condiciones** que son necesarias para garantizar que estos principios puedan mantenerse, como el impacto del marco regulatorio o institucional sobre el desempeño de la entidad auditada.

Elementos y Aspectos Relevantes

Partes

- 264.** Las partes de la auditoría de desempeño son:
- **El equipo Auditor:** Tiene con frecuencia discreción considerable en la selección de temas y la identificación de criterios, lo que a su vez influye en quiénes son las partes responsables relevantes y los usuarios previstos.
 - **Las partes responsables:** Su papel puede ser compartido por una amplia gama de individuos o entidades, cada uno a cargo de un aspecto diferente del tema de estudio. Algunas partes pueden ser responsables de las acciones que han causado problemas; otras pueden ser capaces de iniciar cambios para abordar las recomendaciones de la auditoría de desempeño, y otras pueden ser responsables de proporcionar información o evidencia al equipo auditor.
 - **Los usuarios previstos:** Son las personas para quienes el equipo auditor prepara el informe de auditoría de desempeño. Estos pueden ser las partes responsables y además puede incluir a otros organismos gubernamentales, asociaciones civiles, ONG's y el público en general.

Objetivo, Objeto y Aspectos a Auditar

- 265.** El equipo auditor debe establecer un objetivo de auditoría claramente definido que se relacione a los principios de eficiencia, eficacia y

economía. El **objetivo** de la auditoría determina el enfoque y diseño del trabajo. En todos los casos, el equipo auditor debe considerar a qué se refiere la auditoría, qué organizaciones y organismos están involucrados y para quién o quiénes podrían ser relevantes las recomendaciones finales.

- 266.** El objetivo de responder a preguntas claramente asociadas con los principios de eficiencia, eficacia y economía determina el enfoque y diseño de la auditoría de desempeño. Su **objeto** está constituido por organizaciones, programas, actividades o situaciones específicas seleccionadas en por su relevancia y prioridad en el marco de la estrategia del HTC para este tipo de auditorías. Las áreas críticas o **aspectos a auditar** que serán sometidos a examen surgen de una evaluación del valor que la auditoría puede agregar a la gestión, de la materialidad que representan, de su relevancia pública o de gestión y del riesgo que involucran. La definición precisa del objeto y de las áreas críticas a auditar suponen un adecuado conocimiento del objeto a auditar y de su sistema de control interno cuya obtención forma parte del proceso de auditoría.

Enfoque de Auditoría

- 267.** Se reconocen diferentes enfoques posibles para estos tipos de auditorías:
- Enfoque orientado al sistema (o procesos), que se utiliza con el propósito de permitir una evaluación completa de la forma en que funciona un programa o un sistema de gestión pública. No se centra principalmente en la política o en los objetivos, sino en el buen funcionamiento de los sistemas del gobierno como una condición para que las políticas sean eficaces y eficientes.
 - Enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos en términos de productos, resultados e impactos han sido alcanzados como se deseaba o si los programas y servicios operan como se esperaba.
 - Enfoque orientado a problemas, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.

- 268.** El equipo auditor debe escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien una combinación de éstos, para facilitar un buen diseño de la auditoría.

Criterios

- 269.** Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar el objeto auditado. También son denominados sensores. Constituyen normas o estándares razonables, realistas y específicos contra las cuales se pueden evaluar y valorar la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones o actividades examinadas.
- 270.** A diferencia de otros tipos de auditoría en que los criterios suelen estar dados y claramente formulados en normas aplicables a situaciones predefinidas, en el caso de la auditoría de desempeño el equipo auditor debe establecer los criterios adecuados que correspondan a las preguntas de auditoría que se relacionen a los principios de eficiencia, eficacia y economía. Son estos criterios los que servirán de base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos de auditoría y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. La selección de los criterios más convenientes es responsabilidad del equipo auditor.
- 271.** Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir contra qué será evaluada una entidad auditada. Pueden ser generales o específicos; pueden enfocarse en qué debe ser de acuerdo con leyes, regulaciones u objetivos; en lo que se espera que sea de acuerdo con buenos principios, buenas prácticas o el estado del conocimiento en cierto campo; o en lo que podría ser dadas ciertas condiciones. Los criterios deben ser discutidos con las entidades auditadas y definidos por el equipo auditor.
- 272.** Los objetivos, la pregunta y el enfoque de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios adecuados, y la confianza del usuario en los hallazgos y las conclusiones de una auditoría de desempeño. En una auditoría de desempeño orientada a problemas, el punto de partida es una desviación conocida o sospechada respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no sólo verificar el problema (la

desviación de los criterios y sus consecuencias) sino identificar las causas. Este enfoque realza la importancia de decidir sobre cómo examinar y verificar las causas durante la fase de diseño.

Riesgo de Auditoría

- 273. El riesgo de auditoría en una auditoría de desempeño es la probabilidad existente de obtener conclusiones incorrectas o incompletas, brindar información desequilibrada o sesgada o que no agregue valor a los usuarios. Gestionar estos riesgos forma parte integral del proceso de la auditoría. Los riesgos posibles y conocidos deben ser identificados y documentados desde el inicio previendo estrategias y medidas de mitigación adecuadas.
- 274. El riesgo de que una auditoría no agregue valor varía desde la probabilidad de no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, al riesgo de descuidar factores importantes y, como consecuencia, no ser capaz de proporcionar a los usuarios del informe de auditoría del conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar el desempeño.

Comunicación

- 275. El equipo auditor debe mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades auditadas y las partes interesadas relevantes durante todo el proceso de auditoría. El objetivo de mejora de la gestión y las características de la auditoría de desempeño exigen una comunicación constante y fluida cuyos contenidos, procesos y destinatarios deben ser definidos en cada caso.
- 276. El equipo auditor debe identificar a las partes responsables y otras partes interesadas clave, y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz de dos vías. Con una buena comunicación, el equipo auditor puede mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad auditada. Se debe tener cuidado para asegurar que la

comunicación con las partes interesadas no ponga en peligro la independencia y la imparcialidad del HTC.

Habilidades

277. De manera colectiva, el equipo auditor debe tener la **competencia profesional** y **experiencia adecuada** para realizar las tareas vinculadas a la naturaleza de estas auditorías. Ello debe incluir el conocimiento de las técnicas y métodos de auditoría, de investigación y evaluación aplicados en las ciencias sociales, así como de tecnologías de la información. Debe contar también con fortalezas personales tales como habilidades analíticas, de redacción y de comunicación, creatividad, receptividad y disposición a innovar.
278. El equipo auditor debe tener un **pleno entendimiento del sistema de gestión público, objeto de auditoría, así como de las causas y los efectos posibles** de las situaciones a abordar en tal sistema. La adquisición de este conocimiento debe ser desarrollado específicamente para dicho estudio, lo que implica un proceso de aprendizaje y de desarrollo de la metodología a aplicar, todo ello en un ámbito de formación continua, considerando a su vez la incorporación de expertos para complementar el conocimiento del equipo de auditoría.

Juicio Profesional

279. El equipo auditor debe ejercer el escepticismo profesional, pero también debe ser receptivo y estar dispuesto a innovar. Se espera que realice evaluaciones racionales y aísle sus propias preferencias personales y las de los demás.
280. El equipo auditor debe considerar la innovación en el propio proceso de auditoría, pero también a los procesos o actividades auditados. Se espera que examine las cuestiones desde diferentes perspectivas y mantenga una actitud abierta y objetiva a diferentes puntos de vista y argumentos. Si bien el equipo auditor trabaja para incorporar nuevos conocimientos,

también debe ser creativo, reflexivo y práctico en su esfuerzo por recopilar, interpretar y analizar los datos.

281. El equipo auditor debe ser receptivo a las opiniones y argumentos. Esto es necesario con el fin de evitar errores de juicio o sesgo cognitivo. El respeto, la flexibilidad, la curiosidad y la disposición de innovar son igualmente importantes.

Control de Calidad

282. El equipo auditor debe **aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad**, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y enfatizando en informes apropiados, balanceados y justos, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.
283. Los procedimientos de control de calidad a ser aplicados deben ser relevantes y fáciles de gestionar, y garantizar que el equipo auditor esté abierto a la retroalimentación recibida del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de auditoría, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención necesaria a la perspectiva del equipo de auditoría.

Materialidad

284. El equipo auditor debe **considerar la materialidad en todas las etapas del proceso** de auditoría, tales como la selección del objeto, la definición de los criterios, la evaluación y documentación de la evidencia y la gestión de los riesgos de auditoría. La materialidad no sólo se define en términos financieros sino también en relación con aspectos sociales y políticos del objeto en cuestión, con el propósito de agregar tanto valor como sea posible a la gestión.
285. La materialidad puede ser entendida como la **importancia relativa de un objeto o aspecto del objeto en cuestión** en el contexto en el que se está considerando. También debe tener en cuenta la magnitud de los riesgos y los impactos.

286. Al definir la materialidad, el auditor debe considerar también lo que es social o políticamente significativo, y tener en cuenta que esto varía con el tiempo y depende de la perspectiva de los usuarios relevantes y de las partes responsables.

Documentación

287. El equipo auditor debe documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, determinar subsecuentemente qué trabajo fue realizado con el fin de llegar a los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones.
288. Dado que la metodología y los criterios de auditoría de desempeño pueden haber sido desarrollados específicamente para un único compromiso o trabajo, el equipo auditor tiene una responsabilidad especial para transparentar su razonamiento.
289. La documentación no sólo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa del asunto u objeto auditado en cuestión.

Fases de la Auditoría de Desempeño

290. La selección de objetos (temas) y aspectos a auditar se realiza a partir de la Planificación Institucional establecida por el HTC. Ésta constituye una primera delimitación del objeto a auditar.
291. El proceso de auditoría de desempeño que se organiza a partir de esta primera selección integra cuatro fases o momentos.

Planificación

- 292. La Planificación incluye el estudio preliminar, la delimitación del objeto y alcance, la evaluación de riesgos, la identificación de áreas críticas y la formulación del plan de auditoría.
- 293. El equipo auditor debe diseñar los procedimientos de auditoría que se utilizarán para reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría. Esto puede ser abordado en diversas etapas: decidir el diseño general de auditoría; determinar el nivel de observación; metodología; técnicas de recolección de datos específicos. Los métodos de recolección de datos y técnicas de muestreo deben ser elegidos cuidadosamente.
- 294. La planificación debe permitir la flexibilidad, para que el equipo auditor se pueda beneficiar de puntos de vista obtenidos durante el curso de la auditoría. Los métodos de auditoría escogidos deben ser aquellos que permitan de mejor manera la recolección de datos de auditoría de manera eficaz y eficiente.
- 295. La auditoría de desempeño requiere que el equipo auditor adquiera suficiente conocimiento específico, sustantivo y de procedimiento, del objeto en cuestión antes de precisarlo y definir, los alcances y el diseño de la auditoría. Para ello se realiza un **relevamiento preliminar** que tiene por propósito relevar el perfil del auditado, evaluar el sistema de control interno, analizar riesgos y las áreas críticas a auditar.
- 296. El análisis del **perfil del auditado**, realizado a partir de modelos como el de Cadena de Valor Público u otro similar y sobre la base de fuentes de información y técnicas de relevamiento adecuadas, se orienta a construir el conocimiento que permita comprender el marco general en el que se desenvuelve la auditoría y contextualizar su trabajo.
- 297. También requiere de una comprensión adecuada del **sistema de control interno** bajo el que se desarrolla la actividad o programa bajo examen, a efectos de diseñar la auditoría y determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas que se ejecutarán.
- 298. El equipo auditor debe también identificar en esta fase los **riesgos de auditoría**, que se derivan de la comprensión de la naturaleza del auditado, de su sistema de control interno y de las propias limitaciones del equipo.

299. Sobre la base del conocimiento del objeto y del análisis de riesgos se establecen las áreas críticas o aspectos del objeto auditado que serán sometidos a examen. Las **áreas críticas** son aquellas áreas o procesos críticos del objeto que por su nivel de incidencia en el proceso de gestión deben ser sometidos a examen en la auditoría.
300. El trabajo realizado en esta fase permite establecer el **Plan de Auditoría** que precisa su objeto, objetivo y alcance así como también la estrategia de abordaje, la evidencia a reunir y los criterios para evaluarla.
301. El **alcance** de la auditoría se establece en función de los resultados del relevamiento preliminar y debe estar orientado hacia los asuntos que serán objeto de estudio, la naturaleza y oportunidad de las pruebas, el período y el enfoque de la auditoría. El alcance debe especificar claramente el objeto de la evaluación en la entidad u órgano de que se trate de que puede comprender operaciones, programas, actividades, unidades o procesos.
302. El equipo auditor debe identificar en esta fase los **criterios de evaluación** contra los cuales se examinarán las condiciones existentes en el objeto de auditoría relacionados con los aspectos bajo estudio. El equipo debe, además, consensuar la definición de los criterios entre sus miembros y en consulta con las partes responsables.
303. La planificación permite elaborar un **Plan de Auditoría** que contiene los siguientes elementos:
- La identificación de la entidad a auditar, las áreas críticas o aspectos a auditar y los objetivos de la auditoría.
 - Las preguntas generales y específicas que la auditoría se propone responder y los criterios para evaluar la evidencia que se utilizará para ello.
 - La identificación de las fuentes posibles de información y el tipo de evidencias que deberán utilizarse en la auditoría para verificar hipótesis, obtener un mayor conocimiento, o lograr respuestas a las preguntas planteadas.
 - La especificación de los métodos de recolección de datos y técnicas de muestreo elegidas.
 - La consideración, en caso necesario, de ayuda procedente de expertos (consultores, especialistas, otros auditores).

- La identificación de actividades y tareas, su asignación a los miembros del equipo auditor, su programación en el tiempo y la previsión de los recursos necesarios para llevarlas adelante.
- La identificación de riesgos y medidas de mitigación.

Ejecución

- 304.** La ejecución integra la aplicación de pruebas, la reunión y documentación de la evidencia y el análisis de datos e información.
- 305.** La fase de ejecución consiste en la selección y aplicación de técnicas de reunión de evidencia que garanticen validez y confiabilidad y que resulten más adecuadas al objeto, objetivo y preguntas de la auditoría.
- 306.** La evidencia reunida para responder a las preguntas formuladas debe ser suficiente, pertinente y competente para sustentar los hallazgos, las observaciones y recomendaciones que se comunican en el informe. Las evidencias obtenidas deben ser adecuadamente documentadas durante la ejecución para dar cuenta de los procesos que condujeron a las opiniones posteriormente comunicadas.
- 307.** Las conclusiones pueden estar basadas en la evidencia cuantitativa obtenida al usar métodos científicos, procedimientos exhaustivos o técnicas de muestreo. La formulación de conclusiones puede requerir una medida importante de juicio e interpretación con el fin de responder a las preguntas de auditoría, debido al hecho que la evidencia de auditoría puede ser persuasiva (*“lleva a la conclusión de que...”*) en vez de concluyente (*“correcto / incorrecto”*). La necesidad de precisión debe ponderarse contra lo que es razonable, económico y relevante para el propósito.
- 308.** La matriz de hallazgos, reúne información sobre los hechos constatados, los criterios y la evidencia que permiten establecer las observaciones así como sus causas, efectos, recomendaciones de mejora y beneficios esperados de su implementación, constituyen herramientas útiles para complementar y dar una orientación general a la auditoría ya que permiten reunir de forma estructurada y sintética los elementos centrales del informe.

Informe

- 309.** Esta fase integra la presentación los resultados de la auditoría, esto es: las respuestas a las preguntas de la auditoría, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones a los usuarios.
- 310.** El informe debe incluir toda la información necesaria y el detalle suficiente para que el lector logre una comprensión adecuada del objeto en cuestión, los hallazgos y las conclusiones.
- 311.** Debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo de la auditoría, los criterios, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones, en el marco de lo dispuesto en el capítulo 3 del presente manual.
- 312.** En una auditoría de desempeño, el equipo auditor informa sobre sus hallazgos sobre la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen.
- 313.** El informe debe incluir información acerca del objetivo de la auditoría, preguntas de auditoría y sus respuestas, tema, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y los hallazgos de auditoría. El informe debe responder claramente las preguntas de auditoría.
- 314.** El equipo auditor debe proporcionar recomendaciones constructivas que contribuyan significativamente a abordar los problemas identificados, con el cuidado de involucrarse en las responsabilidades de la administración.

Seguimiento

- 315.** Esta fase comprende aquellos procesos de evaluación de la contribución de las medidas adoptadas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones a la mejora de la gestión.
- 316.** El HTC debe dar seguimiento a los resultados de las auditorías y, específicamente a las recomendaciones presentadas en el informe y a los

planes de trabajo que los responsables de las entidades u otras partes involucradas elaboran e implementan a partir de ellas.

- 317. Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el equipo auditor debe concentrarse en los hallazgos y recomendaciones que siguen siendo relevantes y oportunos en esta instancia.

TERCERA PARTE

INCUMBENCIAS RELATIVAS AL HONORABLE TRIBUNAL DE CUENTAS DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

Capítulo 7 – Auditoría de la Cuenta⁹

Marco Normativo y Concepto

- 318.** El HTC tiene como mandato constitucional el examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas provinciales y municipales para aprobarlas o desaprobarlas y, en este último caso, indicar a los funcionarios responsables así como el monto y los alcances de los desvíos que motivan la desaprobación (Artículo N° 159 de la Constitución Provincial). El texto constitucional establece también como atribución del HTC la inspección de las oficinas provinciales y municipales que administren fondos públicos a efectos de prevenir irregularidades en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la ley.
- 319.** El **Estudio de la Cuenta** constituye, por tanto, el principal componente del mandato asignado al HTC por la Constitución Provincial. Su materia auditable es la información referida a los estados financieros, los registros contables y la documentación de respaldo. La auditoría de la cuenta importa la realización de un proceso de **auditoría financiera asociada a una auditoría de cumplimiento** en concordancia con los principios establecidos en los Capítulos 4 y 5 del presente manual.
- 320.** Esta definición debe interpretarse y complementarse con lo manifestado por la ISSAI 4000 al referirse a las auditorías de cumplimiento efectuadas por Entidades Fiscalizadoras Superiores con poderes jurisdiccionales, cuyo punto 22) expresa: “Las EFS con poderes jurisdiccionales seguirán el proceso de auditoría según se describe en las presentes normas. No obstante, una vez completadas las fases de planificación, ejecución y recopilación de pruebas, pueden subsistir problemas específicos y

⁹ El Capítulo 9 se fundamenta en la ISSAI 200 e ISSAI 400.

adicionales que desencadenen un procedimiento judicial y la emisión de un fallo oficial sobre la falta de conformidad. Estas cuestiones no están contempladas en la presente ISSAI 4000.”, como así tampoco son consideradas por este manual.

- 321.** El HTC es, de acuerdo al Artículo N° 15 de su Ley Orgánica, la única autoridad **que aprueba o desaprueba** definitivamente las cuentas rendidas por los entes auditados. El mencionado artículo indica que la competencia otorgada para intervenir en una rendición de cuentas se declara sin recurso alguno y no está sujeta a la solicitud y acuerdo de dichos entes. El Artículo N° 5 de la misma Ley delimita los entes cuyas cuentas serán examinadas por el HTC, a saber, la Administración Central, el Poder Legislativo, el Poder Judicial, las Reparticiones Autónomas o Autárquicas, las Municipalidades y todo otro ente que reciba, posea o administre fondos o bienes fiscales conforme a sus facultades.

Auditoría de la Cuenta y Rendición de Cuentas

- 322.** Este capítulo establece los lineamientos específicos para el principal componente del mandato asignado al HTC por la Constitución Provincial, **la auditoría de la cuenta**. La referencia para ello son los conceptos de rendición de cuentas definido en el capítulo introductorio y los principios fundamentales de la auditoría del sector público desarrollados en los Capítulos 2 y 3.
- 323.** Rendir cuentas es el **deber legal y ético que tiene todo funcionario** o persona de informar y responder por la administración, el manejo y el rendimiento de fondos, bienes o recursos públicos asignados a su responsabilidad, así como por las acciones y resultados obtenidos en el cumplimiento de sus mandatos.
- 324.** **La rendición de cuentas**, como principio fundamental para la gobernabilidad, la legitimidad y la generación de la confianza social, constituye la esencia misma del control externo. El HTC hace propios los principios rectores que la Declaración de Asunción de la OLACEFS del año 2009 establece para un adecuado ejercicio de la rendición de cuentas:

- La rendición de cuentas es la base para **un buen gobierno**.
- Supone la **obligación de informar y justificar** por parte de los funcionarios.
- Se organiza como un **sistema integral** que compromete a una diversidad de actores públicos y de la sociedad civil cuya interacción y comunicación las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Gobiernos deben promover.
- Exige **transparencia de la información** (relevante, clara, accesible, comprensible, completa, medible, verificable, oportuna, útil y pública para el ciudadano) que garantice la publicidad de las actuaciones públicas.
- Requiere la capacidad de los actores que demandan cuentas de aplicar o solicitar ante las autoridades la **sanción del incumplimiento** de los deberes y obligaciones de los funcionarios públicos.
- Promueve la **participación ciudadana activa** asentada sobre la capacidad de la sociedad civil de organizarse para ejercer el control ciudadano como parte del sistema de rendición de cuentas en el control de la legalidad y el uso eficiente de los recursos públicos.
- Requiere de la implementación, fortalecimiento, actualización continua y aplicación efectiva de un a **marco legal completo** para la rendición de cuentas permanente.
- Demanda un **liderazgo de las Entidades Fiscalizadoras Superiores** que promuevan principios, sistemas, mejores prácticas y mecanismos eficientes de rendición de cuentas.

Objetivos

325. Son **objetivos generales** de la auditoría de la cuenta:

- De acuerdo con lo requerido por la ISSAI 200 proporcionar a los usuarios, a través de la recopilación de evidencia de auditoría suficiente y apropiada, garantías razonables mediante una opinión o un informe de auditoría, de que los estados financieros u otras formas de información financiera se presentan fielmente en todos los aspectos

significativos de conformidad con el marco de información financiera y regulatorio aplicable”.

- Así mismo con base en lo requerido por la ISSAI 400 evaluar si las actividades de las entidades públicas cumplen con las normas vigentes que las rigen. Esto involucra presentar informes sobre el grado en que la entidad auditada cumple con los criterios establecidos.
- El HTC realizará la auditoría de la cuenta, bajo un enfoque combinado, incorporando aspectos financieros y de cumplimiento de acuerdo con los principios relevantes para cada tipo de auditoría¹⁰.
- Contribuir a la adopción de buenas prácticas de gestión por parte de los auditados.
- Prevenir irregularidades.

Alcance

- 326.** La auditoría de la cuenta incluye en su alcance el [examen de los estados financieros](#) y de la información financiera y presupuestaria (ingresos, financiamiento y gastos de la entidad) así como [el cumplimiento del marco legal](#) sobre la rendición de cuentas documentada propiamente dicha.
- 327.** Es, por tanto una [auditoría financiera asociada a una auditoría de cumplimiento](#) que verifica la información expuesta en la rendición a efectos de elaborar una opinión sobre su conformidad, en los aspectos sustanciales, con el marco normativo establecido.
- 328.** De acuerdo con la ISSAI 400:23 “Las leyes y las regulaciones son importantes tanto en la auditoría de cumplimiento como en la de estados financieros. Las leyes y regulaciones que apliquen en cada campo dependerán del objetivo de la auditoría”.

¹⁰ ISSAI 200 Principios de Auditoría Financiera e ISSAI 400 Principios de Auditoría de Cumplimiento.

Elementos de la Auditoría de la Cuenta

329. Los elementos de la auditoría de la cuenta consideran los elementos relativos a la auditoría financiera y a la auditoría de cumplimiento, especificados en los capítulos 4 y 5 del presente manual.

330. Los **elementos** son:

- **Materia o asunto en cuestión:** La materia en cuestión de una auditoría de cumplimiento se define en el alcance de esta. Puede tomar la forma de actividades, operaciones financieras o información. Por lo tanto, el contenido y alcance de la materia en cuestión de la auditoría de cumplimiento puede variar significativamente. En tanto que, al abordar cuestiones de índole financiera, la materia se refiere a los datos contables relacionados con la contabilidad de una entidad, que normalmente se presentan en forma de estados financieros.
- Las **partes de la auditoría de la cuenta** son:
 - **El equipo auditor** al que se asigna el estudio de la cuenta correspondiente a un ejercicio económico de un organismo en particular.
 - **El auditado** o entidad y funcionarios a cargo responsables de la información, la administración de los recursos públicos y la atención de las recomendaciones, sobre los que recae el juicio de cuenta.
 - **Los usuarios** previstos por la auditoría para quienes el HTC elabora el informe, entre los que suelen incluirse individuos, organizaciones, órganos legislativos, de vigilancia / supervisión, con facultades de gobierno o público en general.
- Los **criterios** que la auditoría de la cuenta utiliza para evaluar el objeto se obtienen de las normas y marcos de referencia que rigen la presentación de estados financieros así como también la normativa vinculada a la rendición de cuentas. Estas pueden incluir leyes, reglamentos, regulaciones, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, contratos y términos convenidos y/o principios generales que rigen la sana administración financiera del sector público.
- **Seguridad de la auditoría:** En la auditoría de la cuenta existen dos niveles de aseguramiento: la seguridad razonable, que indica que, en

opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos; y la seguridad limitada, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el asunto no cumple con los criterios.

331. El equipo auditor debe identificar y extraer de la normativa pertinente los criterios adecuados para el objeto y alcance de la auditoría que deba llevar adelante. Para ello los criterios deben ser:

- **Pertinentes:** Utilizan información y conducen a juicios significativos para los destinatarios del informe de auditoría.
- **Confiables:** Permiten llegar a conclusiones consistentes con las que obtendría otro auditor que aplique los mismos criterios en circunstancias similares.
- **Completo:** Son suficientes para los objetivos y alcance de la auditoría. No omiten factores importantes de juicio sobre el objeto.
- **Objetivos:** Son neutrales y no responden a prejuicios del auditor o del auditado. Su aplicación permite reducir la ambigüedad y subjetividad de la interpretación de la evidencia obtenida.
- **Comprensibles:** Son claros y conducen a conclusiones precisas y fáciles de entender.
- **Comparables:** Son coherentes con los empleados en otras auditorías de objetos similares o en auditorías anteriores del mismo objeto.
- **Aceptables:** Son o pueden ser compartidos por expertos independientes, organismos auditados, poder legislativo, y/o público en general.
- **Accesibles:** Los destinatarios del informe pueden disponer de ellos para entender las conclusiones de la auditoría.

Planificación

332. El HTC **planifica la auditoría de la cuenta** de acuerdo con los principios relacionados con el proceso de auditoría establecidos en los Capítulos 3, 4 y 5 del presente Manual. Esta planificación abarca, con las particularidades propias de este tipo de auditoría, todas las actividades

que integra; desde la asignación de la entidad y la cuenta a un equipo auditor hasta la emisión del informe.

- 333.** La **planificación requiere** del conocimiento de las exigencias particulares de cumplimiento aplicables a la entidad del caso. Involucra el intercambio y debate entre el equipo auditor y el supervisor, se actualiza de acuerdo a las necesidades que surgen del desarrollo de la auditoría, se documenta por escrito y se incorpora al legajo corriente de los papeles de trabajo de la auditoría. La tarea de planificación se expresa en el Plan General de la Auditoría de la Cuenta y en la programación de sus actividades.

Informe de Planificación

- 334.** El Informe de planificación de auditoría de la cuenta incluye los siguientes contenidos:

I. **Alcance** de la auditoría.

II. **Objeto**.

III. **Información sobre el objeto**. Implica el conocimiento de:

- a) La entidad a auditar.
- b) Naturaleza y obligaciones constitutivas.
- c) Entorno y su sistema de control interno.

IV. **Criterios** de auditoría conformados por las normas de aplicación (leyes, reglamentos, convenios, marco de referencia de presentación de estados financieros).

V. Los auditores deben considerar la **materialidad durante todo el proceso de la auditoría**. Esta determinación supone el juicio profesional, basado tanto en factores cuantitativos como cualitativos, sobre la importancia relativa del objeto.

VI. **Evaluación preliminar del riesgo** de auditoría para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a ejecutar y mitigar los riesgos inherentes, de control, de detección y de fraude propios del objeto a auditar (definidos en el capítulo 3).

- VII. Consideración de los resultados y el conocimiento obtenidos con anterioridad en auditorías previas y decisiones adoptadas por Fallos de ejercicios anteriores.
- VIII. El establecimiento de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo.
- IX. Las fechas de presentación de informes y otras comunicaciones.

Ejecución

- 335. La ejecución de la auditoría de la cuenta se realiza de acuerdo con los lineamientos expuestos en los Capítulo 3, 4 y 5 del presente Manual considerando las particularidades propias de este tipo de auditoría.
- 336. En esta fase el equipo auditor realiza los procedimientos de auditoría planeados, reúne, documenta y evalúa las evidencias obtenidas y arriba a las conclusiones que se comunican y sustentan en el informe.
- 337. Los procedimientos seleccionados guardan estrecha relación con las características del objeto y los riesgos detectados y evaluados.

Informe

- 338. Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y celebración de un proceso contradictorio.
- 339. El informe debe manifestar claramente la relevancia de los criterios utilizados y el nivel de seguridad proporcionado.
- 340. En el informe de auditoría se exponen las conclusiones sobre la conformidad del objeto con los criterios y se emite una opinión sobre los Estados Financieros. Esto incluye la presentación de los hallazgos sobre las desviaciones y/o incumplimientos y la determinación de responsables de los mismos, incluyendo posibles consecuencias y eventuales recomendaciones para prevenir su ocurrencia futura.
- 341. El equipo auditor debe preparar su informe por escrito al final de cada etapa del proceso de auditoría de la cuenta ajustando su formato a cada

tipo y circunstancias. El formato debe guardar consistencia con la documentación obtenida y su lenguaje debe ser accesible, libre de ambigüedades, independiente, objetivo, justo y constructivo.

- 342.** Los informes emitidos en el marco del desarrollo de la auditoría de la cuenta serán comunicados a la parte responsable cuando corresponda, conforme los medios establecido por el HTC.

Tipos de Informe de Auditoría de la Cuenta

- 343.** En el proceso de auditoría de la cuenta se emiten los siguientes tipos de informes:

A. Informe de Auditoría: Es un informe que emite el equipo que desarrolla el proceso de auditoría de conformidad con los preceptos indicados en el presente capítulo. Constituye la base del Informe para Traslado o Conclusivo, si corresponde.

B. Informe de Compromiso Directo: Es un Informe para casos especiales, donde se declaran los objetivos de auditoría y se describe la manera en que los aborda. Incluye los hallazgos, conclusiones sobre la materia y puede contener recomendaciones. También puede aportar información adicional sobre los criterios, metodología y fuentes de datos y cumplir con los requisitos del informe definidos en el Capítulo 3 del presente manual.

Estructura y Contenido de los Informes de Auditoría de la Cuenta

- 344.** El informe de la auditoría de la cuenta debe cumplir con los requisitos establecidos en los Capítulos 3, 4 y 5 del presente Manual, detallando los siguientes aspectos:

- **Título:** Se consignará: “Informe de Auditoría de la Cuenta”.
- **Destinatario:** El informe está dirigido al destinatario correspondiente según las circunstancias y etapa de la auditoría.

- **Párrafo introductorio:** Identifica la entidad y período auditados y expresa el objetivo de la auditoría.
- **Alcance:** Identifica las normas que asignan el mandato de auditoría, las normas de auditoría aplicables al trabajo y los procedimientos utilizados. Asimismo, consigna cualquier limitación al alcance que hubiere impedido la aplicación de procedimientos planificados.
- **Identificación o descripción del objeto:** Consigna que el objeto auditado está constituido por la “Rendición de Cuentas” que se integra con los estados contables financieros, presupuestarios y patrimoniales, registros y documentación respaldatoria y/o complementaria.
- **Criterios:** Expone los criterios contra los cuales se evalúa el objeto auditado, cita las fuentes de dichos criterios (Ley de Presupuesto, normas contables, reglamentos, actos administrativos, etc.) y cualquier interpretación hecha sobre la aplicación de dichos criterios.
- **Responsabilidad del ente auditado:** Refiere a las obligaciones de elaboración y presentación de la Rendición de Cuentas definida anteriormente, al diseño e implementación de un sistema de control interno para prevenir incorrecciones materiales, y al deber de informar y aportar toda la documentación requerida.
- **Responsabilidad del Auditor:** Expresa la opinión general sobre la Rendición de Cuentas e indica que su responsabilidad se extiende a formular las observaciones correspondientes.
- **Resultados obtenidos y Observaciones:** Detalla aquellos aspectos destacables por el auditor referidos a los proyectos de auditoría desarrollados, a aquellas cuestiones que ayudan y/o complementan la formación de opiniones arribadas en cada proyecto y los hallazgos materialmente significativos que motivaron el debido derecho de defensa por parte de los responsables intervinientes y que serán considerados por el Relator asignado en la etapa de juicio de cuentas.
- **Opinión:** Expresa una opinión en cuanto a si la información de la materia auditada, en todos sus aspectos importantes (seguridad razonable), está libre de incorrecciones (errores y fraudes), y/o si cumple con los criterios y normas establecidos.

- **Recomendaciones:** Formula, si corresponde, recomendaciones constructivas que puedan contribuir a superar debilidades o problemas identificados por la auditoría o prevenir cualquier irregularidad, abordando las causas de las mismas.
- **Asuntos que no afectan la opinión:** este capítulo está contemplado para la consignación de otros elementos que pueden, en función de las circunstancias, incluirse en el informe de auditoría sin que se vea afectada por ellos ni el tipo ni el sentido de la opinión precedentemente emitida.
- **Fecha:** Se consigna la fecha de emisión del informe.
- **Firma:** El informe es suscrito por el responsable.

Tipos de Opinión

- 345.** A efectos de detallar el presente acápite de la estructura del informe, habrá una opinión referida a la razonabilidad de los estados financieros, que se relaciona con la auditoría financiera integrante del proceso de auditoría de la cuenta y una referida al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias definidas como criterios, de acuerdo a las siguientes variantes.
- 346. Opinión no modificada o limpia:** Es la que se emite cuando, habiendo reunido suficiente evidencia apropiada, no se identifican actos de incumplimiento de importancia material ni declaraciones erróneas en los estados financieros o bien estos errores resultan inferiores al umbral de materialidad determinado. Esto permite afirmar, con una garantía razonable, que la información presentada en los estados financieros y las actividades u operaciones subyacentes resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen la entidad y el marco de referencia de presentación de estados financieros.
- 347. Opinión Modificada:** El informe expresa una opinión modificada, cuando el equipo auditor:
- Identifica, a partir de evidencia de auditoría apropiada y suficiente, casos de declaraciones erróneas por sobre el umbral de materialidad de incumplimientos materiales o significativos pero no generalizados.

- Declara no haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada para basar una opinión, configurándose una limitación al alcance, y concluye que los posibles efectos de errores o incumplimientos no detectados podrían ser materiales pero no generalizados.

348. Opinión adversa: Una opinión es adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría apropiada y suficiente, el equipo auditor concluye que las declaraciones erróneas o los incumplimientos son tanto materiales como generalizados.

349. Abstención de Opinión: En principio, por las características y mandato del HTC, no cabe la posibilidad de no opinar sobre la materia sujeta a control. No obstante, la abstención es una instancia excepcional que se habilita solo cuando el equipo auditor no tiene la posibilidad de formarse una opinión y ello no se debe a un accionar obstructivo por parte de los responsables de la entidad auditada ni a la propia limitación de los procedimientos de auditoría planificados.

Se trata de situaciones extraordinarias y de público conocimiento que hacen imposible al equipo auditor contar con las evidencias necesarias para formar una opinión, siempre que dichos sucesos hubieren sido identificados y denunciados oportunamente por los responsables y que el auditor no haya podido reunir evidencias mediante el uso de procedimientos alternativos.

Capítulo 8 – Auditorías Operacionales

Marco Normativo

350. Para el desarrollo del control gubernamental externo y como parte del mandato constitucional otorgado, el HTC se encuentra facultado para la realización de auditorías operacionales en el marco del sector público a efectos de prevenir cualquier irregularidad y promover la mejora de la eficiencia, eficacia, economía, equidad y sustentabilidad de la acción de gobierno.

- 351.** Estos abordajes son complementarios con la auditoría de la cuenta, aunque conservan cada uno su independencia del otro, por lo cual estas auditorías no forman parte del Juicio de Cuentas.
- 352.** Las [normas generales desarrolladas en los capítulos 3 y 6 del presente Manual son aplicables a estos tipos de auditorías](#). En este apartado se añaden especificaciones que son propias a las incumbencias del HTC.

Conceptos

- 353.** Las auditorías operacionales en el HTC consisten en procesos de evaluación de las intervenciones gubernamentales desarrollados bajo los siguientes abordajes, con miras a señalar oportunidades de mejora y brindar recomendaciones para promover un mejor desempeño en pos del desarrollo equitativo y sostenible, el fortalecimiento de la rendición de cuentas, el control y la transparencia del Estado:
- La [Auditoría de Desempeño](#) como proceso de evaluación de políticas, programas, procesos y/o intervenciones gubernamentales, asentado en las definiciones plasmadas en el capítulo 6, que se propone determinar si éstos se desarrollan conforme a los principios de eficacia, eficiencia, economía, equidad y sustentabilidad.
 - La [Auditoría Ambiental](#) como proceso objetivo que evalúa la gestión de políticas ambientales específicas o de aspectos ambientales sectoriales, con el objetivo de mejorar su implementación con miras al desarrollo sostenible.
 - La [Auditoría de Sistemas](#) de información como proceso integral que examina y revisa la gestión de TI, los sistemas y controles relacionados, para promover el establecimiento y mantenimiento de sistemas adecuados de gestión y control, con el objeto de ofrecer recomendaciones cuya implementación contribuya a reducir los riesgos inherentes, vinculados con las tecnologías de información, e incrementar la confianza de los usuarios.

Auditorías Operacionales y su alineación con las Agendas Globales de Desarrollo Sostenible

- 354.** Las Auditorías Operacionales en el HTC buscan alinear los objetos de auditoría a las metas mundiales establecidas por las Naciones Unidas, para abordar desafíos y problemáticas globales, como por ejemplo las propuestas por los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS).
- 355.** La metodología de estas auditorías se alinea al enfoque propuesto por la agenda global establecida, aplicando las siguientes consideraciones:
- Identificación de aspectos concretos de la política evaluada que aportan en forma directa a la agenda.
 - Vinculación de la política evaluada con otras en línea con la transversalidad y conexión entre los objetivos que plantea la agenda global establecida.
 - Incorporación de la visión de sustentabilidad en la auditoría, analizando los aspectos económicos, sociales y ambientales involucrados.
 - Identificación de las herramientas de recolección de información, monitoreo, control y retroalimentación de la gestión, en línea con el sistema de indicadores de la agenda.
 - Inclusión de la participación ciudadana y la articulación interinstitucional.

Principios

- 356.** Las Auditorías Operacionales desarrolladas en el HTC se guían por los parámetros de eficacia, eficiencia y economía, mencionados oportunamente en el Capítulo 6, y por los principios de equidad y sustentabilidad.
- 357.** Los principios de equidad y sustentabilidad se definen del siguiente modo:
- El principio de **equidad** se basa en la existencia de realidades diferentes que demandan un tratamiento diferenciado a los fines de coadyuvar a la concreción de la justicia social, apuntando a promover la igualdad de

oportunidades, el desarrollo social-económico y tecnológico, el respeto por la dignidad y los derechos humanos en general.

- El principio de **sustentabilidad** implica que el desarrollo económico y social y el aprovechamiento de los recursos naturales deberán realizarse a través de una gestión apropiada del ambiente, de manera tal, que no comprometa las posibilidades de las generaciones presentes y futuras.

Habilidades Específicas

- 358.** El abordaje de las políticas públicas ambientales requiere la participación de perfiles especializados en la materia, que permitan definir criterios y relevar evidencia de campo, de manera adecuada.
- 359.** Para el caso de las auditorías de sistemas, el equipo auditor debe contar además con perfiles técnicos especializados en tecnologías de la información. El equipo de auditoría de sistemas debe colectivamente tener las capacidades para el desarrollo de ésta, lo cual implica la comprensión de las técnicas y herramientas inherentes a la actividad de auditoría propiamente dicha, así como también las cuestiones específicas concernientes a las TI y los marcos de trabajo, estándares y buenas prácticas correspondientes.
- 360.** El HTC puede contratar recursos externos tales como consultores de diversas profesiones, contratistas, especialistas y expertos en diversas temáticas para llevar a cabo las Auditorías de Gestión, en la medida que las mismas pueden requerir un análisis interdisciplinario, pudiendo involucrar cuestiones relativas a tecnologías de la información, como políticas educativas, de salud, seguridad, ambiental, obra pública, entre otras para las cuales resulte primordial la intervención de tales profesionales.

Planificación Institucional de las Auditorías Operacionales

- 361.** La planificación institucional de las Auditorías Operacionales del HTC considera para seleccionar los objetos de auditoría (temas) los siguientes criterios: importancia pública de la temática, interés del ciudadano, la alineación a los ODS (Objetivos de Desarrollo Sostenible) y la auditabilidad.
- 362.** La planificación de las Auditorías Operacionales se llevará a cabo de acuerdo con el proceso descrito en el enfoque de desempeño y con las correspondientes Guías Metodológicas.
- 363.** En el caso de las Auditorías Operacionales Coordinadas con otras EFS internacionales, nacionales y/o subnacionales las actividades de planificación estarán relacionadas con las pautas de planificación acordadas en el marco de tales auditorías.

Riesgo

- 364.** El HTC puede adoptar una planificación de auditoría basada en el riesgo para las auditorías operacionales en línea con el proceso descrito en ISSAI 100 e ISSAI 300 (auditoría de desempeño), para la evaluación de los riesgos inherentes, de control y detección.

Materialidad

- 365.** La perspectiva de materialidad puede variar según la naturaleza de las Auditorías Operacionales. La materialidad de este tipo de auditorías se encuentra descrito en el enfoque de auditoría de desempeño.

Ejecución de las Auditorías Operacionales

- 366.** El HTC lleva adelante la ejecución de las Auditorías Operacionales de acuerdo con el proceso descrito en el enfoque de auditoría de desempeño y en las Guías Metodológicas correspondientes.
- 367.** En el caso de las Auditorías Operacionales Coordinadas con otras EFS internacionales, nacionales y/o subnacionales la ejecución debe realizarse de acuerdo con las pautas y procedimientos acordados en el marco de las mismas.
- 368.** El equipo auditor puede solicitar la debida cooperación y apoyo de la entidad auditada para completar la auditoría, incluido el acceso a registros e información mediante la aplicación de las mejores prácticas para el acceso y transferencia de datos, de forma tal de asegurar la integridad y autenticidad de la misma.

Informes de las Auditorías Operacionales

- 369.** En los informes de las Auditorías Operacionales, el equipo auditor debe considerar los requisitos de presentación de informes establecidos para el enfoque de desempeño.
- 370.** El equipo auditor debe considerar el adecuado uso de la jerga técnica y de la sensibilidad de la información presentada en el informe y asegurarse de que el mismo sea completamente comprensible para la entidad auditada, las partes interesadas y el público en general.
- 371.** El equipo auditor debe contemplar el posible impacto negativo de la publicación de aspectos del informe vinculados con vulnerabilidades y cuestiones de seguridad, entre otros y aplicar los criterios para la clasificación de la información que el HTC determine para este tipo de auditorías.
- 372.** En el caso de los informes relativos a las Auditorías Operacionales Coordinadas con otras EFS internacionales, nacionales y/o subnacionales, su estructura y contenido estará dado por las pautas acordadas en el marco de las mismas.

Seguimiento de las Auditorías Operacionales

- 373.** En la fase de seguimiento de las recomendaciones de las Auditorías Operacionales, el equipo auditor debe considerar las pautas establecidas para el enfoque de desempeño.
- 374.** Con relación a las Auditorías Operacionales Coordinadas con otras EFS internacionales, nacionales y/o subnacionales, la fase de seguimiento deberá ser ejecutada por el equipo auditor del HTC.

Particularidades de las Auditorías Ambientales

- 375.** La Auditoría Ambiental es un proceso objetivo e imparcial para evaluar el uso, administración, protección y preservación del medio ambiente y de los recursos naturales para lograr el desarrollo sostenible y el cumplimiento de los principios que rigen el control fiscal por parte de las instituciones gubernamentales y los particulares que los utilicen o exploten.
- 376.** La Auditoría Ambiental puede abordar la evaluación de las siguientes cuestiones:
- El desempeño de políticas públicas ambientales y de desarrollo sostenible.
 - El control gubernamental de conformidad con regulaciones ambientales.
 - El impacto ambiental de otros programas gubernamentales.
 - Los sistemas de gestión medioambiental.
- 377.** La Auditoría Ambiental persigue los siguientes fines:
- Agregar valor a la gestión ambiental pública, mediante la detección de puntos débiles y oportunidades de mejora, realizando observaciones y recomendaciones.
 - Impulsar a los gobiernos a actuar de forma preventiva y precautoria, garantizando el cumplimiento de la normativa aplicable, e incentivándolo a adoptar una gestión proactiva tendiente a la mejora.

- Reducir los impactos de las actividades humanas a través de mejores políticas tanto de promoción como de control.
 - Indirectamente, minimizar costos de daños y pasivos ambientales, reducir costos de remediación (Estado como responsable subsidiario), y reducir reclamos de particulares.
 - Generar información de valor sobre el desempeño de la gestión ambiental estatal, que aporte conocimiento a la ciudadanía y transparencia sobre la misma.
- 378.** Los elementos constitutivos de una auditoría de gestión ambiental pueden contener además aspectos propios de una auditoría de cumplimiento y/o financiera, siendo el aspecto diferencial la materia auditada.

Particularidades de las Auditorías de Sistemas

- 379.** La Auditoría de Sistemas de información es un proceso holístico que consiste en recoger, agrupar y evaluar evidencias de la gestión de las tecnologías de la información (TI) de una organización con el objeto de presentar conclusiones y recomendaciones en forma oportuna y acertada sobre la confiabilidad, confidencialidad, disponibilidad e integridad de la información, la eficiencia en la adquisición y utilización de los recursos informáticos y la efectividad de los controles en los sistemas de información, entre otros aspectos, con el fin de reducir o mitigar riesgos inherentes y en el marco del análisis de la alineación de las TI con los objetivos estratégicos.
- 380.** La Auditoría de Sistemas, de acuerdo con los criterios definidos por estándares y marcos de trabajo internacionalmente aceptados, puede abordar la evaluación de diversas áreas, tales como:
- Gobernanza de Tecnologías de la Información.
 - Gestión de las Tecnologías de la Información.
 - Gestión de la Seguridad de la Información.
 - Controles generales de TI.
 - Desarrollo, adquisición y mantenimiento de sistemas informáticos.
 - Gestión de activos.
 - Gestión de recursos humanos.

- 381.** La evaluación de un sistema de Gobierno de TI por parte de este tipo de auditorías debe contemplar sus componentes, tales como los procesos estructurales organizativas; políticas y procedimientos; elementos de información; cultura y comportamiento; habilidades y competencias; y servicios, infraestructura y aplicaciones.
- 382.** La Auditoría de Sistemas de Información también puede definirse como el examen de los controles relacionados con los sistemas de información basados en TI, con el fin de identificar casos de desviación de los criterios, que a su vez se han identificado en función del tipo de auditoría. Por eso, los elementos constitutivos de una auditoría de sistemas pueden contener tanto los aspectos propios de una auditoría de desempeño, como también de cumplimiento y/o financiera.
- 383.** Dentro de los objetivos y el alcance de la Auditoría de Sistemas, podría considerarse, entre otros aspectos:
- Evaluar los controles generales relevantes y los controles de aplicación que tienen un impacto en la fiabilidad de los datos de los sistemas de información.
 - Asegurar el cumplimiento de los procesos de los sistemas de información con las leyes, políticas y estándares aplicables a la entidad auditada.
 - Garantizar que la gestión de las TI se alinee con los objetivos de la organización de manera económica, eficaz, eficiente y efectiva.
- 384.** La Auditoría de Sistemas de información promueve la aplicación de las mejores prácticas en materia de Gobernanza de Tecnologías de la Información, propiciando la satisfacción de los objetivos de gobierno y gestión, el aseguramiento el cumplimiento de las leyes, políticas y estándares aplicables; el establecimiento y mantenimiento de sistemas de gestión de la seguridad de la información, la reducción de los riesgos inherentes a la utilización de los sistemas de información; y el incremento de la confianza de los diversos actores que interaccionan con los sistemas de información, entre otros aspectos.

Capítulo 9 – Auditorías Especiales

385. El HTC incluye en su planificación estratégica el desarrollo de auditorías que se distinguen por sus objetivos y no por las características de la auditoría. Ellas responden a líneas de trabajo o demandas específicas que pueden resolverse a través de auditorías de cumplimiento, financieras o de desempeño.
386. Las normas generales expuestas los capítulos 3, 4, 5 y 6 se aplican también, con las particularidades del caso, a estas auditorías.
387. En este sentido, el artículo 45 bis de la ley 10.869 Ley Orgánica faculta a la realización de auditorías con Organismos multilaterales de crédito de la siguiente manera: *“El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires queda facultado para actuar como Auditor Externo de Organismos Financieros Nacionales o Internacionales en las operaciones de crédito que los mismos realicen -en jurisdicción territorial de la Provincia- con ésta o con sus Municipios y/o Entes que administren fondos públicos, ejerciendo dicho control con el alcance que en cada caso se convenga”*.

Auditorías Especiales

388. La auditoría especial comprende los estudios vinculados al examen de aspectos específicos, de orden contable, financieros, presupuestarios, administrativos jurídicos, entre otros y/o para investigar denuncias de diversa índole.
389. Una auditoría especial puede, por ejemplo, proponerse examinar elementos específicos de los estados financieros para emitir una opinión particular sobre ellos sin buscar, como es el caso de una auditoría financiera, un examen general del objeto sometido a estudio.
390. También puede dirigir sus esfuerzos hacia componentes específicos de la gestión para examinar su conformidad con disposiciones legales aplicables o con criterios identificados de buen desempeño por razones claramente identificables (como una denuncia o un caso de resonancia

pública) sin pretender llegar a un juicio más amplio sobre el objeto integralmente considerado.

- 391.** Las auditorías especiales desarrolladas por el HTC pueden consistir en trabajos que se realizan a terceros, que contratan los servicios del HTC, para hacer auditorías en oficinas u organismos públicos, siguiendo los procedimientos o normas establecidos en el Convenio, que son diferentes al control que debe realizar este Organismo, según lo establecido en la Constitución Provincial.
- 392.** Las principales auditorías especiales desarrolladas por el HTC son las relacionadas con Proyectos Financiados por Organismos Multilaterales de Crédito y con la Red Federal de Control Público.
- 393.** Complementariamente a las auditorías de regularidad y/o legalidad que realiza el HTC, se amplía su espectro de control a través del desarrollo de auditorías financieras sobre proyectos financiados por Organismos Multilaterales de Crédito, cuyo sustento normativo está regulado tal como fue expresado precedentemente en el artículo 45 bis de su Ley Orgánica. En tal sentido, el organismo ha sido declarado elegible como auditor externo independiente tanto por el Banco Mundial (BIRF), como por el Banco Interamericano de Desarrollo (BID), la Corporación Andina de Fomento (CAF), el Banco de Desarrollo FONPLATA y el Programa de Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD).
- 394.** La Red Federal de Control Público es un emprendimiento organizacional conformado por el Gobierno Nacional a través de la Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y los Organismos de Control Externo de todas las Provincias Argentinas, que son los Tribunales de Cuentas Provinciales. La principal función de esta Red Federal es la de auditar en forma descentralizada, a través de cada uno de los Tribunales de Cuentas provinciales, la ejecución de aquellos Programas Sociales que realiza el Estado Nacional en cada una de las provincias. Ofrece un marco de colaboración e integración de los Organismos de Control y permite evaluar el desempeño de estos programas de una forma eficiente, constituyéndose, además, como garante de cobertura de control en el ámbito nacional, a través de relevamientos y acciones directas en el campo de ejecución de la Política Social.

- 395. La Red Federal de Control Público es una iniciativa que integra y complementa las estructuras estatales de fiscalización y auditoría, en el orden nacional, provincial y municipal. Su finalidad es evaluar el desempeño de los programas sociales ejecutados por cada una de las jurisdicciones, a través de relevamientos y acciones directas en el campo.
- 396. Las auditorías especiales se caracterizan por ser acotadas en el tiempo y pueden no estar previstas en la planificación institucional.
- 397. El HTC puede contratar recursos externos tales como consultores de diversas profesiones, contratistas, especialistas y expertos para llevar a cabo las Auditorías Especiales en la medida que las mismas pueden requerir un análisis interdisciplinario, pudiendo involucrar cuestiones relativas a políticas educativas, de salud, de construcción y obra pública para los cuales resulta primordial la intervención de los mencionados profesionales.

Planificación

- 398. El H. Tribunal de Cuentas llevará adelante la planificación de las auditorías especiales de acuerdo con el proceso descrito en los enfoques de auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño con las correspondientes Guías Metodológicas que se desarrollen al respecto.
- 399. En el caso de las Auditorías de la Red Federal de Control Público las actividades de Planificación estarán relacionadas con las pautas de planificación que especifique la Sindicatura General de la Nación, el Comité Federal de Control Público y las Unidades de Auditoría Interna en las Jornadas Anuales de Planificación de la Red Federal de Control Público.

Riesgo

- 400. El HTC puede adoptar una planificación de auditoría basada en el riesgo para las auditorías especiales, en línea con el proceso descrito en ISSAI 100, ISSAI 200 (auditoría financiera), ISSAI 300 (auditoría de desempeño)

e ISSAI 400 (auditoría de cumplimiento), dependiendo de los objetivos de compromiso de la auditoría.

- 401.** En el caso de las auditorías de la Red Federal de Control Público el análisis de riesgo a realizar puede verse acotado por las especificaciones, delimitaciones, pautas y muestras ya establecidas por SIGEN y las UAIs.

Materialidad

- 402.** La perspectiva de materialidad puede variar según la naturaleza del trabajo de Auditoría de la Auditoría Especial de que se trate. La materialidad para las auditorías financieras, de desempeño y cumplimiento del sector público, se encuentran descriptas en sus respectivos enfoques.

Ejecución

- 403.** El HTC pueden llevar a adelante la ejecución de las auditorías especiales de acuerdo con el proceso descrito en los enfoques de auditorías financieras, de cumplimiento y de desempeño y en las Guías Metodológicas específicas que al efecto se desarrollen.
- 404.** En el caso de las auditorías correspondientes a la Red Federal de Control Público la ejecución de las auditorías debe realizarse de acuerdo con los procedimientos previstos en los Programas de Trabajo y Puntos de Control desarrollados específicamente por cada una de las Unidades de Auditoría Interna de los diferentes Ministerios y Organismos nacionales.

Informe

- 405.** Dado que un trabajo de Auditoría Especial puede consistir en una auditoría financiera, auditoría de desempeño y auditoría de cumplimiento, los auditores deben considerar los requisitos de presentación de informes establecidos para tales enfoques.
- 406.** Los informes para los OMC pueden conformarse con los Dictámenes sobre: Estados Financieros, Solicitudes de Desembolsos, Procesos de

Adquisiciones de Obras Bienes y Servicios, Cumplimiento de Cláusulas Financieras del Contrato de Préstamo y Estructura y Funcionamiento del Sistema de Control Interno, recibiendo con posterioridad a su presentación, la validación y aprobación por parte de los respectivos Organismos Multilaterales de Crédito.

407. En el caso de los informes relativos a la Red Federal de Control Público, su estructura y contenido estará dado por la normativa y los modelos previstos por la Sindicatura General de la Nación y las respectivas Unidades de Auditoría Interna intervinientes de cada uno de los Ministerios y Organismos Nacionales.

Capítulo 10 – Gestión de la Calidad de las Auditorías

Objetivos

408. El HTC ha establecido un sistema de **gestión de la calidad** de las auditorías, de acuerdo a lo establecido en la ISSAI 140¹¹, que a su vez se fundamenta en la Norma Internacional de Gestión de la Calidad NIGC-1¹².
409. El HTC, a través del **sistema de gestión de la calidad** de los procesos de auditoría, obtiene seguridad razonable de que:
- A. la auditoría cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
 - B. los informes de auditoría son adecuados a las circunstancias.
410. El sistema de gestión de calidad se soporta sobre la existencia y operación de los siguientes elementos:
- responsabilidad de los líderes de la entidad para la calidad de la misma;
 - requerimientos éticos relevantes;
 - aceptación y continuación de las relaciones con el cliente y trabajos específico;
 - realización del encargo;

¹¹ Gestión de Calidad para la EFS.

¹² ISQM-1 Quality Management for firms en español NIGC-1

https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms-1-esp-1_ok.pdf

- recursos humanos;
 - información y comunicación;
 - respuestas específicas;
 - proceso de seguimiento y corrección.
- 411.** Asimismo, se sustenta sobre políticas y procedimientos de gestión de calidad comunicados al personal del HTC.
- 412.** Los trabajos de auditoría son sometidos a una **evaluación objetiva que asegura la gestión de la calidad** antes del inicio de la auditoría, durante la ejecución de la auditoría, y al momento de la emisión de los informes, a fin de verificar que se respetan las políticas, normas y los procedimientos establecidos para la auditoría gubernamental.

Gestión de la Calidad por Tipo de Auditoría¹³

- 413.** En la **auditoría financiera** se cumplirá con los requerimientos organizativos de las ISSAI, incluyendo la ISSAI 140 - Control de Calidad para EFS, fundamentada en la ISQC1, así como los requerimientos de la ISSAI 2200 Control de Calidad de Auditoría de Estados Financieros.
- 414.** En la **auditoría de cumplimiento** el trabajo se desarrollará de conformidad con las normas profesionales, las leyes y los reglamentos pertinentes, para que los informes sean apropiados en función de las circunstancias. Se garantizará la aplicación de procedimientos apropiados y que se realicen revisiones a lo largo del proceso de auditoría. Los controles de calidad deben estar documentados en el expediente de la auditoría.
- 415.** En las **auditorías de desempeño** se debe establecer y mantener un sistema para salvaguardar la calidad, que debe ser observado por el auditor para asegurarse de que todos los requerimientos estén satisfechos, y que haga énfasis en informes de auditoría apropiados, equilibrados y justos, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría. Deben existir mecanismos que tomen en cuenta las perspectivas del equipo auditor, permitiéndole a dicho equipo estar abierto

¹³ De conformidad con la ISSAI 2000, ISSAI 3000 e ISSAI 4000.

a la retroalimentación recibida del sistema de control y aseguramiento de la calidad.

Tipos de Evaluación para la Gestión de Calidad de las Auditorías

416. Evaluación Interna: comprende las actividades de la gestión de calidad que forman parte intrínseca del proceso de auditoría en cada una de sus fases y son llevadas a cabo por el líder y los integrantes del equipo que desarrollan el encargo. Alcanza también a las actividades de supervisión y seguimiento, desarrolladas por profesionales que pertenecen al HTC pero no son componentes del equipo. Sus funciones específicas, son:

A. Revisión: Las responsabilidades de revisión comprenden el monitoreo constante de los avances y cumplimiento del plan de trabajo, tomando en cuenta el objetivo y alcance establecidos en el programa de trabajo, las muestras seleccionadas, la documentación de las tareas mediante la confección de los papeles de trabajo, la realización de las consultas necesarias, la aplicación de los procedimientos adecuados, la obtención de evidencia suficiente y competente que respalde las conclusiones arribadas y el diseño de los informes reglamentarios. Las responsabilidades de revisión se establecen sobre la base de que el trabajo de los miembros del equipo con menos experiencia sea revisado por los miembros del equipo con más experiencia y, en su conjunto, por el jefe del equipo de auditoría o de proyecto.

B. Supervisión: la función de supervisión está a cargo de funcionarios externos al equipo de auditoría que, contando con la debida calificación, experiencia y autoridad evalúan objetivamente los juicios del equipo auditor y las conclusiones alcanzadas a fin de emitir el informe de auditoría. Para ello el supervisor debe, sin comprometer su objetividad, participar en la etapa de planificación, proveer asesoramiento al equipo, resolver o facilitar las consultas realizadas, analizar el tratamiento dado a las cuestiones significativas, revisar los informes preliminares y finales, evaluar su consistencia con los objetivos propuestos, los

procedimientos aplicados y las evidencias recogidas, así como verificar la coherencia en todo el proceso.

C. Seguimiento: el propósito de tal instancia de evaluación es otorgar al HTC la seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relacionados con el sistema de gestión de la calidad de las auditorías son pertinentes y adecuados, han sido correctamente diseñados y operan eficazmente bajo un enfoque de efectividad y mejora continua. Incluye un examen y evaluación continuada del control de calidad de los procesos de auditoría, aplicando procedimientos de inspección sobre una selección de proyectos. El Sistema de Gestión de la Calidad del HTC contiene las actividades y procedimientos aplicables para el seguimiento, el responsable del sistema es también el responsable del seguimiento.

417. Evaluación Externa: cuando el HTC así lo disponga, se someterá a revisiones externas de la gestión de la calidad de las auditorías, por parte de entidades o colegas externos e independientes y con el propósito de obtener una opinión objetiva sobre la observancia de las políticas, el cumplimiento de las normas técnicas y jurídicas y las metodologías establecidas en el presente manual.

ACRÓNIMOS

- BID:** Banco Interamericano de Desarrollo.
- BIRF:** Banco Mundial.
- CAF:** Banco de Desarrollo de América Latina y el Caribe.
- EFS:** Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- FACPE:** Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.
- FONPLATA:** Banco de Desarrollo.
- HTC:** Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.
- IAASB:** International Auditing and Assurance Standards Board.
- ICEX:** Instituciones de Control Externo.
- IFAC:** International Federation of Accountants.
- IFPP:** Marco de Pronunciamientos Profesionales emitido por INTOSAI.
- ISQC:** International Standard on Quality Control.
- ISQM1:** International Quality Management for firms.
- INTOSAI:** Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions).
- ISSAI:** Estándares Internacionales para Entidades de Fiscalización Superior emitidas por la INTOSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions).
- MACOEX:** Manual de Control Externo del HTC.
- NIA:** Normas Internacionales de Auditoría emitidas por el IAASB de la IFAC.
- NIGC:** Normas Internacionales de Gestión de la Calidad.
- ODS:** Objetivos de Desarrollo Sostenible.
- OLACEFS:** Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores.
- OMC:** Organismos Multilaterales de Crédito.
- ONG:** Organización No Gubernamental.
- PNUD:** Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.
- RT:** Resolución Técnica.
- SIGEN:** Sindicatura General de la Nación.
- TI:** Tecnología de la Información.
- UAI:** Unidad de Auditoría Interna.

