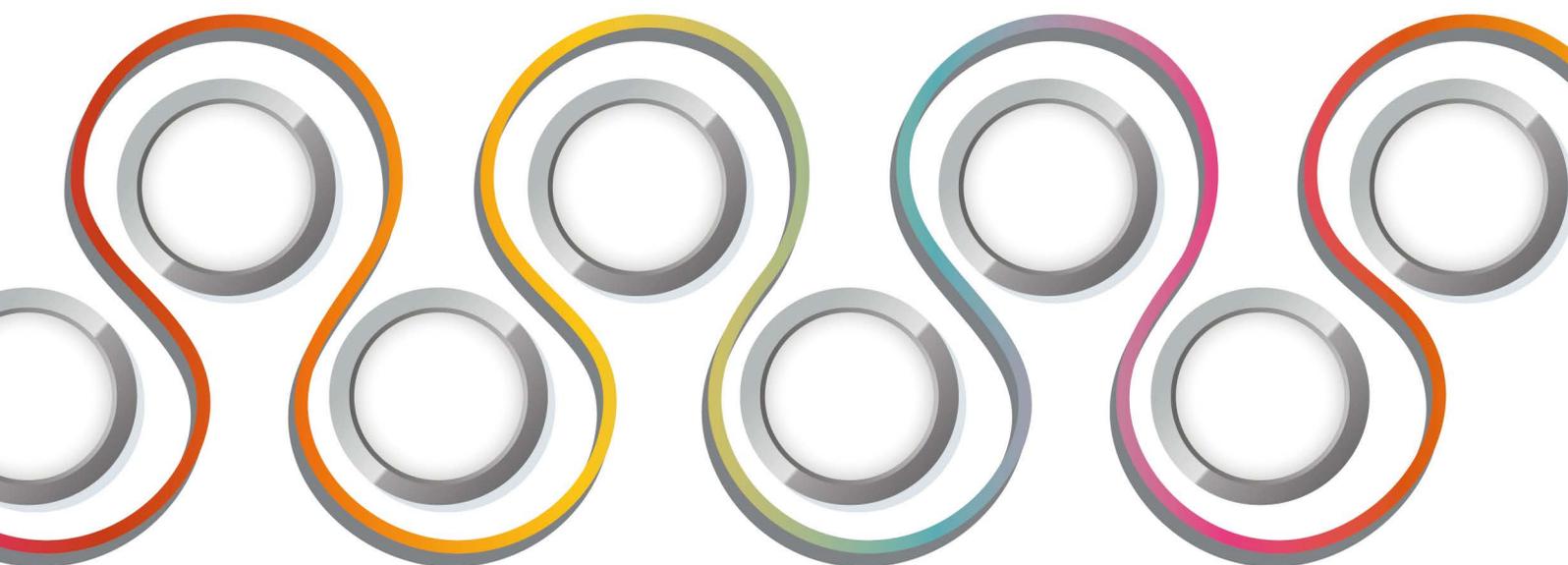


## Anexo

# NORMAS DE CONTROL EXTERNO FINANCIERO GUBERNAMENTAL

## Auditoría General de la Nación



## ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN ... 5

II. NORMAS COMUNES A LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA FINANCIERA,  
REVISIÓN LIMITADA, EXAMEN ESPECIAL Y CERTIFICACIÓN ... 6

II. A. Normas relacionadas con el Auditor Financiero Gubernamental ...6

II. A. 1. Independencia de Criterio ...6

II. A. 2. Falta de independencia insalvable ... ..6

II. A. 3. Alcance de las incompatibilidades ...8

II. A. 4. Competencia Profesional ...8

II. A. 5. Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional ... 8

II. B. Normas relacionadas con el trabajo ... 9

II. B. 1. Objetivo del control financiero gubernamental ...9

II. B. 2. Actividades de Planificación ...9

II. B. 3. Procedimientos y Obtención de la Evidencia ...11

II. B. 4. Evaluación de Evidencia ...12

II. B. 5. Conclusiones e Informes ...12

II. B. 6. Documentación del trabajo ...13

II. B. 7. Control de Calidad ... 15

II. B. 7. 1. Sistema De Control de Calidad ... 15

II. B. 7. 2. Proceso De Aseguramiento de La Calidad ...15

II. B. 7. 2. 1. Supervisión ...15

II. B. 7. 2. 2. Revisión ... 16

II. B. 7. 3. Evaluación Posterior ...16

II. B. 8. Comunicación ...17

III. NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA ...17

III. A. Auditoría financiera de estados financieros con fines generales ...17

III. A. 1. Marcos de Información aplicable ...18

III. A. 1. 1 Marco de información presentación razonables ...18

III.A. 1. 2. Marco de cumplimiento ...	18
III. A. 2. Proceso de Auditoría ...	19
III. A. 2. 1. Planificación ...	19
III. A. 2. 2. Ejecución ...	20
III. A. 2. 2. 1. Obtención de evidencias-procedimientos ...	20
III. A. 2. 2. 2. Evaluación de evidencias ....	21
III. A. 2. 3. Conclusión e Informe ...	22
III.A. 2. 3.1. Normas particulares sobre informes ...	22
a) Informe breve ...	22
b) Informe extenso ...	31
III. B. Auditoría financiera de estados financieros con fines específicos ...	31
III. C. Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero ...	32
III. D. Auditoría de estados financieros resumidos ...	34
IV. NORMAS DE REVISIÓN LIMITADA ...	36
IV.1. Normas para su desarrollo ...	37
IV. 2. Normas sobre informes ...	38
V. NORMAS SOBRE EXÁMENES ESPECIALES ...	40
V. A. Otros trabajos de aseguramiento en general ...	40
V. A. 1. Normas para su desarrollo ...	40
V. A. 2. Normas sobre informes ...	41
V. B. El examen de información contable prospectiva ...	41
V. B. 1. Normas para su desarrollo ...	41
V. B. 2. Normas sobre informes ...	43
V. C. Informes sobre los controles de una organización de servicios ...	44
V. C. 1. Normas para su desarrollo ...	44
V. C. 2. Normas sobre informes ...	45
V. D. Trabajos para aplicar procedimientos acordados ...	46
V. D. 1. Normas para su desarrollo ...	46

## NORMAS DE CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL

V. D. 2. Normas sobre informes ...47

V. E. Otros trabajos relacionados. Exámenes especiales ...48

V. E. 1. Normas para su desarrollo ...48

V. E. 2. Normas sobre informes ...48

VI. NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES ...48

VI. A. 1. Normas para su desarrollo ...48

VI. A. 2. Normas sobre el contenido de la certificación ...49

## I. INTRODUCCIÓN

Las Normas de Control Externo Gubernamental (NCEG) proporcionan los preceptos fundamentales para la auditoría y demás tareas de control sobre el sector público en general. Las presentes han sido desarrolladas para abordar los aspectos clave relacionados con el control financiero gubernamental, ampliando y desarrollando aún más aquellas normas fundamentales para ajustarse al contexto financiero específico, por lo que deben interpretarse y aplicarse en conjunto.

Las presentes Normas de Control Externo Financiero Gubernamental (NCEFG) incluyen:

- 1) las normas de auditoría financiera de estados financieros y otra información contable;
- 2) las normas sobre trabajos de revisión limitada de estados financieros de períodos intermedios;
- 3) las normas sobre certificaciones;
- 4) y las normas sobre exámenes especiales (que incluyen otros trabajos de aseguramiento y servicios relacionados).

Estas normas regulan los requisitos de independencia, y las pautas comunes y particulares referidas al desarrollo de los distintos trabajos y a la preparación de los correspondientes informes.

Debido a la diversidad de intereses que existe entre todos sus usuarios y emisores de estados financieros, surge la necesidad manifiesta de que las normas de auditoría y de revisión que los tengan por objeto sean uniformes y adecuadas. La satisfacción de esa necesidad asegurará que la tarea del auditor gubernamental aumente la confiabilidad a la información contable, para que se utilice a fin de orientar adecuadamente las decisiones que se adopten en base a ella. Existen también otros tipos de trabajos profesionales que tienen por objeto brindar un grado de seguridad sobre determinada información que no es un estado financiero, y a los que estas normas indican como otros trabajos de seguridad distintos de una auditoría o revisión de información contable histórica.

Finalmente, existen otros tipos de trabajos, donde el auditor gubernamental puede o no, aplicar procedimientos que son de naturaleza de auditoría a efectos de emitir una manifestación sobre la materia a la que se refiere, pero cuyo resultado no tiene por objeto brindar seguridad razonable o limitada, y a los que estas normas mencionan como: certificaciones y trabajos relacionados.

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

Como partes de la práctica de la función del control externo financiero gubernamental se identifica a los auditores gubernamentales, los auditados y los usuarios. Se denomina Auditor Gubernamental a todos los que participan en el proceso de control externo. Los Auditados son las entidades (entes, organismos, etc.) que tienen responsabilidad exclusiva por la información financiera auditada. Esta parte incluye a la Dirección, entendida como la persona o el órgano colegiado con competencia para dirigir las operaciones y emitir la información financiera de la entidad. También puede referirse a la función de la persona o personas u organizaciones responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Los Usuarios son los destinatarios de los informes producto del control externo financiero gubernamental, el Congreso de la Nación, los responsables de las entidades auditadas y toda otra persona o entidad interesada en cuestiones de administración del Estado, o que tenga derecho al uso de la información. Comprende asimismo a la ciudadanía.

## **II. NORMAS COMUNES A LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA FINANCIERA, REVISIÓN LIMITADA, EXAMEN ESPECIAL Y CERTIFICACIÓN.**

### **II. A. Normas relacionadas con el Auditor Financiero Gubernamental**

#### **II. A. 1. Independencia de Criterio**

El auditor gubernamental debe tener independencia con relación al ente al que se refiere la información objeto del trabajo, dando cumplimiento a lo establecido en las Normas de Control Externo Gubernamental.

El análisis de la condición de independiente debe ser considerado junto con las disposiciones que en esta materia prescriben las normas legales y reglamentarias que rigen para el tipo de trabajo correspondiente, y el código de ética, aplicándose -en cada caso- la disposición más estricta.

El cumplimiento del principio de independencia podría estar amenazado por diversas circunstancias. Cuando se presenten amenazas, donde sea factible, se pueden oponer salvaguardas que podrían eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, salvo en aquellos casos que a continuación se definen como falta de independencia insalvable.

#### **II. A. 2. Falta de independencia insalvable**

Se considera que la falta de independencia de un auditor gubernamental es insalvable cuando:

2.1. Estuviera en relación de dependencia con el ente cuya información es objeto del trabajo

o con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del trabajo o en los últimos tres años calendario contados desde la fecha de cierre del estado financiero o desde el inicio de las tareas con respecto a los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiera estado en:

- a) El ejercicio al que se refiere
- b) tres ejercicios anteriores o posteriores al que se refiere
- c) En los últimos tres años calendario contados desde la fecha de inicio de las tareas

2.2. Fuera o haya sido cónyuge o conviviente por al menos dos años o unido civilmente o con descendencia en común, o pariente por consanguinidad, en línea recta o colateral hasta el cuarto grado, inclusive, o por afinidad hasta el segundo grado, de alguno de los propietarios, directores, gerentes generales o administradores del ente cuya información es objeto del trabajo o de los entes vinculados económicamente a aquél.

2.3. Fuera socio, asociado, director o administrador del ente cuya información es objeto del trabajo, o de los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o lo hubiese sido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del trabajo o en los últimos 3 años calendarios. Además carecerá de independencia cuando tuviera o hubiese tenido intereses significativos en el ente cuya información es objeto del trabajo o en los entes que estuvieran vinculados económicamente a aquél, o los hubiera tenido en el ejercicio al que se refiere la información que es objeto del trabajo o en los últimos tres años calendario. No se considera falta de independencia cuando el auditor gubernamental mantenga operaciones con los entes auditados o las hubiese mantenido, en la medida que dichas operaciones se hubieran realizado bajo las mismas condiciones que al público en general y cuando sus montos no sean significativos para el auditor.

2.4. Se perciba honorarios cuyo cálculo fuera contingente o dependiente de las conclusiones o resultados del trabajo, o sobre la base del resultado del período u otra variable a que se refieren los estados financieros u otra materia objeto del trabajo.

### **Vinculación económica**

Se entiende por entes (personas, entidades, organismos, proyectos, programas, fideicomisos o grupos de entidades) económicamente vinculados a aquellos que reúnen algunas de las siguientes condiciones:

- tuvieran vinculación significativa de capitales.
- tuvieran, en general, los mismos directores, socios, accionistas, responsables.
- se trate de entes que por sus especiales vínculos debieran ser considerados como una organización económica única.
- desarrollen o compartan actividades o negocios, contratos, licitaciones, concesiones, en forma accidental o continua.

### **II. A. 3. Alcance de las incompatibilidades**

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

### **II. A. 4. Competencia Profesional**

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

### **II. A. 5. Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo profesional**

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

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 la realización de todo el trabajo de control. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos.

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

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

Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo. El auditor gubernamental debe planificar y ejecutar los trabajos con una óptica de escepticismo profesional admitiendo que pueden existir circunstancias en las que surjan incorrecciones significativas en los estados financieros u otros objetos de control originadas en errores o fraudes. Se entiende por incorrección a la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros u otro objeto de control y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

## **II. B. Normas relacionadas con el trabajo**

### **II. B. 1. Objetivo del control financiero gubernamental**

El auditor gubernamental, a través del desarrollo de su tarea, debe reunir en todos los casos elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar las aseveraciones formuladas en el informe. Su tarea debe ser planificada en función de los objetivos del trabajo, entendiendo que es un proceso dinámico que comprende una serie de actividades y que no concluye con la elaboración de la planificación específica.

El auditor gubernamental puede tener que informar sobre una amplia serie de asuntos importantes que no formen parte del objetivo principal del informe que se trate, o cuestiones que puedan no dar lugar a incorrecciones materiales en la información financiera o en otra información conexas presentada. Como ejemplos de tales asuntos pueden citarse la falta de conformidad con la legislación o con el mandato aprobado, infracciones a las disposiciones contractuales, condiciones de las transferencias realizadas, ausencia de autorización o incorrección de gastos, la ejecución presupuestaria, la certificación del déficit/superávit anual, las evaluaciones de financiación y costos de programas, o la información sobre indicadores de resultados.

### **II. B. 2. Actividades de Planificación**

Cuando planifica y ejecuta un trabajo, dependiendo de su naturaleza, el auditor gubernamental debe considerar la materialidad y los riesgos. Ello implica llevar a cabo un análisis preliminar, 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, dependiendo su extensión de que se trate del primer trabajo de control o de una tarea recurrente.

En todo trabajo de control externo deben evaluarse los riesgos de emitir un informe inapropiado bajo las circunstancias en que se desarrolla, debiendo planificarse procedimientos que permitan reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inapropiadas.

Cabe realizar procedimientos tendientes a identificar y evaluar los riesgos relevantes de deficiencias en el control, a las insuficiencias en la contabilidad, errores, irregularidades, gastos inadecuados o ilícitos, operaciones no autorizadas, ineficiencia o falta de probidad, fraudes o lavado de activos relacionados con el objeto y los objetivos del trabajo. Deben definirse los procedimientos específicos a este fin, así como evaluarse las acciones implementadas por el ente auditado para administrar tales riesgos.

Deberá considerarse la materialidad de una cuestión o aspecto en todo el proceso/ciclo del trabajo de control, desde la selección de las cuestiones a analizar, la evaluación de los riesgos

en juego, hasta el análisis de la suficiencia de las evidencias obtenidas y de la documentación que las sustentan.

La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de una materia en cuestión, en el contexto en el que se está considerando y debe tenerse en cuenta la magnitud de sus impactos, no sólo en términos financieros, sino también en todos aquellos aspectos que hagan o influyan al asunto en cuestión con el propósito que la opinión del auditor brinde el mayor valor agregado posible al destinatario.

Así, como aspectos cuantitativos integrantes de la materialidad se encuentran las magnitudes que determinados componentes representan con relación a una referencia elegida como punto de partida, a menudo expresada como un porcentaje de la misma. Esa referencia puede estar dada, por ejemplo, por elementos de estados financieros tales como activos, pasivos, patrimonio neto, resultados, ingresos o gastos, de acuerdo a las características de la entidad responsable de la información financiera, o de la actividad que desarrolla.

Aún en los casos en que la opinión profesional se refiera a los estados financieros en su conjunto, y por lo tanto no se requiera detectar errores que no sean globalmente significativos, se deberá identificar y documentar errores cuantitativos no significativos, pues es posible que en su conjunto adquieran la materialidad suficiente para así ser considerados.

Adicionalmente, al determinar si un tipo particular de operaciones, saldo de cuentas, información presentada u otra afirmación que forme parte del marco de información financiera a relevar, resulta significativo en virtud de su naturaleza, el auditor gubernamental tendrá también en cuenta aspectos cualitativos como los siguientes:

- El contexto en el que aparece el asunto, por ejemplo si también está sujeto al cumplimiento de normas, leyes o reglamentos, o si alguna ley o reglamento prohíbe el gasto excesivo de fondos públicos con independencia de los importes en cuestión.
- Las necesidades de las distintas partes interesadas y su utilización de los estados financieros.
- La naturaleza de las operaciones que se consideren sensibles para los usuarios de los estados financieros.
- Las expectativas y el interés del público en general, incluida la especial atención prestada a una cuestión particular por las comisiones parlamentarias competentes, como la de cuentas públicas, incluso la necesidad de revelar determinada información.
- La necesidad de control y regulación legislativo y reglamentación en un ámbito particular.
- La necesidad de apertura y transparencia, por ejemplo si existen exigencias particulares de revelación de información en caso de fraudes u otras pérdidas.

El auditor gubernamental debe realizar su tarea dentro de los principios de economía, eficiencia y eficacia aplicable a todo control. Por lo tanto, para que su labor sea económicamente útil, debe culminarla en un lapso y a un costo razonable. Esas limitaciones de tiempo y de costo deben ser evaluadas por el auditor gubernamental a fin de determinar si no representan un inconveniente para la realización adecuada del trabajo.

### **II. B. 3. Procedimientos y Obtención de la Evidencia.**

En la aplicación de los procedimientos seleccionados para los trabajos de auditoría financiera, revisión limitada y examen especial, el auditor gubernamental debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas exclusivamente según su criterio o apoyándolo con el uso de métodos estadísticos.

Como parte de los procedimientos correspondientes a los trabajos de auditoría financiera, revisión limitada e informes especiales, el auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas, suscriptas por la Dirección del ente con el propósito de confirmar determinadas materias o sustentar otros elementos de juicio de auditoría.

Los procedimientos usuales que se enuncian en los capítulos específicos a cada trabajo pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En estos casos, el auditor gubernamental debe estar en condiciones de demostrar que el procedimiento usual no fue practicable o de razonable aplicación o que, a pesar de la modificación, reemplazo o supresión, pudo reunir evidencias suficientes.

Los procedimientos usuales, en cuanto fueran de aplicación, deben ser utilizados además en la revisión de operaciones o hechos posteriores a la fecha del cierre de los estados financieros u otra información objeto del trabajo y hasta la fecha de emisión del informe del auditor gubernamental, cuando correspondiera, para verificar en qué medida pudieron haberlos afectado.

Cuando el auditor gubernamental utiliza el trabajo de un experto, evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad, la objetividad y la independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado.

El auditor gubernamental puede considerar también la posibilidad de utilizar la información de la entidad, obtenida en auditorías de gestión y otras actividades de auditoría relacionadas con la entidad, siempre que esa información siga siendo pertinente, oportuna y fiable.

El auditor gubernamental puede utilizar el trabajo de un experto o de otros auditores para satisfacer objetivos definidos en la planificación. Para ello, deberá evaluar si se cumplen los requisitos de competencia, capacidad, objetividad e independencia necesarias para sus fines, dependiendo del riesgo involucrado, y aquellos establecidos en la presente norma y en otras normas específicas que sean atinentes para el desarrollo de la tarea.

El auditor gubernamental puede estimar que la actividad de la auditoría interna en estos ámbitos es pertinente para sus tareas de control, en cuyo caso puede considerar el trabajo del auditor interno para integrar su propio trabajo.

Para determinar si el trabajo del auditor interno resulta objetivo para los fines del trabajo se valorará que la función de la auditoría interna es independiente, cuando cumpla con la normativa establecida por el órgano de control interno y en particular:

- a) Rinde cuentas, comunica sus resultados a la máxima autoridad, y/o tiene acceso a los encargados de la gobernanza.
- b) Está situada en la organización al margen del personal y de la dirección de la entidad.
- c) Está suficientemente libre de presiones políticas a la hora de realizar auditorías y comunica sus resultados, opiniones y conclusiones con objetividad y sin miedo a represalias políticas.
- d) No permite a sus agentes auditar operaciones de las que hayan sido responsables con anterioridad para evitar cualquier posible conflicto de intereses.

#### **II. B. 4. Evaluación de Evidencia.**

- Sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, los responsables de la supervisión evaluarán antes de que termine la auditoría, si la valoración definida de los riesgos sigue siendo adecuada y si se ha logrado reducirlos a un nivel aceptable. A esos efectos debe controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor gubernamental responsable del trabajo debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de los integrantes del equipo de trabajo a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.
- Evaluar la validez y suficiencia de la evidencia obtenida para respaldar el juicio del auditor gubernamental sobre las afirmaciones particulares contenidas en la información financiera. Para ello, el auditor gubernamental, utilizando su juicio profesional, debe:
  - Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvo.
  - Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
  - Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

#### **II. B. 5. Conclusiones e Informes**

Los informes deben prepararse utilizando un lenguaje preciso, que evite las ambigüedades, y que sea inteligible y fácil de comprender por los usuarios que estén dispuestos a estudiarlos diligentemente y que tengan un conocimiento razonable de las actividades económicas y de la terminología propia de la información financiera.

Deben presentar descripciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas

Los informes deben ser escritos.

En todos los casos en que el nombre del auditor gubernamental se encuentre vinculado con los estados financieros u otra información destinada a ser presentada a terceros, debe quedar en evidencia, en todas las páginas que componen dicha información, la relación que con ellos tiene el citado auditor gubernamental. En ningún caso, el auditor gubernamental debe incorporar únicamente firma y sellos a los estados financieros ni a otra información.

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

- Título.
- Receptor.
- Identificación del objeto y, cuando correspondiera aclararlo, el motivo del trabajo.
- Descripción breve de las responsabilidades que les caben al emisor de la información objeto del trabajo profesional y a la Auditoría General de la Nación.
- Alcance.
- Hallazgos obtenidos por el auditor gubernamental a través de la tarea realizada, claramente separada de cualquier otro tipo de información.
- Conclusión a la que ha llegado, fundada en los resultados obtenidos.
- Lugar y fecha de emisión.
- En el informe se deberá consignar:
  - ✓ la denominación “Auditoría General de la Nación”
  - ✓ la firma del auditor gubernamental designado
  - ✓ Nombre y apellido completo
  - ✓ Título profesional
  - ✓ número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional de en el que se encuentre inscripto (de corresponder),
  - ✓ y/o cargo que desempeña en la AGN (de corresponder).

El contenido de cada sección del informe debe ser encabezado con un título adecuado.

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

## **II. B. 6. Documentación del trabajo**

El auditor gubernamental debe documentar apropiadamente su trabajo profesional en papeles

de trabajo, que abarquen la totalidad de las etapas del proceso de control gubernamental, a fin de respaldar las conclusiones incluidas en sus informes

Dichos papeles deberán estar confeccionados y organizados de manera que cualquier lector conocedor de la materia pueda acceder, sin ninguna explicación adicional, al adecuado sustento del informe, incorporando para ello las técnicas de referenciación de papeles de trabajo que permitan guiar al lector de lo general a lo particular en la comprensión del desarrollo del trabajo y sus conclusiones.

Los papeles de trabajo deben contener:

- La planificación específica
- La descripción de las tareas realizadas
- Los datos y antecedentes recogidos durante el desarrollo de la tarea (en adelante, evidencia), ya se trate de aquéllos que el auditor gubernamental hubiere preparado o de los que hubiere recibido del auditado o de terceros, con el desarrollo de su análisis.
- Las conclusiones particulares y generales.

Los programas de trabajo con la indicación de su cumplimiento y las evidencias reunidas por el auditor gubernamental en el desarrollo de su tarea forman parte del conjunto de papeles de trabajo.

En todos los casos deberá consignarse la identificación de los auditores gubernamentales que ejecutaron, controlaron y supervisaron la tarea de que se trate.

Los papeles de trabajo deben conservarse en un soporte adecuado a las circunstancias y por el plazo que fijen las normas legales, o por diez años, el que fuera mayor.

En situaciones en que la Auditoría General de la Nación estudie la posibilidad de conceder acceso a documentación de auditoría a terceros, debe consultar a las eventuales partes interesadas (como la entidad auditada a la cual se refiere la solicitud) antes de revelar la información. En tales casos se asegurará de que aquéllos a quienes se conceda el acceso tengan el mismo deber de confidencialidad que el propio auditor gubernamental.

En ciertos entornos, el trabajo de control es subcontratado a otros profesionales. La aceptación de este tipo de encargos suele implicar que el auditor que realiza el trabajo reconozca que la documentación de auditoría debe ser entregada y está sujeta a la inspección del auditor gubernamental designado a tal efecto. Asimismo, dicha documentación puede ser objeto de inspección por parte de organismos de contralor u otros usuarios que tengan derechos de acceso a información relacionada con las obligaciones del auditor gubernamental.

## **II. B. 7. Control de calidad**

### **II. B. 7. 1. Sistema de control de calidad**

La implementación del sistema de control de calidad establecido en las Normas de Control Externo Gubernamental es competencia y opera bajo la dirección del Colegio de Auditores Generales.

Para ello, adopta elementos previos al inicio de los trabajos de control externo destinados a garantizar que se cumplen los requisitos profesionales y los requerimientos legales y regulatorios aplicables a la AGN, a su personal y al trabajo, y que se emitan informes apropiados a las circunstancias. Dichos elementos consisten en:

- ✓ Requisitos éticos específicos
- ✓ Procedimientos para la elaboración de la planificación institucional.
- ✓ Procedimientos y políticas de disposición de recursos humanos competentes.
- ✓ Políticas, procedimientos y herramientas, como las metodologías de auditoría, para realizar los distintos tipos de trabajos.

Dichos elementos del sistema de control de calidad, así como los relativos al proceso de aseguramiento de la calidad y el control posterior, son documentados y comunicados a los auditores gubernamentales para fomentar una cultura organizacional orientada hacia la calidad.

### **II. B. 7. 2. Proceso de aseguramiento de la calidad**

El proceso de aseguramiento de la calidad es concomitante y se integra a las actividades desarrolladas durante el proceso de control externo gubernamental, e involucra la supervisión y la revisión de calidad.

#### **II. B. 7. 2. 1. Supervisión**

Los auditores gubernamentales responsables del proceso de supervisión serán aquellos que ejerzan la dirección, supervisión y conducción de los trabajos.

A fin de cumplir con dichas actividades, en todos los trabajos deberán procurar que:

- durante la realización de los trabajos los miembros del equipo mantengan el cumplimiento de los requerimientos de ética e independencia aplicables,
- se planifiquen y ejecuten los trabajos con escepticismo profesional,

- el equipo del encargo reúna la competencia y capacidad adecuadas,
- se incorporen los especialistas requeridos en caso de necesidad,
- se realicen los trabajos de conformidad con las presentes normas y demás requerimientos aplicables,
- se cumpla con la planificación establecida, realizando las modificaciones necesarias, que surjan durante el desarrollo de los trabajos, en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos que permitan el logro de los objetivos del control,
- se obtenga evidencia documentada de auditoría válida y suficiente para sustentar las conclusiones alcanzadas y para la emisión del informe,

### **II. B. 7. 2. 2. Revisión**

La revisión de calidad la llevará a cabo un agente de la Gerencia designado por su titular, ajeno al proceso del trabajo de control gubernamental en cuestión, con suficiente formación, experiencia y jerarquía. Dicha revisión consistirá en una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados durante el trabajo y de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe, e incluirá:

- la verificación del cumplimiento de las actividades relativas a la supervisión,
- el acceso a la documentación relacionada con los juicios significativos realizados y con conclusiones alcanzadas,
- el análisis de las cuestiones significativas y la solicitud de explicaciones adicionales de ser necesarias,
- la revisión de la información objeto de control y del proyecto de informe,
- la evaluación de las conclusiones alcanzadas a efectos de la emisión del informe y la consideración de si el proyecto de informe es adecuado a las circunstancias.

### **II. B. 7. 3. 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.

La Auditoría Interna reportará al Colegio de Auditores Generales e incluirá en sus informes, 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 y contribuir a la mejora continua, así como los comentarios realizados por el área cuyo trabajo está siendo evaluado.

## II. B. 8. Comunicación

El auditor gubernamental debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto dentro de la estructura de gobierno de la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación con el alcance y tiempo planeados de la auditoría y de cualquier resultado significativo. La comunicación incluye obtener información relevante para la auditoría y puede proporcionarle al auditado observaciones oportunas que sean significativas y relevantes para la supervisión del proceso de elaboración y presentación de informes financieros. La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor determina que la comunicación oral no es suficiente. Es posible que el auditor gubernamental también deba comunicarse con partes diferentes a las de la organización, como el legislativo, reguladores o instituciones de financiamiento.

## III. NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA

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

### Confianza y Seguridad

Las auditorías de información financiera son trabajos de seguridad razonable. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que la mayoría de la evidencia obtenida por el auditor será persuasiva más que concluyente. En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, como por ejemplo “en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o dan una perspectiva razonable de) la situación financiera de... así como sus resultados financieros y flujos de efectivo...” o, en el caso de un marco de cumplimiento, “en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con...”

### III. A. Auditoría financiera de estados financieros con fines generales

Este trabajo está destinado a satisfacer necesidades de una amplia gama de usuarios de estados financieros, emitidos de conformidad con un marco de información con fines generales, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

Un marco de presentación razonable requiere su cumplimiento, pero permite, explícita o implícitamente, que puede ser necesario desviarse de un requisito o proporcionar información adicional con el fin de lograr una presentación razonable de los estados financieros. El término

marco de cumplimiento se usa para referirse a un marco de emisión de información financiera que requiere el cumplimiento de los requerimientos del marco, y que no reconoce la posibilidad de tales desviaciones para lograr una presentación razonable.

Se entiende por estados financieros a la presentación estructurada de información contable histórica, que incluye notas explicativas, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una ente en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un período de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera. Las notas explicativas normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

### **III. A. 1. Marcos de Información financiera aplicable**

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

#### **III. A. 1. 1. Marcos de presentación razonable**

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

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

#### **III. A. 1. 2. Marcos de cumplimiento**

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

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

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

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

Si se concluyera que con su explicación adicional no puede mitigar la posible interpretación errónea, se analizará si procede la emisión del informe sin la inclusión de la frase “presentación razonable en todos los aspectos significativos” o la no emisión del informe, en ambos casos ampliando o intensificando sus comunicaciones por ejemplo al Poder Legislativo.

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

### **III. A. 2. Proceso de Auditoría**

Para poder emitir su opinión sobre los estados financieros de un ente o abstenerse de emitirla, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea siguiendo los pasos que se detallan a continuación:

#### **III. A. 2. 1. Planificación**

- Planificar de acuerdo a las Normas de Control Externo Gubernamental el trabajo de auditoría, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente cuyos estados financieros serán objeto de la auditoría (naturaleza, envergadura y otros elementos), las circunstancias particulares del caso y la valoración del riesgo efectuada, con el objetivo de reducir este último a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias. En particular deben considerarse las características propias de las entidades públicas en cuanto a objetivos y estructura, entre otros.
- La planificación además debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo, la determinación del responsable de su ejecución y la estimación de los recursos que se van a afectar. La planificación se debe formalizar por escrito y, dependiendo de la magnitud o complejidad de la tarea, será complementada con programas de trabajo detallados.
- Obtener un conocimiento apropiado de la estructura del ente, sus operaciones, sistemas, su control interno, las normas legales que le son aplicables y las condiciones

económicas propias y las del ramo de sus actividades. Este conocimiento tiene que permitir identificar, de ser aplicable, el uso de organizaciones de servicios para llevar a cabo total o parcialmente los procesos que tienen un impacto en la información fuente de los estados financieros.

- Identificar el objeto del examen (los estados financieros, las afirmaciones que los constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener).
- Evaluar la significación de lo que se debe examinar, teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de las posibles incorrecciones y el riesgo involucrado.

### **III. A. 2. 2. Ejecución**

#### **III. A. 2. 2. 1. Obtención de evidencias-procedimientos**

Reunir las evidencias suficientes que permitan emitir su informe a través de la aplicación de los siguientes procedimientos de auditoría:

- Evaluación del control interno pertinente a la valoración del riesgo, siempre que, con relación a su tarea, el auditor gubernamental decida depositar confianza en el control interno del ente. Esta evaluación es conveniente que se desarrolle en la primera etapa porque sirve de base para perfeccionar la planificación en cuanto a la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar. Si el ente utilizase una organización de servicios, es necesaria la obtención de conocimiento sobre ella, incluido el control interno relevante para la auditoría, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría que respondan a dichos riesgos. El desarrollo de este procedimiento implica cumplir los siguientes pasos:
  - Relevar las actividades formales de control interno que son pertinentes a su revisión.
  - Comprobar que esas actividades formales de control interno se aplican en la práctica.
  - Evaluar las actividades reales de control interno, comparándolas con las que se consideren razonables en las circunstancias.
  - Determinar el efecto de la evaluación mencionada sobre la planificación, de modo de replantear, en su caso, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría seleccionados previamente.
- Cotejo de los estados financieros con los registros contables. Los registros contables comprenden los libros contables requeridos por la ley y los reguladores, u otros medios auxiliares permitidos por estos últimos, y otros ajustes realizados para la confección de los estados contables que no se reflejen en los registros anteriormente descritos, como, por ejemplo, los ajustes para la preparación de los estados contables consolidados.
- Revisión de la correlación entre registros contables, y entre éstos, y la correspondiente documentación comprobatoria.

- Inspecciones oculares (por ejemplo: arqueos de caja, documentos e inversiones; observación de inventarios físicos; observación de la existencia de bienes de uso).
- Obtención de confirmaciones directas de terceros (por ejemplo: bancos, clientes, proveedores, asesores legales).
- Comprobaciones matemáticas.
- Revisiones conceptuales.
- Evaluación de la información relacionada.
- Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo: análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).
- Examen de documentos importantes (por ejemplo: estatutos, contratos, actas, escrituras y similares).
- Obtención de una confirmación escrita de la dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la dirección).
- El auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada acerca del uso adecuado por parte de la administración del supuesto de empresa en marcha en la preparación y presentación de los estados financieros, y deberá emitir una conclusión en cuanto a que no existe ninguna incertidumbre de significancia sobre la capacidad para seguir operando. Determinar si el supuesto de empresa en marcha es apropiado resulta relevante para entidades auditadas individuales más que para el gobierno en su conjunto. En el caso de las entidades auditadas individuales, antes de concluir si el uso de dicho supuesto es apropiado, es probable que los responsables de la preparación de los estados financieros necesiten considerar una amplia variedad de factores en torno al desempeño actual y esperado, la reestructuración potencial o anunciada de unidades organizativas, las estimaciones de ingresos o la posibilidad de continuar con el financiamiento del gobierno, y las fuentes potenciales de financiamiento sustituto. Al llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos el auditor deberá considerar si existen eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad de la entidad auditada de continuar con sus operaciones, el auditor tendrá en cuenta dos factores separados que en ocasiones se superponen:
  - el riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas (por ejemplo, cuando hay un cambio de gobierno o existan decisiones de discontinuar actividades); y
  - el riesgo menos común operativo o comercial (por ejemplo, cuando una entidad auditada carece de suficiente capital de trabajo para continuar con sus operaciones al nivel actual).

### **III. A. 2. 2. 2. Evaluación de evidencias**

- Controlar la ejecución de lo planificado con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación. Con tal propósito, el auditor gubernamental responsable del encargo debe efectuar una revisión cuidadosa del trabajo de los integrantes del equipo de trabajo a

medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado.

- Evaluar la validez y suficiencia de la evidencia obtenida para respaldar el juicio del auditor gubernamental sobre las afirmaciones particulares contenidas en los estados financieros. Para ello, el auditor gubernamental, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:
  - Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvo.
  - Considerar la importancia relativa de lo examinado en su relación con el conjunto.
  - Valorar si los riesgos de incorrección material han sido reducidos a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias.

### **III. A. 2. 3. Conclusión e Informe**

Sobre la base de los elementos de juicio obtenidos y considerando las características propias de las entidades públicas en cuanto a objetivos y estructura, el auditor gubernamental debe formarse una opinión acerca de la razonabilidad, en todos los aspectos significativos, de la información que contienen los estados financieros en su conjunto, o acerca de si los estados financieros fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, o concluir que no le ha sido posible la formación de tal juicio.

El informe se elaborará teniendo en cuenta las disposiciones legales, reglamentarias y profesionales que fueran de aplicación.

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

#### **III. A. 2. 3. 1. Normas particulares sobre informes**

Con relación a un trabajo de auditoría sobre estados financieros, el auditor gubernamental podrá optar por emitir un informe breve o un informe extenso.

- a) Informe breve.** El informe breve sobre los estados financieros (para ser presentados a terceros) es el que se emite, basado en el trabajo de auditoría realizado, mediante el cual se expresa una opinión o se declara que una abstención de emitirla sobre la información que contienen dichos estados.

#### **Contenido**

El informe breve sobre estados financieros debe contener los siguientes apartados:

- Título del informe.
- Receptor
- Identificación del objeto.
- Responsabilidad de la dirección con relación a los estados financieros.
- Responsabilidad del auditor.

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

En el informe se deberá consignar:

- la denominación “Auditoría General de la Nación”
- la firma del auditor gubernamental designado
- Nombre y apellido completo
- Título profesional
- número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional de en el que se encuentre inscripto (de corresponder),
- y/o cargo que desempeña en la AGN (de corresponder).

### **Título del informe**

El título es “Informe del auditor independiente”.

### **Receptor**

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

### **Identificación del objeto**

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

### **Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros**

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

### **Responsabilidad del auditor**

El informe debe contener una manifestación acerca de que la responsabilidad del auditor gubernamental es expresar una opinión sobre los estados financieros basada en su auditoría, y que el trabajo se desarrolló de acuerdo a la presente norma y con aquéllas que fueran aplicables si correspondiera.

El informe también debe explicar que las normas de auditoría exigen que el auditor gubernamental cumpla los requerimientos de ética y describir brevemente en qué consiste una auditoría y que objetivos persigue, así como señalar si los elementos de juicios obtenidos por el auditor gubernamental proporcionan o no una base suficiente y adecuada para la opinión.

Cuando un procedimiento usual se hubiese modificado, sustituido por otro alternativo o suprimido, y el auditor gubernamental hubiera obtenido los elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar adecuadamente su juicio, no es necesario dejar constancia del procedimiento modificado, sustituido o suprimido.

### **Dictamen**

En este apartado el auditor gubernamental debe exponer una opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados financieros en su conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas financieras profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable. Si los estados financieros fueran preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor gubernamental opine sobre si los estados financieros logran una presentación razonable; en cambio, el auditor gubernamental deberá opinar o abstenerse de opinar sobre si los estados financieros fueron preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, debiendo, en su caso, considerar los aspectos indicados en la Sección III. A. 1.

### **Opinión no modificada o favorable sin salvedades**

Cuando hubiere realizado su examen de acuerdo con estas normas, el auditor gubernamental opinará favorablemente, cuando pueda manifestar que los estados financieros objeto de la auditoría, en su conjunto:

- Presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas financieras profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable; o
- han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de conformidad con el marco de información aplicable, cuando hayan sido preparados de conformidad con un marco de cumplimiento.

### **Opiniones modificadas. Opinión favorable con salvedades**

La opinión favorable puede ser modificada por limitaciones en el alcance del trabajo o por desvíos en la aplicación del marco de información contable que corresponda. Estas acotaciones se denominan, indistintamente, “salvedades” o “excepciones”.

Al expresar su salvedad, el auditor gubernamental incluirá un párrafo en el informe de auditoría que proporcione una descripción del hecho que da lugar a la modificación, con referencia, en su caso, a la nota a los estados financieros que trate con mayor detalle el problema. Este

párrafo se ubicará inmediatamente antes del párrafo de opinión con el título “Fundamentos de la opinión con salvedades”.

El auditor gubernamental expresará una opinión con salvedades cuando:

- Habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas para los estados financieros, pero no generalizadas como para justificar una opinión adversa; o
- no pueda obtener elementos de juicio válidos y suficientes en los que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser significativos, aunque no generalizados como para justificar una abstención de opinión.

Si existieran limitaciones al alcance de la tarea de auditoría que implicaran salvedades a la opinión, dichas limitaciones deben ser claramente expuestas en el apartado “Fundamentos de la opinión con salvedades”. Tales limitaciones en el alcance deben indicar los procedimientos no aplicados, señalando lo siguiente:

- Si la restricción ha sido impuesta por el contratante del trabajo de auditoría; o
- si la restricción es consecuencia de otras circunstancias.

Si parte del trabajo de auditoría se apoya en la tarea realizada por otro auditor independiente (como es el caso de participaciones del ente cuyos estados financieros son objeto de auditoría, en otros entes cuyos estados financieros han sido auditados por otro auditor), la inclusión de una limitación en el alcance dependerá de si el auditor ha obtenido o no elementos de juicio válidos y suficientes sobre el resultado de la tarea que le sirve de soporte. Si no se incluye, significa que el auditor gubernamental principal asume la responsabilidad del trabajo sobre la totalidad de la información contenida en los estados financieros sobre los que emite su informe. No es necesario que el auditor gubernamental haga referencia en su informe, a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los estados financieros. En cambio, el auditor gubernamental deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:

- Las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente con relación a los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o
- el cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado o revelado de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable.

### **Opinión adversa**

El auditor gubernamental expresará una opinión adversa cuando, habiendo obtenido elementos de juicio válidos y suficientes, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son significativas y generalizadas en los estados financieros. Se entiende que los

efectos generalizados de las incorrecciones sobre los estados financieros son aquellos que, a juicio del auditor:

- no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;
- en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- con relación a las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

En este caso, el auditor gubernamental debe expresar que los estados financieros no constituyen una presentación razonable o no han sido preparados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información aplicable, explicando las razones que justifiquen su opinión en un párrafo con un título denominado “Fundamentos de la opinión adversa”, situado inmediatamente antes del párrafo de opinión adversa.

### **Abstención de opinión**

El auditor gubernamental se abstendrá de opinar cuando:

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

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

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

### **Otras cuestiones sobre opiniones modificadas**

Una opinión adversa o una abstención de opinión sobre un asunto específico cuya justificación se describe en el párrafo de “Fundamentos de la opinión adversa” o “Fundamentos de la abstención de opinión”, en su caso, no justifica omitir la descripción de otros asuntos identificados, que de otro modo, no se darían a conocer a los usuarios de la información. Tal información se presentará en un apartado específico que llevará un título apropiado a las circunstancias.

Cuando el auditor gubernamental considere necesario expresar una opinión adversa o abstenerse de opinar sobre los estados financieros en su conjunto, el informe no incluirá simultáneamente una opinión favorable sobre un solo estado financiero o sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un solo estado financiero con relación al mismo marco de información aplicado por el ente.

Cuando el auditor gubernamental no exprese un dictamen favorable sin salvedades, el párrafo de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión adversa” o “Abstención de opinión”, según corresponda. Si no fuera practicable cuantificar los efectos de un desvío con respecto al marco de información aplicable, pero aún se estimara que esos efectos justifican una salvedad o una opinión adversa, el auditor gubernamental deberá expresar tal situación en el apartado que describe el hecho que da lugar a la modificación de la opinión. El auditor gubernamental deberá utilizar más de uno de estos títulos cuando ello resulte aplicable.

### **Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones**

El auditor gubernamental agregará en el informe un párrafo destacado con el título “Párrafo de énfasis” o similar, sobre una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros, en las siguientes situaciones:

- Cuando esa cuestión explique: una incertidumbre significativa sobre el supuesto de empresa en funcionamiento (ej., dependencia de la continuidad de aportes del tesoro para mantener el nivel de actividad) o que los estados financieros fueron preparados sobre la base de un marco regulatorio de información contable que no es aceptable para las normas contables profesionales aplicables; o cuando los estados financieros son modificados por un hecho del que se toma conocimiento después de las fechas originales en que la dirección del ente aprobó los estados financieros y el auditor emitió su informe (además, los auditores gubernamentales pueden recabar asesoramiento jurídico y también sopesar la necesidad de informar al órgano legislativo competente.);
- cuando el auditor gubernamental considere necesario llamar la atención de los usuarios sobre alguna otra cuestión que a su juicio es fundamental para una adecuada comprensión de los estados financieros.

Sin embargo, si se omitiera la presentación en forma adecuada de estas u otras cuestiones en los estados financieros, el auditor gubernamental deberá efectuar la correspondiente salvedad por exposición deficiente.

El auditor gubernamental debe incluir en el párrafo de énfasis una clara descripción de la situación que enfatiza y una referencia a la sección de los estados financieros en las que el lector pueda encontrar una descripción más detallada de la situación.

En el sector público los mandatos en relación con la auditoría pueden ampliar el número de circunstancias pertinentes para su inclusión en un párrafo de énfasis. A continuación se enumeran otros ejemplos de circunstancias, que si bien no modifican la opinión puede ser pertinente incluir para su adecuada presentación en los estados financieros:

- Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto.
- Leyes, reglamentos o directivas contradictorios con repercusiones significativas en la entidad.
- Fraude, abusos o pérdidas.
- Operaciones importantes.
- Insuficiencias significativas del control interno.
- Prácticas comerciales cuestionables.
- Operaciones realizadas sin la debida atención al principio de economía.
- Actualizaciones de períodos anteriores.
- Falta de sostenibilidad fiscal.
- Consecuencias para el medio ambiente.
- Cuestiones ligadas a la responsabilidad social de la entidad.
- Cuestiones deontológicas (comportamiento esperado de los funcionarios públicos).
- Empleo ineficaz y antieconómico de los bienes públicos.

Un párrafo de énfasis no es sustituto de expresar una opinión con salvedades o excepciones, una opinión adversa, o una abstención de opinión, incluyendo exposiciones requeridas por el marco de información aplicable. En este sentido, debe indicarse expresamente que la opinión principal no es modificada respecto de las situaciones por las que el auditor expone un párrafo de énfasis.

Cuando exista una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que resulte relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor gubernamental o el informe de auditoría, el auditor gubernamental agregará en el informe un párrafo sobre otras cuestiones bajo el título “Párrafo sobre otras cuestiones” u otro título similar. Esto es, por ejemplo, aplicable a la existencia de restricciones a la distribución o utilización del informe de auditoría o la aplicación anticipada de una norma contable con efecto generalizado sobre los estados financieros.

La inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones también es necesaria cuando se presentan las situaciones que en cada caso se indican.

### **Información comparativa**

Existen dos posibles maneras para que una entidad presente la información comparativa, estados financieros con cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos.

Cuando se presenten estados financieros con cifras correspondientes de períodos anteriores, que se incluyen con el objetivo de que se interpreten exclusivamente con relación a los importes e información del período más reciente, la opinión del auditor gubernamental debe referirse únicamente al período más reciente y no hará mención a las cifras correspondientes a períodos anteriores por ser éstas parte de los estados financieros del período más reciente. Como excepción a esta regla, el auditor gubernamental se referirá en su opinión a las cifras

correspondientes cuando hubiera emitido oportunamente una opinión modificada en el período anterior y el problema que dio lugar a tal modificación no se encuentre resuelto, o bien cuando el auditor gubernamental identifique una incorrección significativa en el período anterior que no haya sido apropiadamente ajustada o revelada.

Cuando el auditor gubernamental deba expresar una opinión sobre estados financieros comparativos, que son aquellos que presentan el mismo nivel de información para ambos períodos, se referirá en su informe a cada período para el que se presentan estados financieros y sobre el que expresa una opinión de auditoría. En estos casos podría resultar que el auditor gubernamental:

- Exprese una opinión con salvedad o una opinión adversa, o una abstención de opinión, o que incluya un párrafo de énfasis con respecto a los estados financieros de un período, y que exprese una opinión diferente sobre los estados financieros de otro período; o
- exprese una opinión sobre el período precedente que difiera de la que previamente expreso, en cuyo caso deberá revelar los motivos fundamentales de la diferente opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

Cuando los estados financieros del período anterior hayan sido auditados por otro auditor (auditor predecesor), el auditor gubernamental actual incluirá en su informe, ya sea que la información comparativa corresponda a estados financieros con cifras correspondientes o a estados financieros comparativos, un párrafo sobre otras cuestiones que indique: a) que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor; b) el tipo de opinión expresada por ese auditor y, si era una opinión modificada, las razones que lo motivaron; y c) la fecha del informe del otro auditor.

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

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

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

### **Lugar y fecha de emisión**

El lugar de la emisión es la Sede de la Auditoría General de la Nación o donde corresponda en casos específicos.

La fecha de emisión (día, mes y año) es, generalmente, aquella en que se hubiera concluido el

trabajo de auditoría. Esta fecha limita la responsabilidad del auditor gubernamental en cuanto al conocimiento de hechos posteriores a la fecha de los estados financieros que pudieran tener influencia significativa en las informaciones que ellos contienen, ya fueran los siguientes:

- Aquéllos que tuvieran una influencia directa en la situación patrimonial o en los resultados de las operaciones mostrados en los estados financieros.
- Aquéllos que, si bien no tienen la influencia indicada en la norma inmediatamente precedente, deben incluirse en una nota a los estados financieros porque afectan la apreciación del futuro de la situación patrimonial o de los resultados del ente.

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

### **Firma**

En el informe se deberá consignar:

- la denominación “Auditoría General de la Nación”
- la firma del auditor gubernamental designado
- Nombre y apellido completo
- Título profesional
- número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional de Ciencias Económicas en el que se encuentre inscripto (de corresponder),
- y/o cargo que desempeña en la AGN (de corresponder).

### **Forma de presentación**

El auditor gubernamental debe presentar su informe por separado el cuál se debe adjuntar a los estados financieros objeto de la auditoría. Todas las fojas de los estados financieros deben estar firmadas o inicialadas por el auditor gubernamental con las prescripciones de las Secciones II. B. 5. y III. A. 2. 3.1.

### **Información adicional no auditada presentada formando parte de los estados financieros**

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

### Otra información en documentos que contienen estados financieros

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

- Incongruencias significativas con los estados financieros; o
- una aparente incorrección significativa en la descripción de un hecho.

Con relación al párrafo anterior, si se necesita una modificación de los estados financieros auditados y la Dirección se niega a realizarla, deberá modificar su informe. Si se necesita una modificación de la otra información y la Dirección se niega a realizarla, el auditor gubernamental debe, según las circunstancias, incluir en su dictamen un párrafo sobre otras cuestiones que describa la inconsistencia, no emitir el dictamen del auditor o bien retirarse del trabajo, si esto fuera posible o no dar el consentimiento para el uso de su informe, en caso de que el informe hubiera sido emitido con anterioridad.

**b) Informe extenso:** El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

- Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados financieros.
- Que los datos que se adjuntan a los estados financieros se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados.

Que la información adicional detallada precedentemente:

- Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante el examen de los estados financieros y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente.
- no ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para el examen de los estados financieros. En este caso, el auditor gubernamental debe citar la fuente de la información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.

En el informe extenso deben quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados financieros e información suplementaria han sido objeto de la auditoría y las manifestaciones del auditor gubernamental que emite dicho informe extenso.

### III. B. Auditoría financiera de estados financieros con fines específicos

1. Esta sección trata de las consideraciones especiales para la aplicación a este trabajo de lo dispuesto en la Sección III. A. precedente
2. Este trabajo está destinado a satisfacer necesidades de ciertos usuarios de estados financieros emitidos de conformidad con un marco de información con fines específicos, que puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.
3. El auditor gubernamental obtendrá conocimiento de:

- 3.1. La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros;
- 3.2. Los usuarios a quienes se destina el informe; y
- 3.3. Las medidas tomadas por la Dirección para determinar que el marco de información contable aplicable es aceptable en las circunstancias. Cuando la normativa establece el marco de información financiera que ha de utilizar la dirección en la preparación de estados financieros de finalidad especial, se presumirá salvo indicación contraria, que dicho marco es aceptable.
4. El auditor gubernamental determinará si la aplicación de las normas de auditoría requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del trabajo.
5. El auditor gubernamental evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información contable aplicable.
6. En el caso de estados financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor gubernamental deberá tomar conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección del ente para la preparación de dichos estados. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia significativa en la información presentada en los estados financieros.
7. El informe de auditoría describirá:
  - 7.1. La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros con fines específicos y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa a los estados financieros con fines específicos que contenga dicha información;
  - 7.2. Si la Dirección puede elegir entre distintos marcos de información contable para la preparación de dichos estados, incluida la alternativa de desarrollo de un marco para dicha finalidad, la explicación de la responsabilidad de la Dirección con relación a los estados también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco aplicable es aceptable en las circunstancias.
  - 7.3. La opinión del auditor sobre los estados financieros auditados.
  - 7.4. El informe de auditoría incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. El auditor gubernamental incluirá dicho párrafo con el título "Párrafo de énfasis" u otro apropiado.

### **III. C. Auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.**

1. La auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, puede ser llevada a cabo aplicando las normas de auditoría de estados financieros de la Sección III. A. precedente.
2. Un solo estado financiero puede ser cualquiera de los estados financieros básicos, sus anexos o la información complementaria. Elemento significa un elemento, cuenta o partida de un estado financiero. Un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específico de un estado financiero (en adelante, "elemento"), puede ser preparado de conformidad con un

marco de información con fines generales o con fines específicos, pudiendo ser cualquiera de los dos marcos, uno que permite presentación razonable o uno que requiere cumplimiento. Esta distinción afectará el contenido del informe y el tipo de opinión que emitirá el auditor gubernamental.

3. El auditor gubernamental debe cumplir con todas las normas aplicables a una auditoría de estados financieros, independientemente de si el auditor gubernamental también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad.

4. Si el auditor gubernamental no audita también el conjunto completo de los estados de la entidad, determinará si la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento es factible.

5. El auditor gubernamental debe determinar la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de dichos estados, lo que incluirá determinar si la aplicación del marco de información contable tendrá como resultado una presentación que revele información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento, así como determinar el efecto de las transacciones y de los hechos significativos sobre la información que proporcionan.

6. Si el auditor gubernamental realiza un trabajo para emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, expresará una opinión por separado para cada trabajo.

7. Un estado financiero o un elemento de dichos estados puede publicarse junto con el juego completo de estados financieros auditados. Si el auditor gubernamental concluye que dicha presentación no los distingue suficientemente del conjunto completo, solicitará a la Dirección que rectifique la presentación. También diferenciará la opinión sobre un solo estado o sobre un elemento, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros y no emitirá el informe que contenga la opinión sobre un solo estado financiero o sobre un elemento hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

8. Si la opinión del auditor gubernamental sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad no es una opinión favorable sin salvedades, o si dicho informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, el auditor gubernamental determinará el efecto que esto pueda tener sobre el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento. Cuando se considere adecuado, expresará una opinión diferente a un informe favorable sin salvedades sobre el estado financiero o sobre el elemento, o incluirá un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en su informe de auditoría, según corresponda.

9. Si el auditor gubernamental concluye que es necesario expresar una opinión adversa o se abstiene de opinar sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento, cuenta o partida específica incluido en dichos estados financieros, considera apropiado expresar una opinión sin salvedades sobre dicho elemento, cuenta o partida específica solo lo hará si: a) Las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben. b) La opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica juntamente con el informe de auditoría adverso o con abstención de opinión. c) El

elemento específico no constituye una parte significativa de los estados financieros completos considerados en su conjunto.

10. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de los informes de auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, respetará la Sección III. A. 2. 3. 1., en lo que fuera de aplicación.

### **III. D. Auditoría de estados financieros resumidos**

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

1.1. Determinar si los criterios aplicados para resumir son aceptables, cuando no estén establecidos por ley o un regulador;

1.2. Obtener de la Dirección una manifestación de que reconoce y entiende su responsabilidad sobre los estados financieros resumidos; y

1.3. Acordar con la Dirección la forma de la opinión que se habrá de expresar sobre los estados financieros resumidos.

2. En un trabajo para realizar la auditoría de estados financieros resumidos, el auditor gubernamental deberá:

2.1. Determinar si los criterios aplicados son aceptables, como condición básica para aceptar el trabajo;

2.2. Formarse una opinión sobre los estados financieros resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de las evidencias de auditoría obtenidas; y

2.3. Expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

3. El auditor gubernamental realizará los siguientes procedimientos, y cualquier otro que considere necesario:

3.1. Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente el hecho de ser resumidos e identifican los estados financieros completos auditados.

3.2. Cuando los estados resumidos no vienen acompañados de los estados financieros completos auditados, evaluar si describen claramente:

3.2.1. De quién se pueden obtener los estados financieros completos auditados o el lugar en el que están disponibles; o

3.2.2. Las disposiciones legales o reglamentarias que especifican que no es necesario que los estados financieros auditados sean puestos a disposición de los usuarios a quienes se destinan los estados resumidos y que establecen los criterios para la preparación de los estados financieros resumidos.

- 3.3. Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.
- 3.4. Comparar los estados financieros resumidos con la correspondiente información de los estados financieros completos auditados para determinar si concuerdan o si pueden ser recalculados a partir de la correspondiente información de los estados financieros completos auditados.
- 3.5. Evaluar si los estados financieros resumidos han sido preparados de conformidad con los criterios aplicados.
- 3.6. Evaluar, teniendo en cuenta el propósito de los estados financieros resumidos, si contienen la información necesaria y si su nivel de agregación es adecuado, de forma que no induzcan a error en las circunstancias.
- 3.7. Evaluar si los estados financieros completos auditados están disponibles, sin excesiva dificultad, para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros resumidos.
4. El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos incluirá entre sus elementos un apartado introductorio que:
  - 4.1. Identifique los estados financieros resumidos sobre los que el auditor gubernamental informa;
  - 4.2. Identifique los estados financieros completos auditados;
  - 4.3. Mencione el informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados, su fecha y el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión favorable sin salvedades sobre los estados financieros completos auditados, excepto que se den los casos previstos en las Secciones III. D. 7 y 8 siguientes;
  - 4.4. Si la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es posterior a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados, indique que los estados financieros resumidos y los estados financieros completos auditados no reflejan los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados; y
  - 4.5. Ponga de manifiesto que los estados financieros resumidos no contienen toda la información a revelar requerida por el marco de información contable aplicado para preparar los estados financieros completos auditados y que la lectura de los estados financieros resumidos no equivale a la lectura de los estados financieros completos auditados.
5. Cuando el auditor gubernamental concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa:
  - 5.1. Los estados financieros resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados financieros completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados; o
  - 5.2. Los estados financieros resumidos constituyen una presentación resumida razonable de los estados financieros completos auditados, de conformidad con los criterios aplicados.
6. El auditor gubernamental no fechará el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos con anterioridad a:

6.1. La fecha en la que haya obtenido evidencias de auditoría suficiente y adecuados en la que basar la opinión; y

6.2. La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados.

7. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados contenga una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones y el auditor gubernamental se haya satisfecho de que los estados financieros resumidos son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados financieros completos auditados o son un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados contiene una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones, y describirá los fundamentos de las salvedades y su efecto sobre los estados financieros resumidos, de corresponder.

8. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados contenga una opinión adversa o una abstención de opinión, se pondrá de manifiesto tal situación y sus fundamentos, y que, como consecuencia de ello, no es posible expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos.

9. Si los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos sus aspectos significativos, con los estados financieros completos auditados o no constituyen un resumen razonable de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la Dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el auditor gubernamental expresará una opinión adversa sobre los estados financieros resumidos.

10. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados financieros completos auditados, o cuando el informe de auditoría sobre dichos estados financieros completos advierta a los lectores que éstos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el auditor gubernamental incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

11. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de los informes de auditoría sobre estados financieros resumidos, respetará la Sección III. A.2.3.1., en lo que fuera de aplicación.

## **IV. NORMAS DE REVISIÓN LIMITADA**

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

#### IV. 1. Normas para su desarrollo

1. A través del desarrollo de este encargo de aseguramiento, el auditor gubernamental debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a la revisión de información financiera, de alcance inferior al necesario para emitir una opinión de auditoría sobre la razonabilidad de la información presentada.

La forma en que el auditor gubernamental expresará su conclusión sobre la información financiera dependerá del marco de información bajo el cual ésta se prepare, de forma similar y bajo las mismas condiciones establecidas en la Sección III.A.1. de esta norma.

2. Para reunir los elementos de juicio necesarios, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea de acuerdo con los siguientes pasos:

2.1. Obtener (o actualizar, según corresponda) un conocimiento apropiado de la estructura de la organización, sus operaciones y sistemas, las normas legales que le son aplicables, las condiciones económicas propias y las del ramo de sus actividades, incluyendo el uso de organizaciones de servicio.

2.2. Identificar el objeto de la revisión (la información financiera, las afirmaciones que la constituyen –existencia, pertenencia al ente, integridad, medición contable y exposición– o lo que debieran contener).

2.3. Evaluar la significación de lo que se debe revisar, teniendo en cuenta su naturaleza y la importancia de las posibles incorrecciones, y el riesgo involucrado.

2.4. Planificar en forma adecuada el trabajo de revisión, teniendo en cuenta su finalidad, el informe a emitir, las características del ente cuya información financiera será objeto de revisión y las circunstancias particulares del caso.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo, la determinación del responsable de su ejecución y la estimación de los recursos que se van a afectar. La planificación se debe formalizar por escrito, y dependiendo de la importancia del ente, comprender programas de trabajo detallados.

2.5. Una revisión no exige prueba de las registraciones contables mediante inspección, observación o confirmación, y el trabajo del auditor gubernamental usualmente se limita a aplicar los siguientes procedimientos:

2.5.1. Cotejo de la información financiera con los registros contables.

2.5.2. Comprobaciones matemáticas.

2.5.3. Revisiones conceptuales.

2.5.4. Comprobaciones globales de razonabilidad (por ejemplo, análisis de razones y tendencias, análisis comparativo e investigación de fluctuaciones de significación).

2.5.5. Revisión comparativa de la información financiera en su relación con los del último cierre del ejercicio, con los de los períodos intermedios anteriores y con los de los períodos intermedios similares de ejercicios anteriores.

2.5.6. Lectura de las actas de asamblea y directorio, o equivalentes.

2.5.7. Preguntas a funcionarios del ente a la que corresponde la información financiera objeto

de revisión, acerca de los aspectos importantes que pudieran afectarla.

2.5.8. Obtención de una confirmación escrita de la Dirección del ente de las explicaciones e informaciones suministradas (manifestaciones de la Dirección).

2.6. En caso de haber tomado conocimiento de la existencia de incertidumbres que pudieran afectar la definición de los criterios utilizados para la presentación de la información financiera, el auditor gubernamental deberá considerar si la revelación de esa situación en la información financiera es adecuada.

La extensión de los procedimientos a aplicar por el auditor gubernamental depende, en parte, de lo siguiente:

- Las características del ente al que correspondieren la información financiera objeto de revisión.
- La realización de una auditoría o revisión de estados financieros anteriores por la AGN.
- El conocimiento, por parte del auditor gubernamental, de las debilidades en el control interno del ente.
- El conocimiento, por parte del auditor gubernamental, de las prácticas contables del ente.
- El conocimiento, por parte del auditor gubernamental, de los cambios importantes en la naturaleza o en el volumen de las operaciones del ente.

2.7. Controlar la ejecución de lo planificado a medida que se va desarrollando y una vez que ha sido completado, con el fin de verificar el cumplimiento de los objetivos fijados y, en su caso, realizar en forma oportuna las modificaciones necesarias a la programación.

2.8. Evaluar la validez y suficiencia de los elementos de juicio examinados para respaldar el informe del auditor gubernamental. Para ello, el auditor gubernamental, utilizando su juicio profesional, debe hacer lo siguiente:

2.8.1. Considerar su naturaleza y la forma en que se obtuvieron.

2.8.2. Considerar la importancia relativa de lo revisado en su relación con el conjunto.

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

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

## **IV. 2. Normas sobre informes**

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

1.1. Título.

1.2. Receptor.

1.3. Identificación de la información financiera revisada.

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

1.5. Declaración de que el auditor gubernamental es responsable de emitir una conclusión sobre la información financiera sobre la base de su revisión.

1.6. Declaración de que la revisión de información financiera se realizó de acuerdo con la presente norma y/o con aquellas que fueran aplicables si correspondieran.

1.7. Declaración de que dicha revisión consiste en la realización de indagaciones principalmente a las personas responsables de los temas financieros y contables y la aplicación de procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.

1.8 Declaración de que una revisión es significativamente de menor alcance que una auditoría realizada de acuerdo con las normas de auditoría vigentes y, por consiguiente, no permite al auditor gubernamental obtener un grado de seguridad de que tomará conocimiento de todos los temas significativos que puedan identificarse en una auditoría y que, en consecuencia, no se expresa una opinión de auditoría.

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

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

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

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

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

1.12. Información sobre aspectos particulares requeridos por leyes o disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de organismos públicos de control o de la profesión.

1.13. Lugar y fecha de emisión.

1.14. En el informe se deberá consignar:

- la denominación “Auditoría General de la Nación”
- la firma del auditor gubernamental designado
- Nombre y apellido completo
- Título profesional
- número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional de en el que se encuentre inscripto (de corresponder),
- y/o cargo que desempeña en la AGN (de corresponder).

2. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes de revisión de información financiera, respetará la Sección III.A.2.3.1., en lo que fuera de aplicación.

## **V. NORMAS SOBRE EXÁMENES ESPECIALES**

### **V. A. Otros trabajos de aseguramiento en general**

#### **V. A. 1. Normas para su desarrollo**

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

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

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

3.1. Es identificable y evaluable o mensurable de manera coherente en comparación con los criterios aplicados; y

3.2. Puede someterse a procedimientos para reunir elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una conclusión.

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

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

6. El auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas de la Dirección, cuando corresponda.

### **V. A. 2. Normas sobre informes**

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

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

2.1. Identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis, y cuando corresponda, la materia objeto de análisis.

2.2. Identificación de los criterios aplicados.

2.3. Cuando corresponda, una descripción de las limitaciones inherentes significativas relacionadas con la evaluación o la medida de la materia objeto de análisis en comparación con los criterios.

2.4. Cuando los criterios aplicados para evaluar o medir la información sobre la materia objeto de análisis están disponibles únicamente para usuarios presuntos específicos o sólo son pertinentes para un fin específico, una declaración que limite el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios presuntos o con dicho fin.

2.5. Descripción de las responsabilidades de la Dirección y del auditor gubernamental.

2.6. Resumen del trabajo realizado.

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

3. El auditor gubernamental debe emitir un informe con salvedades o una conclusión adversa o abstención de conclusión, según corresponda, si concluye que los criterios son inadecuados, la materia objeto de análisis es inapropiada o su descripción no es razonable o tiene incorrecciones materiales.

4. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento, respetará la Sección III.A.2.3.1., en lo que fuera de aplicación.

### **V. B. El examen de información contable prospectiva**

#### **V. B. 1. Normas para su desarrollo**

1. El objetivo de este tipo de trabajo es que el auditor gubernamental emita un informe sobre información contable prospectiva preparada sobre la base de supuestos acerca de hechos

futuros y posibles acciones de la Dirección de la entidad. La información contable prospectiva puede presentarse bajo la forma de un pronóstico (información contable prospectiva preparada sobre la base de hipótesis acerca de hechos futuros que la dirección espera que tengan lugar, así como las medidas que la dirección espera adoptar a partir de la fecha de preparación de la información -hipótesis de la mejor estimación posible-), de una proyección (información contable prospectiva preparada sobre la base de una hipótesis acerca de hechos futuros y actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que tengan lugar, como sucede en los entes que se encuentran en una fase inicial de su actividad o que se están planteando un cambio importante en la naturaleza de las operaciones; o una combinación de las mejores estimaciones e hipótesis posibles).

2. En un trabajo para examinar información contable prospectiva, el auditor gubernamental debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes sobre sí:

2.1. Los supuestos de la Dirección sobre los cuales se basa la información contable prospectiva no son irrazonables y, en el caso de proyecciones, los supuestos hipotéticos son congruentes con el propósito de la información;

2.2. La información contable prospectiva está correctamente preparada según los supuestos;

2.3. La información contable prospectiva está correctamente presentada y todos los supuestos significativos se expresan adecuadamente, incluso se hace una indicación clara sobre si son pronósticos o proyecciones; y

2.4. La información contable prospectiva está preparada de conformidad con los estados financieros históricos y se aplicaron los principios contables apropiados.

3. La información contable prospectiva se relaciona con hechos y acciones que aún no sucedieron y que quizás no ocurran. Por lo tanto, el auditor gubernamental no está en condiciones de expresar una conclusión sobre si se alcanzarán los resultados presentados en la información contable prospectiva.

4. El auditor gubernamental no debe aceptar o debe retirarse de un trabajo (si esto es posible) cuando los supuestos sean claramente poco realistas o cuando el auditor gubernamental piense que la información contable prospectiva es inapropiada para su uso preestablecido.

5. El auditor gubernamental debe lograr un nivel suficiente de conocimiento sobre el negocio del ente para poder evaluar si se han identificado todos los supuestos significativos necesarios para la preparación de la información contable prospectiva.

6. Al determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos a ser aplicados, el auditor gubernamental debe considerar los siguientes factores:

6.1. La probabilidad de que la información contable prospectiva presente incorrecciones materiales;

6.2. El conocimiento obtenido durante trabajos previos;

6.3. La competencia de la Dirección con relación a la preparación de la información contable prospectiva;

6.4. La medida en que dicha información se ve afectada por el juicio de la Dirección; y

6.5. La suficiencia y confiabilidad de los datos subyacentes.

7. El auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas de la dirección respecto del uso preestablecido de la información contable prospectiva, la totalidad de los supuestos significativos de la Dirección y la aceptación de la Dirección de su responsabilidad por dicha información.

8. El auditor gubernamental debe considerar el período que abarca la información contable prospectiva, el cual no debe extenderse más allá del punto en el cuál la Dirección tiene una base razonable para determinar los supuestos.

9. Cuando el auditor gubernamental analiza la presentación y revelaciones de la información contable prospectiva, además de los requisitos específicos de las leyes, los reglamentos y las normas profesionales pertinentes, debe considerar sí:

9.1. La presentación de la información contable prospectiva es informativa y no es engañosa;

9.2. Las políticas contables se expresan claramente en las notas a dicha información;

9.3. Los supuestos se expresan en forma adecuada en dichas notas;

9.4. Se informa la fecha en la que se preparó la información contable prospectiva. La Dirección necesita confirmar que los supuestos son apropiados a dicha fecha;

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

9.6. Se revela cualquier cambio en la aplicación de las normas contables profesionales desde la emisión de los últimos estados financieros históricos, junto con el motivo del cambio y su efecto sobre la información contable prospectiva.

## **V. B. 2. Normas sobre informes**

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

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

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

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

1.4. Una opinión con respecto a si la información contable prospectiva ha sido preparada en forma adecuada sobre la base de los supuestos y se presenta de acuerdo con el marco de presentación de dicha información.

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

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

1.5.2. En el caso de una proyección, que la información contable prospectiva se preparó con un determinado fin (que se describirá), mediante el uso de un conjunto de supuestos que incluyen supuestos hipotéticos acerca de hechos futuros y acciones de la Dirección que no necesariamente se espera que sucedan. Por consiguiente, se advierte a los usuarios que la información contable prospectiva no se debe utilizar con fines distintos de los que se describieron.

2. El auditor gubernamental deberá expresar un informe con salvedades, un dictamen adverso o eventualmente retirarse del trabajo en los siguientes casos:

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

2.2. Cuando el auditor gubernamental entienda que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información contable prospectiva preparada sobre la base de los supuestos de mejor estimación o que uno o más supuestos significativos no brindan una base razonable para la información financiera prospectiva preparada dados ciertos supuestos hipotéticos, el auditor gubernamental debe expresar un dictamen adverso o retirarse del trabajo.

2.3. Cuando el examen se vea afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o más procedimientos que se consideran necesarios en las circunstancias, el auditor gubernamental debe retirarse del trabajo o abstenerse de expresar un dictamen y describir la limitación al alcance de su trabajo.

3. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes de aseguramiento sobre información contable prospectiva, respetara la Sección III.A.2.3.1. , en lo que fuera de aplicación.

## **V. C. Informes sobre los controles de una organización de servicios**

### **V. C. 1. Normas para su desarrollo**

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

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

2.1. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada, y si incluye o no los servicios prestados por entidades subcontratadas y/o controles complementarios de la organización usuaria; y

2.2. Los controles relacionados con los objetivos establecidos en la descripción realizada por la organización de servicios sobre su sistema fueron idóneamente diseñados para asegurar

razonablemente el logro de los objetivos de control, y se encontraban implementados a una fecha determinada, y si tal descripción incluye o no aquellos relacionados con los servicios prestados por entidades subcontratadas, de corresponder.

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

4. Este último informe es considerado el más útil para los auditores de las organizaciones usuarias, y esa utilidad aumenta cuando cubre un período de seis meses como mínimo. Si el período es menor de seis meses, el auditor gubernamental puede considerar apropiado describir en su informe las razones por las que el período evaluado fue más corto.

5. El auditor gubernamental debe obtener manifestaciones escritas de los responsables de la organización de servicios que reafirmen la aseveración que acompaña la descripción del sistema y manifiesten haberlo puesto en conocimiento de cualquier situación relevante que pudiera haber afectado su conclusión.

## **V. C. 2. Normas sobre informes**

1. El informe sobre los controles de una organización de servicios debe incluir los siguientes elementos particulares, adicionales a los generales:

1.1. En el párrafo de la identificación y descripción de la materia objeto de análisis, el auditor gubernamental debe incluir:

1.1.1. Descripción y aseveraciones de la organización de servicios, de acuerdo con el tipo de informe a emitir, con indicación de la fecha o período al que se refiere el informe;

1.1.2. De corresponder, aquellas partes de dicha descripción no cubiertas por la opinión;

1.1.3. Si la descripción de controles incluye controles complementarios de la organización usuaria, la declaración del auditor gubernamental de que su opinión no incluye a estos controles y que la efectividad de los controles de la organización de servicios está sujeta a la efectividad de dichos controles complementarios; y

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

1.2. Identificación de los criterios aplicados.

1.3. Una manifestación de que el informe y, de corresponder, la descripción de las pruebas de controles, se han preparado solo para las organizaciones usuarias y sus auditores, quienes tienen suficiente comprensión para considerarlo, junto con otra información, al evaluar riesgos de incorrección material de los estados financieros de las organizaciones usuarias.

1.4. Una manifestación de la responsabilidad de la organización de servicios y del auditor gubernamental.

1.5. Un resumen de los procedimientos aplicados.

1.6. Una manifestación de las limitaciones de los controles y, en su caso, del riesgo de proyectar a períodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.

2. La opinión del auditor gubernamental debe ser expresada en forma positiva, acerca de si, en todos los aspectos significativos, con base en criterios idóneos:

2.1. Para informes sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios:

2.1.1. La descripción presenta razonablemente el sistema de la organización de servicios implementado a una fecha determinada; y

2.1.2. Los controles relacionados con los objetivos de control establecidos por la organización de servicios fueron los necesarios y han sido idóneamente diseñados a una fecha determinada.

2.2. Para informes sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles de una organización de servicios:

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

2.2.2. Los controles examinados, que son necesarios para brindar un aseguramiento razonable acerca de que los objetivos de control establecidos fueron logrados, han operado efectivamente durante el período especificado; y

2.2.3. Una sección separada a continuación de la opinión, o en un anexo, con una descripción detallada de las pruebas de controles efectuadas y los resultados de tales pruebas informando, de corresponder, la cantidad y naturaleza de los desvíos identificados, aun cuando el auditor gubernamental haya concluido que los objetivos de control relacionados han sido alcanzados.

3. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes sobre los controles de una organización de servicios, respetará la Sección III.A.2.3.1., en lo que fuera de aplicación.

## **V. D. Trabajos para aplicar procedimientos acordados**

### **V. D. 1. Normas para su desarrollo**

1. El objetivo de un trabajo para realizar procedimientos acordados (puede tratarse por ejemplo de información histórica o prospectiva, contable como no contable, etcétera) es que el auditor gubernamental lleve a cabo procedimientos que en su naturaleza son de auditoría, que el auditor gubernamental, el ente y terceros hayan convenido, así como también presentar un informe que contenga los hallazgos derivados de su trabajo.

2. Dado que el auditor gubernamental solo realiza un informe con los hallazgos de los procedimientos aplicados son los usuarios que han solicitado el informe los que evalúan por si mismos los procedimientos y los resultados informados por el auditor gubernamental y los que sacaran sus propias conclusiones.

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

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

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

4.2. Propósito específico del trabajo.

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

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

4.5. Forma prevista del informe con hallazgos.

4.6. Restricciones a la distribución del informe con hallazgos.

5. El auditor gubernamental debe realizar los procedimientos acordados y utilizar los elementos de juicio reunidos para la redacción del informe con los hallazgos.

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

6.1. Investigación y análisis.

6.2. Recálculo, comparación y otros controles de precisión administrativa.

6.3. Observación.

6.4. Inspección.

6.5. Obtención de confirmación.

## **V. D. 2. Normas sobre informes**

1. El informe deberá incluir los siguientes elementos propios de este trabajo, en adición a los generales:

1.1. Identificación de la información contable y no contable a la que se han aplicado los procedimientos acordados.

1.2. Una declaración de que los procedimientos realizados fueron los que se pactaron previamente con la parte contratante.

1.3. Identificación del propósito para el cual se realizaron los procedimientos acordados.

1.4. Un listado de los procedimientos específicos llevados a cabo.

1.5. Una descripción de los hallazgos del auditor gubernamental que incluya, de existir, suficiente detalle de los errores y excepciones encontradas.

1.6. Una declaración de que los procedimientos realizados no constituyen ni una auditoría ni una revisión, y que, por lo tanto, no se emitirá seguridad en ese sentido respecto de la materia que es objeto de la aplicación de los procedimientos acordados.

1.7. Una declaración que establezca que si el auditor gubernamental hubiese realizado procedimientos adicionales, una auditoría o una revisión, podrían haber salido a la luz otras cuestiones que hubiesen sido oportunamente informadas.

1.8. Una declaración que establezca que el informe concierne solo a las partes que hayan acordado realizar los procedimientos.

1.9. Una declaración (cuando corresponda) que establezca que el informe involucra solo a los elementos, las cuentas, los rubros o la información contable o no contable especificada y que no se extiende a los estados financieros de la entidad considerados en su conjunto.

2. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes sobre procedimientos acordados, respetara la Sección III.A.2.3.1., en lo que fuera de aplicación.

## **V. E. Otros trabajos relacionados. Exámenes especiales**

### **V. E. 1. Normas para su desarrollo**

1. En los Exámenes Especiales que no brindan seguridad razonable o limitada, el auditor gubernamental realiza una manifestación sobre un determinado asunto que no tiene tal propósito.

2. Están comprendidos en este tipo de trabajo, aunque no está limitado a esto, aquellos destinados a cumplir con requerimientos de organismos de control formulados directamente al auditor gubernamental o al ente auditado.

3. Para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que respalden un informe relativo a exámenes especiales, el auditor gubernamental debe desarrollar su tarea teniendo en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requiere ese informe.

### **V. E. 2. Normas sobre Informes**

1. El auditor gubernamental, en los casos de la emisión de informes de exámenes especiales, respetara la Sección III.A.2.3.1., en lo que fuera de aplicación.

## **VI. NORMAS SOBRE CERTIFICACIONES**

### **VI. A. 1. Normas para su desarrollo**

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

2. A través del desarrollo de la tarea, el auditor gubernamental certificante debe reunir elementos de juicio válidos y suficientes que respalden su informe relativo a situaciones de hecho o comprobaciones especiales que no requieren la emisión de un juicio técnico.

3. Para reunir los elementos de juicio válidos y suficientes el auditor gubernamental no podrá trabajar sobre bases selectivas, debiendo en todos los casos examinar la totalidad de la población sobre la que se emitirá una manifestación.

#### **VI. A. 2. Normas sobre el contenido de la certificación**

1. El auditor gubernamental debe cuidar de no utilizar expresiones como auditoría o revisión, ya que puede generar confusión entre los usuarios en cuanto a la naturaleza del trabajo.

2. La certificación contendrá:

2.1. Título: certificación (con el aditamento que fuera necesario).

2.2. Receptor.

2.3. Explicación del alcance de una certificación.

2.4. Detalle de lo que se certifica.

2.5. Alcance específico de la tarea realizada.

2.6. Manifestación o aseveración del auditor gubernamental.

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

2.8. Lugar y fecha de emisión.

2.9. En el informe se deberá consignar:

- la denominación “Auditoría General de la Nación”
- la firma del auditor gubernamental designado
- Nombre y apellido completo
- Título profesional
- número de inscripción en la matrícula del Consejo Profesional de Ciencias Económicas en el que se encuentre inscripto (de corresponder),
- y/o cargo que desempeña en la AGN (de corresponder).