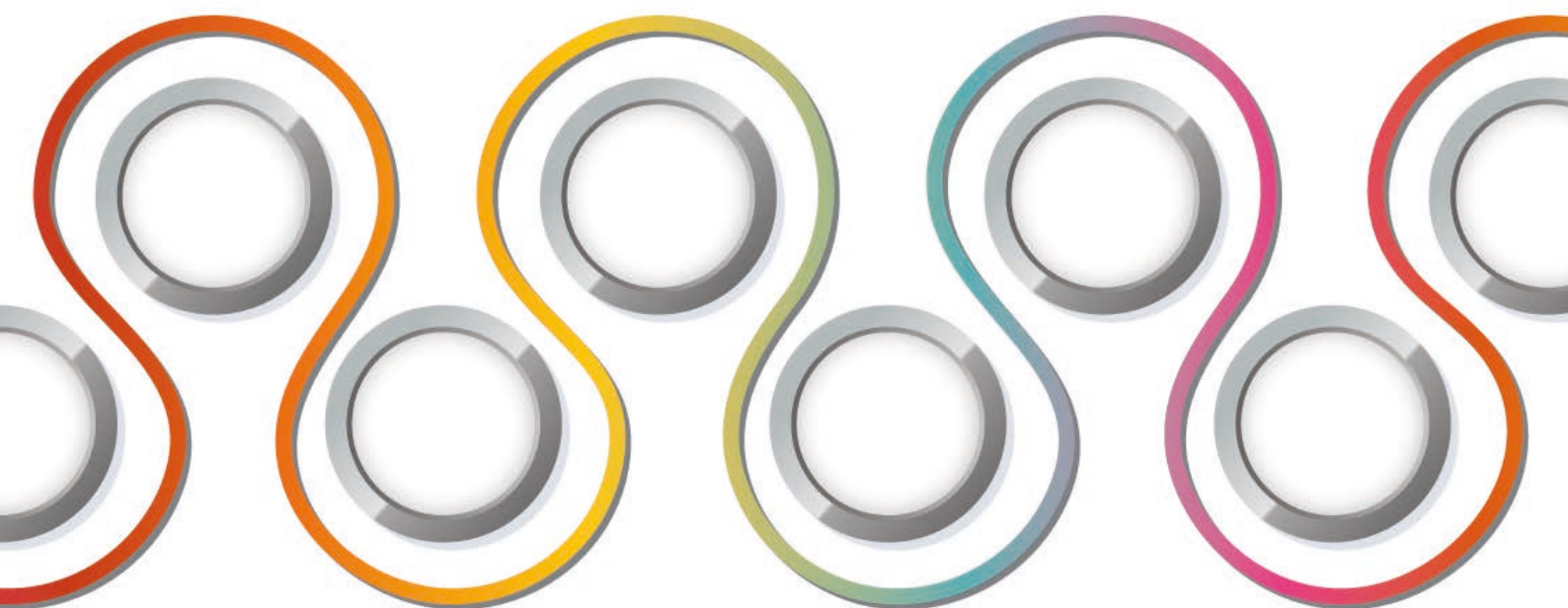


## Anexo

# NORMAS DE CONTROL DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL

## Auditoría General de la Nación



# ÍNDICE

I. DEFINICIONES - 5

II. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO... 5

II. A. 1. Auditoría de cumplimiento ... 5

II. A. 2. Objeto ... 5

II. A. 3. Objetivo ... 6

II. A. 4. Elementos de la auditoría de cumplimiento ... 6

II. A. 4. 1. Determinación de las Regulaciones ... 6

II. A. 4. 2. Importancia Relativa (Materialidad) ... 6

II. A. 4. 3. Regulaciones y Criterios ... 6

II. A. 4. 4. Condiciones de los Criterios ... 7

II. A. 4. 5. Alcance ...7

III. NIVELES DE ASEGURAMIENTO ... 7

III. A. Seguridad Razonable...7

III. B. Seguridad Limitada ... 7

IV. FORMAS DE LLEVAR A CABO UNA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO ... 8

IV. A. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO REALIZADA SEPARADAMENTE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS ... 8

IV. A. 1. Objetivo ... 8

IV. A. 2. Alcance ... 8

IV. A. 3. Informes ... 9

IV. B. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO REALIZADA CONJUNTAMENTE CON LOS ESTADOS FINANCIEROS ... 9

IV. B. 1. Objetivo ... 9

IV. B. 2. Alcance ... 9

IV. B. 3. Informe ... 9

V. NORMAS PARTICULARES DE LAS AUDITORIAS DE CUMPLIMIENTO ... 10

V. A. PROCESO...10

V. A. 1. Planificación ... 10

V. A. 2. Ejecución ... 10

V. A. 3. Conclusión ... 10

V. B. PLANIFICACION DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO ... 11

V. B. 1. Estrategia global ... 11

V. B. 2. Plan de trabajo ... 11

V. B. 2. a. Análisis preliminar ... 11

V. B. 2. b. Comprensión y conocimiento inicial del ente auditado ...	11
V. B. 2. c. Funcionamiento de la entidad ...	11
V. B. 2. d. Identificación de las partes intervinientes ...	12
V. B. 2. e. Trabajos de control realizados con anterioridad ...	12
V. B. 2. f. Determinación de la importancia relativa ...	12
V. B. 2. g. Determinación del objetivo y alcance ...	12
V. B. 2. h. Selección de criterios ...	12
V. B. 2. i. Evaluación del control interno ...	14
V. B. 2. j. Análisis y determinación de riesgos ...	15
V. B. 2. k. Significatividad y materialidad ...	15
V. B. 2. l. Determinación de procedimientos ...	16
V. B. 2. m. Determinación de recursos a comprometer ...	16
V. B. 2. n. Elaboración de la matriz de planificación ...	16
V. B. 2. ñ. Elaboración del plan de trabajo ...	17
V. C. EJECUCIÓN ...	18
V. C. 1. Evidencia ...	18
V. C. 2. Cantidad y calidad de la evidencia disponible ...	18
V. C. 3. Procedimientos ...	18
V. C. 3. a. Procedimientos para obtener evidencia en trabajos de seguridad razonable ...	19
V. C. 3. b. Procedimientos para obtener evidencia en trabajos de seguridad limitada ...	19
V. C. 4. Escepticismo ...	19
V. C. 5. Recolección de evidencia ...	20
V. C. 6. Técnicas de recolección de evidencia ...	21
V. C. 7. Evaluación de la evidencia ...	22
V. C. 8. Hallazgos ...	22
V. C. 9. Matriz de Hallazgos ...	22
V. C. 10. Formación de conclusiones ...	22
V. C. 11. Administración del tiempo y los recursos...	23
V. D. DOCUMENTACION -	23
V. E. DOCUMENTACIÓN ELECTRÓNICA -	24
V. F. FIRMA ELECTRONICA -	24
VI. COMUNICACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA -	24
VI. A. Formas de comunicación -	24
VI. B. Elaboración del informe -	24

VII. FORMATOS DE INFORME - 25

VII. A. Informe Breve - 25

VII. B. Informe Extenso - 26

VIII. SEGUIMIENTO - 31

IX. SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD - 32

IX. A. Proceso de aseguramiento de la calidad - 32

IX. A. 1. Control Concomitante - 32

IX. A. 1. a. Supervisión de Calidad - 32

IX. A. 1. b. Revisión - 33

IX. B. Evaluación Posterior - 33

## I. DEFINICIONES

**CONTROL DE CUMPLIMIENTO GUBERNAMENTAL:** El control de cumplimiento gubernamental está orientado a determinar si una materia en particular cumple con las normas y regulaciones identificadas como criterios aplicables. En este sentido evalúa si las actividades, transacciones financieras e información se desarrollaron ajustándose al marco regulatorio vigente en la entidad auditada.

**AFIRMACIÓN:** Es una manifestación, expresa o implícita, englobada en las actividades, las operaciones financieras y la información correspondientes a la entidad auditada, que el auditor realiza cuando tiene en cuenta posibles tipos distintos de desviación.

En las Auditorías de Cumplimiento una afirmación significa que la entidad y sus responsables se encuentran actuando conforme a las normas aplicables.

**PRINCIPIOS QUE RIGEN EL TRABAJO DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL EN LAS AUDITORIAS DE CUMPLIMIENTO:** El auditor gubernamental debe cumplir con las Normas de Control Externo Gubernamental, aprobadas por Resolución N° 26/15-AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN y con el Código de Ética Institucional aprobado por Resolución N° 18/15-AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN, las que se entienden complementarias de la presente.

## II. NORMAS GENERALES DE LA AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO

### II. A. 1. Auditoría de cumplimiento

La auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si un asunto materia o entidad cumple con las normas y regulaciones las que son identificadas como criterios. 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 y regulaciones que rigen a la entidad auditada, esto incluye la emisión de opinión fundada acerca del grado en el que la misma cumple con las regulaciones que le son aplicables.

### II. A. 2. Objeto

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

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

La materia puede ser cuantitativa y medible o bien cualitativa y de naturaleza más subjetiva. Cuando la materia es cuantitativa el examen se aborda sobre el cumplimiento objetivo (ej.: si los desembolsos

cumplen ciertos requisitos contractuales), si es de carácter cualitativo el examen es acerca del cumplimiento u observancia de ciertos requerimientos (ej.: cumplimiento de procesos).

### **II. A. 3. Objetivo**

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

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

La regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, aunque la integridad resulta pertinente en el contexto de la buena gobernanza o el examen de una utilización adecuada de los fondos públicos.

Cuando el objetivo se refiere a la evaluación del cumplimiento en la rendición de cuentas de la administración, la auditoría de cumplimiento se realiza conjuntamente con el examen de los estados financieros y tiene como finalidad evaluar el cumplimiento de los principios que rigen una sana, y sólida administración financiera de los recursos públicos.

### **II. A. 4. Elementos de la auditoría de cumplimiento**

#### **II. A. 4. 1. Determinación de las Regulaciones**

El elemento más importante en una auditoría de cumplimiento son las normas y regulaciones. Estas pueden ser reglamentos, contratos, disposiciones presupuestarias, políticas establecidas mediante leyes, códigos establecidos, términos convenidos vigentes así como los principios que rigen la sólida y sana administración financiera. La mayor parte de las normas provienen de legislación superior pero pueden ser emitidas en niveles inferiores del sector público. En todos los casos dichas regulaciones permiten determinar los criterios de auditoría.

#### **II. A. 4. 2. Importancia Relativa (Materialidad)**

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

#### **II. A. 4. 3. Regulaciones y Criterios**

La auditoría de cumplimiento generalmente implica la evaluación del cumplimiento de criterios formales tales como la legislación aplicable, las regulaciones emitidas bajo una legislación marco y otras leyes, regulaciones y convenios relevantes, incluyendo las leyes presupuestarias (regularidad). Cuando

no hay criterios formales o existen fallas obvias en la legislación con respecto a su aplicación, las auditorías también pueden examinar el cumplimiento con los principios generales que rigen a una sana administración financiera y observan la conducta de los funcionarios públicos (integridad). Cuando no existan criterios formales de integridad, podrán aplicarse, entre otros, principios generalmente aceptados o buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos pueden no estar codificados, ser implícitos o estar basados en principios legales superiores.

#### **II. A. 4. 4. Condiciones de los Criterios**

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

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

#### **II. A. 4. 5. Alcance**

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

De forma general el alcance de una auditoría de cumplimiento se encuentra circunscripto al tipo de seguridad que se informa, la que puede ser razonable o limitada.

### **III. NIVELES DE ASEGURAMIENTO**

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

#### **III. A. Seguridad Razonable**

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

#### **III. B. Seguridad Limitada**

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

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

## **IV. FORMAS DE LLEVAR A CABO UNA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO**

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

Según sea la materia objeto del control, las auditorías de cumplimiento pueden realizarse de la siguiente manera:

### **IV. A. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO REALIZADA SEPARADAMENTE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

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

#### **IV. A. 1. Objetivo**

El objetivo de una auditoría de cumplimiento llevada separadamente de los estados financieros es:

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

#### **IV. A. 2. Alcance**

El alcance puede referirse al:

- a. Las obligaciones contenidas en el mandato de auditoría o las leyes y los reglamentos pertinentes, tales como la legislación presupuestaria o la normativa sobre contratos públicos.
- b. Los anteriores actos de incumplimiento de la entidad, como pueden ser las desviaciones o hallazgos que se hayan identificado en auditorías previas.
- c. Las constataciones y recomendaciones resultantes de auditorías llevadas a cabo por auditores ajenos a la Auditoría General de la Nación.
- d. Un análisis de riesgos practicado en conexión con auditorías financieras o de rendimiento que indique ámbitos concretos en donde existe riesgo de incumplimiento (por ejemplo, en sectores enteros como el de la contratación pública, o en grandes ámbitos temáticos de sectores específicos como recaudación de ingresos, defensa, prestaciones sociales, etc.).



- e. El interés público o las expectativas de los ciudadanos.
- f. Ámbitos concretos que centren la atención legislativa (por ejemplo, problemas medioambientales y observancia de convenios internacionales en materia de medio ambiente).
- g. Peticiones formuladas por órganos legislativos, organismos de financiación u organizaciones donantes (por ejemplo, cumplimiento de las disposiciones contenidas en convenios de financiación).
- h. El suministro de fondos a la entidad por parte de organizaciones donantes cuya continuidad depende del cumplimiento de las estipulaciones de un contrato o de un convenio.

#### **IV. A. 3. Informes**

Los informes en las Auditorías de Cumplimiento realizadas separadamente de los Estados Financieros pueden ser Breves o Extensos (el detalle de cada uno se expone en el capítulo VII).

### **IV. B. AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO REALIZADA CONJUNTAMENTE CON LOS ESTADOS FINANCIEROS**

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

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

#### **IV. B. 1. Objetivo**

El objetivo de una auditoría de cumplimiento realizada conjuntamente con una auditoría de estados financieros es:

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

#### **IV. B. 2. Alcance**

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

#### **IV. B. 3. Informes**

Cuando se lleve a cabo una auditoría de cumplimiento asociada a una auditoría de estados financieros, la conclusión sobre el respeto de las normas puede incorporarse como una opinión sobre su cumplimiento al informe de auditoría sobre los estados financieros. En algunos casos podrá elaborarse un informe separado sobre auditoría de cumplimiento.

Además del informe de auditoría sobre los estados financieros (que puede incluir opiniones sobre dichos

estados financieros y sobre el cumplimiento), en algunos casos se puede elaborar un informe especial más detallado sobre auditoría de cumplimiento, cuyo objetivo será facilitar al auditado y a los usuarios, una explicación más detallada que la contenida en dicho informe. Los auditores gubernamentales informarán acerca de esos problemas de incumplimiento con el detalle suficiente para permitir a los destinatarios entender y reflexionar convenientemente al respecto.

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

## **V.** NORMAS PARTICULARES DE LAS AUDITORIAS DE CUMPLIMIENTO

### **V. A. PROCESO**

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

#### **V. A. 1. Planificación**

Al igual que todo trabajo de control externo gubernamental las Auditorías de Cumplimiento deben ser planificadas de forma adecuada. La planificación procede a los efectos de definir la forma de Auditoría de Cumplimiento que se llevará a cabo conforme se identifiquen el/los objetivos, el alcance y la estrategia de auditoría a aplicar. La planificación es un proceso dinámico y continuo, no obstante ello, dado que las auditorías de cumplimiento tratan sobre la verificación del cumplimiento de regulaciones, se espera que éstas se encuentren claramente identificadas al momento de realizar el plan de auditoría.

#### **V. A. 2. Ejecución**

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

#### **V. A. 3. Conclusión**

Es el resultado del trabajo de auditoría realizado que transmite a los usuarios la opinión de la Auditoría General de la Nación. El auditor gubernamental evalúa la evidencia en relación a la importancia relativa con el fin de detectar posibles instancias de incumplimiento. Aquello que representa una desviación del cumplimiento de importancia relativa es inherente al juicio profesional del auditor gubernamental. La conclusión puede expresarse mediante una declaración de fiabilidad formal en forma general o bien de manera detallada. Puede ser brindada en forma de opinión o bien como una respuesta sobre preguntas de auditoría específicas.

En la elaboración del informe en una auditoría de cumplimiento rigen los principios de exhaustividad, objetividad y respeto de los plazos establecidos.

## V. B. PLANIFICACION DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

En cualquiera de las formas que adopte la auditoría de cumplimiento, ya sea realizada conjunta o separadamente de los estados financieros, el auditor gubernamental debe decidir la estrategia de auditoría (qué se hará) y el plan de auditoría (cómo se hará). Ambos pasos se detallan a continuación:

### V. B. 1. Estrategia global

El auditor gubernamental establecerá una estrategia de auditoría (qué se hará) y el plan de auditoría (cómo se hará) que determine el alcance, la oportunidad y la dirección del trabajo y que guíe su desarrollo.

Al formular la estrategia general de una auditoría de cumplimiento, los auditores gubernamentales necesitan tomar en consideración lo siguiente:

- El objeto de la revisión, los objetivos, alcance, criterios y otras características de la forma en que la auditoría de cumplimiento que se realizará;
- Las responsabilidades y finalidad de los informes, así como a quién y cuándo se entregarán y en qué forma;
- La importancia relativa y la evaluación de riesgos;
- El conocimiento obtenido en auditorías anteriores o relacionadas;
- La composición y asignación de tareas del equipo de auditoría, incluyendo la necesidad de contar con expertos en la materia; y
- El calendario de la auditoría.

### V. B. 2. Plan de trabajo

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

#### V. B. 2. a. Análisis preliminar

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

#### V. B. 2. b. Comprensión y conocimiento inicial del ente auditado

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

#### V. B. 2. c. Funcionamiento de la entidad

Respecto del funcionamiento del objeto auditado, se deben considerar los mapas de procesos de gestión y administración, bases de datos existentes, restricciones externas detectadas, como ser

imposiciones legales y limitaciones, por la tecnología, por la falta de recursos o por la necesidad de cooperar con otras entidades.

#### **V. B. 2. d. Identificación de las partes intervinientes**

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

#### **V. B. 2. e. Trabajos de control realizados con anterioridad**

Se debe también realizar el análisis de informes de trabajos anteriores realizados por la Auditoría General de la Nación, Sindicatura General de la Nación (SIGEN) y de la Auditoría Interna del Ente y otros informes externos existentes.

#### **V. B. 2. f. Determinación de la importancia relativa**

La determinación de la importancia relativa del encargo o proyecto es a juicio del auditor gubernamental. El juicio profesional acerca de la importancia relativa se realiza conforme las circunstancias en las que se realiza el trabajo del control. La importancia relativa en la etapa de planificación se relaciona con la población total que cae bajo la acción del trabajo de auditoría. El auditor gubernamental diseña el muestreo y sus procedimientos de manera tal que si se detectan incumplimientos que alcancen la importancia relativa puedan ser identificados en el mismo.

Los factores a considerar para determinar la importancia relativa en la fase de planificación comprenden:

1. El contexto del objeto, si está sujeto al cumplimiento de disposiciones legales, regulaciones especiales o controles determinados
2. Las expectativas de los usuarios, en especial del Congreso de la Nación, incluyendo el uso de la información para determinar regulaciones y/o supervisiones especiales por parte del mismo
3. La transparencia requerida a determinados requisitos de información en el caso de fraudes y/u otras pérdidas
4. Los que por su propia naturaleza indican el control del cumplimiento por parte de la Auditoría General de la Nación (fraudes informados, actos intencionales de elusión del control, presentación de información falsa o intencionalmente direccionada al poder legislativo, eventos y/u operaciones llevadas a cabo aún a sabiendas que no existen autorizaciones para ello, entre las más usuales).

#### **V. B. 2. g. Determinación del objetivo y alcance**

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

#### **V. B. 2. h. Selección de criterios**

Las normas y regulaciones son el elemento más importante de la auditoría de cumplimiento, su estructura y su contenido dan forma a los criterios de auditoría y, por lo tanto, son la base para saber cómo debe ser llevada a cabo la auditoría.

Los auditores gubernamentales deben identificar los criterios adecuados conforme a la materia objeto de control de cumplimiento. Los criterios deben ser relevantes en relación a la importancia relativa identificada, el riesgo, el alcance y las características de la forma en que se realizará la auditoría de cumplimiento, conforme con el marco legal, regulatorio o presupuestario.

A continuación se exponen ejemplos de criterios aplicables a las diferentes formas de las auditorías de cumplimiento.

**Ejemplos de factores de riesgo**

**Materia objeto de control: CONTRATOS PUBLICOS**

<b>Riesgo inherente</b>	
1.	Legislación poco clara o sujeta a interpretación
2.	Importes sustantivos aplicados al contrato objeto de auditoría
3.	Identificación de desvíos significativos en el cumplimiento de controles internos realizados por auditorías anteriores
4.	Denuncias de concursantes que no fueron adjudicatarios de contratación
5.	Identificación de empresas en estado de colusión que resultan proveedoras secuencialmente de obras similares en otras entidades y/o en la misma entidad
<b>Riesgo de Control</b>	
6.	Falta de regulaciones internas aplicables al proceso de contratación
7.	Cambios recientes en los sistemas de información y de los sistemas informáticos aplicados al proceso de contrataciones
8.	Control insuficiente de la base de proveedores en todo su circuito (registro, identificación, condiciones, antecedentes comerciales, antecedentes bancarios, etc).
9.	Seguimiento no comprobable o escaso del cumplimiento de la legislación aplicable
<b>Riesgo de no Detección</b>	
10.	Sistemas de información de contrataciones, registro, pago y adjudicación realizados de forma separada de los sistemas integrados.
11.	Puntos ciegos en la determinación de la elegibilidad de los participantes y/o de los adjudicatarios de las licitaciones.
12.	Adjudicaciones directas sin cumplir con la normativa aplicable. Utilización excesiva de excepción en la adjudicación de los contratos.
13.	Identificación de prácticas o actividades de colusión o alianzas para elusión de los controles en la estructura directiva y/o sus subordinados.

*Fuente: ISSAI 4100 – apéndice 4- ejemplos aplicables a AUDITORÍA GENERAL DE LA NACIÓN.*

El auditor debe identificar los criterios adecuados para brindar una base para la evaluación de la evidencia de auditoría y formular los hallazgos y conclusiones.

Los criterios para ser adecuados deben reunir las características siguientes:

- a)** Pertinentes – son criterios que responden de forma significativa a las exigencias de información y decisión de los destinatarios del informe de auditoría;
- b)** Fiables – son criterios que dan lugar a conclusiones razonablemente coherentes con las que obtendría otro auditor aplicando los mismos criterios en las mismas circunstancias;
- c)** Completos – son criterios suficientes para los fines de la auditoría y que no omiten factores pertinentes; además son significativos y facilitan a los destinatarios una visión práctica para sus exigencias de información y decisión;
- d)** Objetivos – son criterios neutrales y que no responden a prejuicios del auditor o de la dirección de la entidad auditada, lo que significa que no pueden ser tan informales que la evaluación de la información acerca de la materia controlada resulte muy subjetiva y lleve a otros auditores del sector público a alcanzar una conclusión muy dispar;
- e)** Comprensibles – son criterios claros que permiten llegar a conclusiones precisas y fáciles de entender por los destinatarios y que no dan pie a interpretaciones ampliamente divergentes;
- f)** Comparables - son criterios coherentes con los empleados en auditorías similares de otros organismos o actividades similares y los utilizados en anteriores auditorías de la entidad;
- g)** Aceptables - son criterios que en principio pueden admitir expertos independientes, las entidades auditadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general;
- h)** Accesibles – son criterios a los que pueden acceder los destinatarios para entender la naturaleza del trabajo de auditoría desempeñado y la base del informe de auditoría.

Los criterios deben ponerse a disposición de los usuarios previstos. También se deben dar a conocer al auditado.

#### **V. B. 2. i. Evaluación del control interno**

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

En las auditorías de cumplimiento es obligación del auditor gubernamental examinar y valorar el grado de fiabilidad de los controles que sirven de apoyo a la dirección de la entidad en el cumplimiento de las normas y regulaciones. Los componentes de control interno a ser evaluados dependen del objeto y el alcance de la auditoría de cumplimiento de que se trate.

El objetivo de esta evaluación es el de determinar si el sistema de control interno aplicado por la entidad permite prevenir o detectar incumplimientos significativos en las regulaciones que la ordenan.

Lo requerido para esta evaluación refiere a:

- Comprender el ambiente de control;
- Verificar mediante pruebas el funcionamiento de los controles implementados por la entidad respecto del objeto del control;
- Determinar el nivel de confianza y el alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

#### **V. B. 2. j. Análisis y determinación de riesgos**

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

En las auditorías de cumplimiento pueden presentarse las siguientes limitaciones inherentes:

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

Los riesgos deben ser considerados en todo el proceso de la auditoría, aunque en la etapa de planificación deben identificarse por lo menos:

##### **1. Riesgos de auditoría (inherente, de control y de no detección)**

En todos los casos el auditor gubernamental analizará los riesgos de auditoría debido a lo cual diseñará y aplicará procedimientos de recolección de evidencias con el fin de reducirlos a un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias y así obtener garantías razonables que servirán de base para la conclusión del trabajo de auditoría.

##### **2. Riesgo derivado de fraudes o actividades que pueden asimilarse al lavado de activos.**

El fraude se caracteriza por alguna forma de engaño deliberado que facilita u oculta la malversación de fondos. El auditor gubernamental debe mantener una actitud de escepticismo y estar alerta a la detección de los riesgos de fraude. Existen tres elementos clave que generalmente se encuentran en el fraude:

- Oportunidad
- Incentivo o presión
- Racionalización

El auditor gubernamental debe identificar o detectar los puntos débiles del control o puntos ciegos de los sistemas que pueden derivar en fraude.

En los casos que el auditor detecte en la etapa de planificación o durante la ejecución de la auditoría de cumplimiento situaciones, acciones o elementos vinculados al fraude o lavado de activos, debe proceder conforme lo establece la Res. N° 49/12-AGN- Aplicación de Normas Antilavado.

#### **V. B. 2. k. Significatividad y materialidad**

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

Un asunto puede ser considerado importante si el conocimiento del mismo puede llegar a influir sobre las decisiones de los destinatarios previstos. Este juicio se puede relacionar con un elemento individual o un grupo de elementos tomados en su conjunto.

La materialidad con frecuencia se considera en términos de valor, pero también incluye aspectos cuantitativos y cualitativos. Las características inherentes a un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto adquiera importancia por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto en el que ocurre.

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 previstos.

Los factores que deben considerarse en esta evaluación de juicio son los requisitos obligatorios, el interés general, 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.

#### **V. B. 2. I. Determinación de procedimientos**

Los procedimientos deben ser seleccionados de forma tal que respondan a los riesgos de incumplimiento identificados. Los procedimientos de la auditoría de cumplimiento implican la fijación de criterios adecuados, esto son las normas que regulan a la entidad y el cotejo de la información de la materia controlada con dichas normas. En todos los casos el juicio del auditor gubernamental rige la selección de los procedimientos más idóneos para reducir el riesgo de auditoría y de detección de fraudes o elusión.

Los procedimientos de auditoría deben ser adecuados a las circunstancias y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y apropiada. La naturaleza y las fuentes de la evidencia necesaria están determinadas por los criterios, la materia y el alcance de la auditoría. En vista de que la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se enfocará en una de ellas o en una combinación de ambas, según el alcance de la auditoría. Por lo tanto, la auditoría de cumplimiento incluye la determinación de una variedad de procedimientos para recopilar evidencia.

El auditor que realiza una auditoría de cumplimiento, con frecuencia necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes para satisfacer los requerimientos de suficiencia y pertinencia.

#### **V. B. 2. m. Determinación de recursos a comprometer**

Se deberán emplear los recursos humanos y materiales necesarios para desarrollar un trabajo de control de conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia. Se tendrá en cuenta la relación costo-beneficio de los procedimientos y la magnitud del trabajo a realizar. Se establecerá una estimación de tiempo para realizar cada fase del trabajo, aun admitiendo que pueden presentarse problemas y situaciones imprevistas, susceptibles de modificar la planificación inicial.

#### **V. B. 2. n. Elaboración de la matriz de planificación**

Una vez realizados los pasos previos, el equipo de auditoría deberá proceder a elaborar la matriz de



planificación, la cual una vez realizada debe ser elevada a las autoridades respectivas para su aprobación. La matriz de planificación en una auditoría de cumplimiento debe contener información estructurada y relacionada con el objeto y alcance de la auditoría. En términos generales, debe contener por lo menos, la materia controlada, información y criterios. En los casos que resulte pertinente el equipo de auditoría puede identificar el riesgo detectado en la etapa de planificación y los procedimientos seleccionados.

Modelo de matriz de planificación

Materia a controlar	Riesgo identificado	Criterio a utilizar	Informaciones requeridas	Fuentes de información	Procedimientos de recolección de datos	Procedimientos de análisis de datos	Limitaciones	Cumplimiento a verificar
Especificar los términos clave que definan la materia u objeto de control. Por Ej.: Contratación Pública	Deberá identificarse el riesgo asociado a la materia u objeto, el que ya debería haber sido definido previamente en la etapa de análisis de riesgo. Por Ej.: falta de publicidad de los actos.	Se explicitará el criterio contra el cual se contrastará. Por Ej.: Norma de Contratación Pública	Identificar la información necesaria Por Ej.: Pliegos o llamados Constancias de publicación, etc. –entre otras-	Identificar las fuentes de cada ítem de información	Identificar las técnicas de recolección de datos que serán utilizadas y describir los respectivos procedimientos. Las técnicas más utilizadas son: cuestionario, entrevista, observación directa y utilización de datos existentes	Identificar las técnicas que se van a emplear en el análisis de datos y describir los respectivos procedimientos Por Ej.: triangulación; análisis cualitativo de datos.	Especificar las limitaciones con respecto: * la estrategia metodológica adoptada; * al acceso a personas e información; * a la calidad de la información; * a las condiciones operativas para la realización de los trabajos.	Aclarar de forma precisa qué conclusiones o resultados pueden ser alcanzados conforme al grado de cumplimiento esperado.

(fuente: Manual IDI)

**V. B. 2. ñ. Elaboración del plan de trabajo**

El plan de auditoría pretende responder a la pregunta: ¿Cómo Auditar? y comprende la documentación formal del detalle secuencial y ordenado de, entre otros:

- El equipo que llevará a cabo las tareas con sus funciones asignadas, el cronograma a ejecutar, el plazo en que se desarrollarán las actividades y los recursos afectados.
- Los puntos de control para la revisión del plan de trabajo y los criterios para realizar ajustes según sea necesario.
- Un informe detallado del análisis preliminar de la entidad a controlar, los riesgos identificados que determinen el enfoque del trabajo de control, los objetivos definidos, los puntos críticos a satisfacer, los criterios que regirán el trabajo y los aspectos sobre los que se espera concluir. Estos últimos deben ser consistentes con los objetivos definidos
- La matriz de planificación con todas sus celdas completadas.
- La información crítica necesaria y sus fuentes.

- La metodología a aplicar, incluyendo las técnicas y procedimientos generales a utilizar para la recolección de la evidencia y los criterios para la contrastación.

Todo otro elemento que, a juicio del auditor gubernamental a cargo del control se considere necesario para asegurar la calidad de las conclusiones a formular.

## **V. C. EJECUCIÓN**

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

### **V. C. 1. Evidencia**

La evidencia de auditoría es la información que utiliza el auditor gubernamental para llegar a los resultados sobre los cuales basará su conclusión u opinión. Las técnicas para la obtención de la evidencia las diseña el auditor gubernamental con el fin de aplicar los procedimientos que a su juicio profesional le permitan conseguir evidencia suficiente (en calidad y cantidad) y apropiada (conforme al objetivo del control) y le faciliten formular una conclusión u opinión respecto si el objeto o la materia examinada cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos.

### **V. C. 2. Cantidad y calidad de la evidencia disponible**

Se deben realizar procedimientos que proporcionen evidencia suficiente y apropiada para sustentar los hallazgos, los resultados de la auditoría y permitan formular la conclusión u opinión del auditor.

La evidencia debe ser:

- Evidencia Suficiente (Cantidad): cuando es capaz de convencer a una persona informada de que los resultados alcanzados son razonables. La evidencia es suficiente cuando cualquier auditor aplicando los mismos procedimientos utilizados en los trabajos de auditoría, se logran las mismas conclusiones y hallazgos obtenidos previamente.
- Evidencia Apropiada (Calidad) cuando resulta relevante, está relacionada de forma directa con el objeto de la revisión y los criterios determinados así como resulta confiable en su construcción.

### **V. C. 3. Procedimientos**

Los procedimientos de auditoría aplicables dependerán de la materia controlada y de los criterios identificados, así como del juicio profesional del auditor, y tienen que guardar estrecha relación con los riesgos detectados. Cuando los riesgos de incumplimiento resulten significativos y los auditores gubernamentales tengan previsto basarse en los controles existentes, dichos controles tendrán que ser objeto de evaluación y, si no se consideran fiables, se planificarán y llevarán a cabo pruebas de confirmación para responder a los riesgos detectados. También se procederá a pruebas de confirmación adicionales cuando haya riesgos de incumplimiento significativo. Si el enfoque de auditoría consiste sólo en pruebas de confirmación, se llevarán a cabo pruebas de detalles (no sólo pruebas analíticas). Asimismo, la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos a desarrollar estarán condicionados por:

- La forma de Auditoría de Cumplimiento en ejecución.
- El objeto, objetivos y alcance definidos.
- El conocimiento adquirido de la entidad.
- El riesgo determinado y la calificación de dicho riesgo.
- La materialidad y significatividad de las cuestiones involucradas.
- Y toda otra cuestión que a juicio del auditor gubernamental resulten relevantes.

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

#### **V. C. 3. a. Procedimientos para obtener evidencia en trabajos de seguridad razonable**

Un trabajo de seguridad razonable incluye:

1. Identificar y evaluar el incumplimiento y la desviación del cumplimiento en la información del objeto
2. Diseñar y llevar a cabo procedimientos adecuados a los riesgos evaluados y obtener seguridad razonable que sustente la opinión
3. Evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia en el contexto del trabajo y, si las circunstancias lo requieren obtener evidencia adicional.

#### **V. C. 3. b. Procedimientos para obtener evidencia en trabajos de seguridad limitada**

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos a llevar a cabo en trabajos de seguridad limitada es menor en comparación con los de seguridad razonable. La revisión del cumplimiento de una regulación o norma específica se obtiene principalmente a través de indagaciones y procedimientos analíticos. En todos los casos se adecuan y varían conforme al objeto de la revisión subyacente y las necesidades de información de los usuarios y/o destinatarios, tomando en consideración el tiempo a involucrar y los recursos a comprometer.

En este caso incluye:

1. Identificar áreas en las que es más probable ocurran incumplimientos de la información del objeto.
2. Diseñar procedimientos que permitan al ejecutarlos obtener una seguridad limitada que sustente la conclusión del auditor gubernamental.
3. Si llega a conocimiento del auditor gubernamental una circunstancia o situación que le permita suponer que la información del objeto no cumple con los criterios o puede no cumplirlos, llevar a cabo procedimientos adicionales con el fin de obtener más evidencia.

#### **V. C. 4. Escepticismo**

El escepticismo es una actitud que el auditor gubernamental debe mantener en todo el proceso de auditoría, pero particularmente en la ejecución e implica que, en la recolección de la evidencia, debe estar alerta ante:

1. Evidencia que sea inconsistente con otra evidencia obtenida.
2. Información que cuestione la confiabilidad de documentos recolectados y/o respuestas del ente auditado que se utilizaran como evidencia.
3. Circunstancias que requieran procedimientos adicionales además de los requeridos por el encargo y/o las normas correspondientes.
4. Situaciones que claramente pudieran indicar incumplimientos o posibilidad de ello o bien una desviación del cumplimiento.

Fundamentalmente deben estar alertas a:

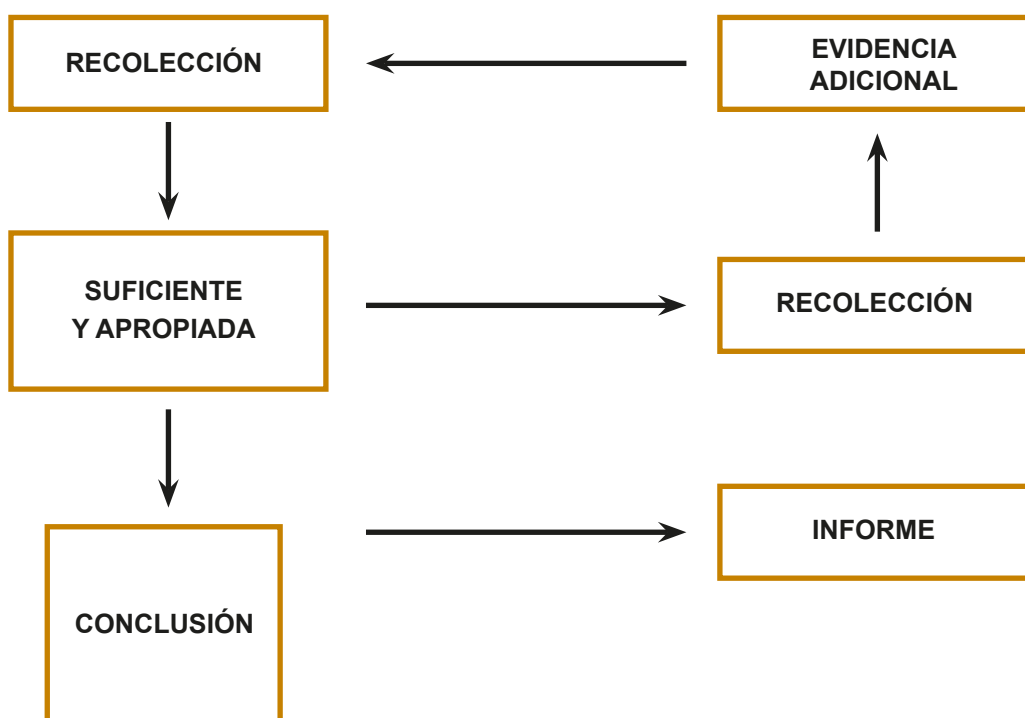
1. Pasar por alto circunstancias inusuales
2. Generalizar en exceso y sacar conclusiones apresuradas
3. Utilizar supuestos inapropiados al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos así como al evaluar los resultados de la aplicación de los mismos.

### V. C. 5. Recolección de evidencia

Es un proceso sistemático que permite al auditor gubernamental recolectar evidencia suficiente y apropiada, e incluye:

- Aplicar procedimientos apropiados
- Evaluar en términos de suficiencia e idoneidad
- Re-evaluar el riesgo detectado y reunir evidencia adicional según sea necesario.

El siguiente diagrama es una guía que ilustra el proceso teórico de recopilación de evidencia y toma de decisiones:



### V. C. 6. Técnicas de recolección de evidencia

Los procedimientos para obtener evidencia pueden ser basados en pruebas de control, pruebas sustantivas o una combinación de ambas.

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

Técnica	Definición
Observación	<p>Registro presencial y sistemático de los procesos y procedimientos que se están realizando. Requiere prácticas y preparación específica en, por ejemplo, técnicas de anotación de campo. En el caso de auditorías de cumplimiento esto puede incluir: la forma en que proceso de licitación se lleva a cabo, la forma en que se procesa el pago de beneficios o si el desempeño de cualquier tipo está en línea con las leyes y reglamentos.</p>
Inspección	<p>Consiste en la examinación y revisión de los libros, documentos, archivos y registros de la entidad auditada. El auditor gubernamental deberá considerar la confiabilidad de los documentos examinados y tener en mente el riesgo de fraude, así como la posibilidad de que los documentos examinados no sean auténticos.</p>
Indagación/ entrevistas	<p>Mediante esta técnica se busca información entre las personas adecuadas tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Las indagaciones pueden ser una débil forma de evidencia y por sí solas no pueden proporcionar evidencia suficiente y apropiada para los fines de la auditoría. En el caso de auditorías de cumplimiento, por ejemplo, al observar los procesos que se están realizando, como el pago de beneficios en un país o estado, pueden hacerse indagaciones entre los funcionarios respecto a cómo se identifica e interpreta la legislación aplicable, incluyendo los cambios y actualizaciones.</p>
Confirmación	<p>Es un tipo formal de indagación y consiste en obtener una respuesta de una tercera parte, independientemente de la entidad auditada, con respecto a una información en particular. Asimismo, se pueden obtener confirmaciones escritas de la dirección en relación con las declaraciones verbales hechas durante la auditoría. Por su propia naturaleza las declaraciones de la dirección son una débil forma de seguridad, pero en los casos en los que la dirección de la entidad auditada tiene acceso exclusivo a información confidencial, ésta puede ser la única fuente de evidencia.</p>
Repetición	<p>El auditor gubernamental sigue de manera independiente los mismos procedimientos llevados a cabo por la entidad auditada. La repetición puede hacerse manualmente o por medio de técnicas de auditoría asistidas por computadora. En el caso de auditorías de cumplimiento, por ejemplo, se repite el proceso de selección de una licitación usando los criterios de selección para comprobar que las ofertas correctas se hayan seleccionado.</p>
Procedimientos Analíticos	<p>Mediante esta técnica, el auditor gubernamental compara datos o investiga las fluctuaciones o relaciones que parecen inconsistentes. Para el caso de las auditorías de cumplimiento, las oportunidades para emplear procedimientos analíticos pueden ser limitadas y su uso dependerá de la disponibilidad de estadísticas e información financiera y operativa confiable.</p>

**V. C. 7. Evaluación de la evidencia**

La evidencia es toda información utilizada por el auditor gubernamental en la determinación de si la materia examinada se ajusta a los criterios definidos.

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

La suficiencia e idoneidad de la evidencia se interrelacionan. La suficiencia es una medida de la cantidad necesaria y se encuentra afectada por el riesgo que la información del objeto o materia no cumpla o sea proclive a una desviación del cumplimiento. A mayor riesgo mayor cantidad de evidencia. A mayor calidad menor cantidad. Sin embargo mayor cantidad no compensa su menor calidad.

La idoneidad se refiere a la pertinencia de la evidencia. Mide la calidad y la relevancia así como la confiabilidad de la misma. Esta debe ser de alta calidad para apoyar la conclusión u opinión del auditor gubernamental. La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente y de la naturaleza. El auditor gubernamental debe corroborar con fuentes alternativas la confiabilidad de la evidencia obtenida.

**V. C. 8. Hallazgos**

Se entiende por hallazgo a la contrastación entre la situación encontrada y el criterio establecido haciendo uso de los procedimientos aplicados.

Los hallazgos deben ser comunicados y discutidos con la entidad controlada para llegar a una conclusión razonable sobre el asunto o la información de la materia.

**V. C. 9. Matriz de Hallazgos**

Criterio utilizado	Procedimientos aplicados	Situación Encontrada	Papel de Trabajo Nro.	Cumplimiento/incumplimiento verificado

**V. C. 10. Formación de conclusiones**

El auditor gubernamental debe evaluar la evidencia en relación con la importancia relativa identificada con el fin de detectar posibles instancias de incumplimiento y así llegar a una opinión o conclusión.

La determinación de la relevancia de los resultados de cumplimiento o incumplimiento encontrados se basa en el concepto de importancia relativa. Aquello que representa una desviación del cumplimiento relativo es una cuestión de juicio profesional e incluye consideraciones del contexto, aspectos cuantitativos, cualitativos de las operaciones o problemas examinados.

El auditor gubernamental debe también considerar si el incumplimiento de importancia relativa, es o no relevante o generalizado. Idéntico análisis se debe realizar en relación a una incertidumbre o limitación en el alcance. En ambos casos es el juicio profesional el que guía sobre la conclusión u opinión del auditor gubernamental.

Algunos factores que pueden ser considerados por el auditor gubernamental en este proceso:

1. *Cantidades involucradas (su importancia)*
2. *Circunstancias*
3. *Naturaleza del incumplimiento (jerarquía según sea de una ley, regulación, reglamento interno, otro)*
4. *El efecto posible del incumplimiento y las consecuencias que puede ocasionar*
5. *Sensibilidad del objeto examinado o materia encargo del control*
6. *Necesidades de los usuarios (Parlamento, público o usuario directo del informe de auditoría)*
7. *Naturaleza de la normativa aplicabl*
8. *Magnitud del desvío.*

Una vez evaluada la evidencia, siendo esta suficiente y apropiada dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor gubernamental debe considerar y utilizar su juicio profesional para concluir u opinar a la luz y al respaldo de la misma.

#### **V. C. 11. Administración del tiempo y los recursos**

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

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

#### **V. D. DOCUMENTACION**

La documentación debe prepararse en el momento adecuado y debe explicar claramente los criterios empleados, el alcance de la auditoría, los juicios realizados, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que se llegó. Debe ser lo suficientemente detallada para que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda:

- a) la relación entre el asunto / materia examinada,
- b) los criterios,
- c) el alcance de la auditoría,
- d) la evaluación del riesgo,
- e) la estrategia y plan de auditoría,
- f) la naturaleza, oportunidad,
- g) los resultados de los procedimientos realizados
- h) la evidencia que se obtenga para respaldar la conclusión o dictamen del auditor;
- i) 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 y conservarla durante el plazo que establece la normativa vigente.

La forma de documentar el trabajo de auditoría puede ser en formato papel documental o bien mediante el uso de medios electrónicos.

## V. E. DOCUMENTACIÓN ELECTRONICA

Cuando se utilicen medios electrónicos para desarrollo del proceso de auditoría, tanto en su planificación y ejecución como determinación de los hallazgos, la documentación puede ser reemplazada por los archivos generados en dicho proceso. El original, las copias realizadas así como el cierre del proyecto forman parte de la documentación respaldatoria del trabajo realizado. Debe ser comunicada de forma fehaciente a la superioridad para su archivo.

El auditor gubernamental que forma parte del equipo de auditoría a cargo del proceso debe participar directamente en la generación de los papeles de trabajo que se registren en los medios electrónicos seleccionados.

## V. F. FIRMA ELECTRONICA

Hasta tanto se implemente de forma generalizada la registración electrónica del auditor firmante en todo el proceso de auditoría, la validación de la documentación del proyecto se realiza directamente mediante la declaración formal de tal situación por parte del jefe y supervisor del proyecto en ejecución.

# VI. COMUNICACIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA

## VI. A. Formas de comunicación:

La comunicación de los resultados arribados en la realización de la auditoría de cumplimiento puede tomar dos formas:

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

**b) Afirmación Implícita:** cuando el auditor realiza una afirmación acerca del cumplimiento implícito de aspectos o indicadores de desempeño puestos al examen del mismo. Este tipo de afirmaciones indica que no se ha producido un incumplimiento no declarado por el auditado respecto de determinados aspectos o niveles de rendimiento fijados por el auditado como meta de desempeño previsto en normas y regulaciones.

La modalidad seguida para presentar la información varía en función del juicio profesional del auditor gubernamental, quien determina la manera más eficaz de comunicar los resultados a los destinatarios previstos. El formato de comunicación puede ser Informe Extenso o Informe Breve.

## VI. B. Elaboración del informe

El informe de auditoría presenta formalmente el resultado del trabajo realizado y como tal debe comunicarlo de forma clara y precisa.

En una auditoría de cumplimiento el informe de auditoría debe manifestar si las disposiciones legales y



normativas aplicables han sido cumplidas o no a fin de llevar a cabo las acciones correctivas. Para garantizar la calidad y relevancia para todos los usuarios, es necesario que el informe sea elaborado basado en los principios de:

***Integridad***

Tomar en consideración toda la evidencia relevante de la auditoría antes de emitir su opinión y el informe.

***Objetividad***

Aplicar el juicio y escepticismo para asegurar que los resultados y conclusiones sean correctos y se presenten de forma significativa y equilibrada.

***Oportunidad***

Elaborar en el momento oportuno, cuando los resultados sean de utilidad y relevantes para los usuarios.

***Aplicación del proceso contradictorio***

Verificar la exactitud de los hallazgos, en caso de corresponder, con la entidad auditada e incorporar las respuestas de los responsables de ser oportuno.

***Certeza***

Evitar ambigüedades. Ser conciso y lógico así como equilibrado.

**VII. FORMATOS DE INFORME****VII. A. Informe Breve**

Cuando el auditor gubernamental considere la necesidad de transmitir sólo la información significativa para las necesidades del usuario, podrá realizar un informe breve, que sólo incluya los elementos básicos. El informe breve es conciso y escrito en un formato estandarizado, tal como se expone a continuación:

Detalle de los contenidos en cada una de las secciones del Informe:

### **1. Título**

### **2. Destinatario**

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

### **3. Antecedentes o bases de la conclusión u opinión**

....."La Ley/norma/regulación, N° .... Requiere que .....nombre del ente objeto del control ... realice/envíe/rinda cuentas/... ante... para el período....."

...."El ente o entidad objeto de esta Auditoría requiere.....del cumplimiento de.....ante....en el período ..... debido a la vigencia de la Ley/norma, regulación, N°.....".

### **4. Opinión /Conclusión**

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

(IDI manual ejemplo pág. 85)

## **VII. B. Informe Extenso**

Los Informes Especiales de Auditorías de Cumplimiento incluyen datos y aclaraciones referidos al objeto y objetivos, además de los datos básicos, exponen en detalle:

- El trabajo realizado;
- Los criterios utilizados;
- Los resultados relacionados con aspectos específicos de la auditoría en función de su importancia relativa y sus niveles aplicados en el armado de la conclusión;
- Recomendaciones, si las hubiere.

El informe de una auditoría de cumplimiento debe incluir los siguientes elementos:

1. Título
2. Destinatario
3. Alcance de la Auditoría ( incluye el período auditado)
4. Objeto
5. Objetivo
6. Criterios Identificados
7. Normas de Auditoría aplicadas al realizar el trabajo
8. Resumen del trabajo de auditoría realizado
9. Resultados y Hallazgos
10. Opinión/Conclusión
11. Respuesta de la Entidad Auditada (si procede)
12. Recomendaciones (si procede)
13. Fecha de Emisión del Informe
14. Firma

### **Título**

El título debe resumir el alcance de la auditoría para ser comprendido por cualquier lector no involucrado en el proceso de auditoría.

### **Destinatario**

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

### **Alcance**

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

### **Objeto**

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

### **Objetivo**

El objetivo del examen de cumplimiento refiere a la verificación de cumplimiento por parte del ente objeto de control de las regulaciones que son tomadas como criterios.

En los trabajos de certificación al auditor se le entrega la información del objeto, por tanto el objetivo será la evaluación si dicha información o declaración emitida por el responsable es o no correcta.

En las auditorías de cumplimiento realizadas conjuntamente con las auditorías financieras el objetivo es el de verificación de la razonabilidad de los estados financieros conjuntamente con las disposiciones legales.

En las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de las auditorías financieras el objetivo refiere a la verificación del cumplimiento de las regulaciones exclusivamente.

En todos los casos el objetivo debe ser claramente expuesto y vinculado al alcance del examen a realizar.

### **Criterios**

El informe debe exponer claramente los criterios contra los cuales se evalúa el objeto de la revisión. Deben ser explicados de forma tal que los destinatarios del mismo puedan comprender la base sobre la cual se sustenta el trabajo y las conclusiones expuestas en el informe. Pueden ser expuestos textualmente en el informe de forma directa o bien como una declaración. Los criterios que resultan fácilmente accesibles y de fuentes confiables pueden ser mencionados a los fines de guiar la lectura del informe y no expuestos en forma textual.

Si no son claramente identificados o de fácil identificación o bien cuando sean contradictorios deben ser expuestos de forma precisa en esta parte del informe. Las contradicciones deben ser expuestas en esta sección. En todos los casos mencionados debe exponerse las consecuencias potenciales que ello puede tener y si fuera necesario, emitir las recomendaciones correspondientes.

Resulta necesario incluir en esta sección:

1. La fuente de los criterios aplicables;
2. Indicar si proceden de una ley o regulación o si han sido publicados por dependencia autorizada;
3. Si proceden de opinión de expertos reconocidos que aplican un procedimiento legal transparente;
4. Enfoque o método de medición y valuación utilizados cuando se trata de seleccionar entre varios criterios y priorizar el correspondientemente elegido;
5. Cualquier interpretación significativa obtenida al utilizar los criterios aplicables.

### **Normas de Auditoría**

En esta sección del Informe se debe exponer la siguiente frase:

*“Hemos realizado esta auditoría de conformidad con la Resolución N° ...../15-AGN que se encuentran basadas y resultan consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría de las Normas Internacionales aplicables por las Entidades Fiscalizadoras Superiores, las regulaciones especiales vigentes en la República Argentina en el marco del mandato establecido por el Art. 85 de la CN y el art. 118 de la Ley N° 24.156”.*

Se debe mencionar a continuación.....” *El responsable objeto de la revisión es .....; que el auditor gubernamental es el evaluador, quien manifiesta que la medición del objeto de la revisión se realizó conforme a los criterios aplicables ..... y su opinión se expresa de manera independiente sobre la información del objeto”-*

### **Resumen del Trabajo Realizado**

Explicación breve que permita un entendimiento claro de la manera en la que se efectuó la auditoría. Puede incluir:

1. Circunstancias de la naturaleza de la entidad objeto del control o de las actividades a su cargo.
2. Circunstancias específicas del trabajo que afecten la naturaleza y /o el alcance de los procedimientos aplicados.
3. Expectativas del usuario previsto (cuando estén identificadas) en relación al detalle del informe que se presenta. Pueden referirse a la aplicación de normas o regulaciones especiales.

Debe ser redactado de forma precisa y objetiva y es el fundamento sobre el cual se basa la opinión del auditor gubernamental y sustenta su conclusión.

### **Resultados y Hallazgos**

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

### **Conclusión /Opinión**

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

#### ***Seguridad Razonable***

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

#### ***Seguridad Limitada***

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

### **Tipos de Opinión/Conclusión**

Las auditorías de cumplimiento realizadas separadamente de los estados financieros emiten una CONCLUSION. En las Auditorías de Cumplimiento realizadas conjuntamente con los estados financieros se expone una OPINION.

En todos los casos deben estar relacionadas con el OBJETO de la Revisión y con la Evidencia obtenida. La CONCLUSION/ OPINION esclarece y otorga un mayor significado a los resultados y hallazgos del trabajo de auditoría.

La OPINION es común en los trabajos de certificación. El auditor expresa si las declaraciones emitidas por parte del responsable objeto de auditoría es o no correcta. Puede ser de seguridad razonable o limitada.

Se exponen los tipos de opinión/conclusión aplicables según el tipo de examen realizado:

- **De seguridad razonable**

*"En opinión de esta Auditoría la entidad objeto del control ha cumplido con los criterios aplicables en los aspectos significativos".*

- **De seguridad limitada**

*“Con base a los procedimientos realizados y la evidencia obtenida no se ha detectado ningún aspecto objeto de la revisión que lleve a considerar que la entidad ha dejado de cumplir en sus aspectos significativos conforme a los criterios establecidos”.*

- **Opinión No Modificada**

Esta opinión corresponde cuando no existe ningún caso de incumplimiento de importancia relativa a ser reportado ya sea en los casos de seguridad razonable o en los de seguridad limitada. La expresión a utilizar refiere a:

*.....“En base al trabajo de auditoría realizado se ha encontrado que la entidad objeto de la revisión cumple en todos los aspectos significativos con ..... (la norma, regulación o criterio) establecido”*

- **Opinión Modificada**

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

### **Incumplimiento de importancia relativa**

Dependiendo del grado de incumplimiento puede ser:

- **Opinión con reservas/ salvedades**

En este caso se utiliza el siguiente mensaje:.. *“Basándonos en el trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a (descripción de la excepción), la información del objeto de la entidad auditada cumple, en todos los aspectos significativos con los criterios aplicados.*

- **Opinión adversa o negativa**

En este caso se utiliza el siguiente mensaje:... *“Con base en el trabajo de auditoría efectuado, encontramos que la información del objeto no cumple con.....”*

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

### **Limitación al alcance**

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

#### **Calificada**

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

Se utiliza para opinión con reservas o salvedades. el siguiente mensaje. *“Basándonos en el trabajo*

*de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a (descripción de la excepción), la información del objeto de la entidad auditada cumple, en todos los aspectos significativos con los criterios aplicados”.*

### **Abstención**

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

### **Opinión Adversa**

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

### **Párrafos de énfasis y párrafos sobre el objeto de la revisión**

En algunos trabajos de auditoría el auditor gubernamental puede realizar énfasis sobre el objeto de la revisión que no afectan la conclusión u opinión, pero resulta necesario para llamar la atención a los usuarios previstos que, a su juicio, resulte fundamental en la comprensión de la información.

Los párrafos de énfasis pueden expresarse sobre el objeto de la revisión o sobre otros objetos de la revisión para exponer claramente las responsabilidades del auditor gubernamental a los usuarios o destinatarios del informe de auditoría. El formato y la expresión de los párrafos de énfasis forman parte del juicio profesional del auditor gubernamental.

## **VIII. SEGUIMIENTO**

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

## **IX. SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD**

El sistema establecido por el apartado III.C de las Normas de Control Externo Gubernamental, operará bajo la dirección, orientación y decisión del Colegio de Auditores Generales.

En adición a los procedimientos de control de calidad, la misma se materializa con la adopción de los elementos previos al inicio de los trabajos de control externo:

- Mantener actualizados los procesos y procedimientos estandarizados de control externo gubernamental que sean comunicados y conocidos al todo el personal;
- Comunicación y conocimiento de los procedimientos de aseguramiento y control de la calidad;
- Seleccionar los recursos humanos de acuerdo a los requisitos normados;
- Adopción de medidas orientadas a la actualización y adquisición de competencias técnicas y profesionales del personal mediante la capacitación permanente y en virtud de las necesidades que plantea el cumplimiento de las funciones;
- Fomentar una cultura organizacional orientada hacia la calidad.

### **IX.A. PROCESO DE ASEGURAMIENTO DE LA CALIDAD**

#### **IX. A. 1. Control Concomitante**

El proceso de aseguramiento de la calidad es concomitante y se integrará a las actividades desarrolladas durante el proceso de control externo gubernamental, teniendo en cuenta el grado de cumplimiento de las actividades programadas en cada etapa y su documentación respaldatoria, a fin de minimizar los riesgos de error, dirigirla consistentemente y eventualmente reconducir el proyecto. El control concomitante involucra la supervisión de calidad y la revisión de calidad

##### **IX. A. 1. a. Supervisión de calidad**

Los actores implicados en el proceso de supervisión de calidad serán aquellos que ejerzan la dirección, supervisión y conducción de los trabajos.

A fin de cumplir con dichas actividades, deberá procurar que:

- Sean definidos los objetivos en función del objeto del trabajo y el equipo asignado como el auditado los comprendan claramente;
- Los miembros del equipo dispongan de asistencia del supervisor durante todo el proceso;
- Se incorporen los especialistas requeridos en caso de necesidad;
- Los miembros del equipo cumplan las tareas asignadas en tiempo y forma, proponiendo eventualmente su cambio en forma oportuna;
- Los hallazgos y las conclusiones estén basados en evidencia suficiente y apropiada y documentada adecuadamente;
- Sean alcanzados los objetivos de la auditoría;
- el informe sea fácil de comprender, estar libre de vaguedades o ambigüedades, sea completo y autosuficiente.



**IX. A. 1. b. Revisión**

La revisión de calidad la llevará a cabo un tercero de la Gerencia ajeno al proceso del trabajo de control gubernamental designado por el Gerente, con suficiente formación, experiencia y jerarquía, quien deberá verificar:

- el cumplimiento de los pasos relativos a la supervisión de calidad;
- el registro documental adecuado de la planificación, de la ejecución de los procedimientos y de los hallazgos de y que el informe exhiba una evaluación objetiva, justa, independiente y equilibrada de la evidencia documentada.

**IX. B. Evaluación Posterior**

El Colegio de Auditores Generales ha asignado la evaluación posterior de calidad, a la Auditoría Interna a través del área específica.

Todos los trabajos de control externo gubernamental deben ser considerados para aplicar selectivamente las evaluaciones posteriores de calidad.

Las mismas podrán abarcar todo el proceso de desarrollo de la auditoría y sus papeles de trabajo e incluir las revisiones de calidad efectuadas en el control concomitante.

El informe de Auditoría Interna, reportará al Colegio de Auditores Generales e incluirá entre otros aspectos, las recomendaciones pertinentes para el aseguramiento y mejora de los procesos, a fin de agregar valor a los mismos con el propósito de lograr los resultados previstos en la gestión y contribuir a la mejora continua, así como los comentarios realizados por el área cuyo trabajo está siendo evaluado.