



Tribunal de Cuentas

**Manual de Auditoría del Tribunal de Cuentas de
la Municipalidad de Trelew**



Contenido

MANUAL DE AUDITORÍA	4
Introducción	4
Objetivo General:	4
Objetivos Específicos:	5
Alcance	5
Marco Normativo Genérico:	6
Organización del Manual:	7
Capítulo I - Aspectos Generales	8
Definición de Auditoría Gubernamental	8
Elementos de la auditoría	8
Objeto, información y criterios	8
Tipos de Auditoría Gubernamental	9
Capítulo II – Principios éticos relativos al auditor	10
Capítulo III – Normas Generales sobre la realización de la auditoría en el sector público.	11
Planificación	11
Ejecución:	15
Informe:	16
Seguimiento:	19
Capítulo IV – Normas Generales sobre la realización de la auditoría de la Cuenta.	20
Marco normativo y metodológico:	20
Auditoría de la Cuenta y rendición de cuentas	21
Estructura y contenido de los informes de la Auditoría de la Cuenta	28
Capítulo V – Auditorías Especiales y Auditorías de Desempeño.	31
Auditorías Especiales	31
Auditorías de Desempeño	31
ANEXO I: PAPELES DE TRABAJO	33
ANEXO II: CONOCIMIENTO DEL ENTE A AUDITAR - LEGAJOS	35



Tribunal de Cuentas

ANEXO III: CUESTIONARIOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO	39
ANEXO IV: MATRIZ DE RIESGOS	46



Tribunal de Cuentas

MANUAL DE AUDITORÍA

Introducción

El Tribunal de Cuentas de la Municipalidad de Trelew (en adelante, TCM) es el órgano de contralor de ejecución del Presupuesto y de la gestión Financiero-Patrimonial de la Municipalidad, de sus Entes Autárquicos y Descentralizados, según lo dispuesto por la Carta Orgánica Municipal.

Su competencia, establecida en el art. 114 de la Carta Orgánica comprende:

- Examinar las cuentas de percepción, gastos e inversión de las rentas municipales. Emitir opinión sobre las mismas, aconsejar las medidas que deberían adoptarse; indicar, de acuerdo con los procedimientos que se establezcan, el Funcionario o Funcionarios responsables como así también el monto, la causa y los alcances respectivos.
- Inspeccionar y auditar las Dependencias.
- Adoptar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad
- Emitir opinión sobre la cuenta de inversión en forma previa a su elevación para su tratamiento por el Concejo Deliberante
- Efectuar el contralor de gestión de la Ejecución del Presupuesto.

Para el desarrollo de su cometido utiliza las técnicas de auditoría gubernamental. El presente manual es una herramienta de trabajo cuyo propósito es sistematizar y promover la mejora de las prácticas de auditoría gubernamental que lleva adelante el TCM. Abarca las distintas modalidades de auditoría en sus diferentes fases de desarrollo y establece criterios y recomendaciones en aquellos aspectos que se consideran críticos para el logro de sus objetivos.

El manual no sustituye el juicio de los auditores para evaluar situaciones y tomar decisiones en función del saber y de la experiencia profesionales. Tampoco es un producto definitivo que se establezca de una vez y para siempre, es por el contrario, una herramienta de apoyo a la tarea profesional de los auditores.

Objetivo General:

El objetivo general de este Manual consiste en que el TCM disponga de una herramienta para fortalecer las prácticas de auditoría gubernamental, teniendo como referencia permanente los principios fundamentales establecidos para las mismas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y en concordancia con las apuestas estratégicas para un control efectivo,



Tribunal de Cuentas

dispuestas en el Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas Municipal, es decir: el desarrollo de las competencias profesionales (capacitación), la calidad de los procesos de control externo (adopción de normas internacionales), y la relación con la administración municipal en el fortalecimiento del control interno.

Objetivos Específicos:

- a) Unificar criterios para la aplicación de procedimientos en la planificación, ejecución, elaboración de informes y seguimiento de auditorías que se desarrollen en el Tribunal de Cuentas. Todas las actividades de control que se realicen deben estar necesariamente enmarcadas dentro del ámbito de competencia que les asignen las disposiciones legales.
- b) Asegurar la independencia de los Auditores respecto del ente objeto de control (auditado), desarrollando su trabajo con objetividad e imparcialidad. En este sentido, se deben poseer principios éticos para el cumplimiento de la función y se deben realizar las auditorías con el debido cuidado profesional, lo que supone que se actuará aplicando la cautela, la reflexión y la debida atención a las normas.
- c) Promover una mejora de la calidad de las prácticas de control gubernamental.
- d) Respalda la responsabilidad de los auditores del Tribunal de Cuentas.
- e) Contar con un marco conceptual y de procedimientos alineado con las normas nacionales e internacionales de auditoría establecidas por las organizaciones reguladoras en la materia.
- f) Formalizar los procesos que organizan la participación de los actores (auditores, entidades y áreas auditadas, público en general) en la realización de las auditorías.
- g) Servir de guía metodológica en el proceso de inducción, para el personal que ejerce la auditoría.

Alcance

El presente manual comprende procesos de la auditoría gubernamental necesarios para el ejercicio de las funciones del TCM, incluyendo en ellos todas aquellas actividades que realicen las áreas auditadas que se encuentren vinculadas con el logro de los objetivos y alcances de las auditorías.



Marco Normativo Genérico:

El TCM conforme la Ordenanza N° 4252, modificada por la Ordenanza N° 7225, tiene las siguientes atribuciones:

a) Funciones de Control

a.1.) Analizar todos los actos administrativos que se refieran a la Hacienda Municipal y observarlos cuando contraríen o violen disposiciones legales o reglamentarias, dentro de los quince (15) días de haber tomado conocimiento.

a.2.) Ejercer el control de la gestión financiero-patrimonial de la Municipalidad, de sus entes autárquicos y descentralizados.

a.3.) El contralor de la ejecución del presupuesto, mediante examen de las cuentas de percepción, gastos e inversión de las rentas municipales.

a.4.) Emitir opinión sobre la cuenta de inversión.

a.5.) Solicitar directamente informes o dictámenes de los asesores y técnicos del Municipio.

a.6.) Constituirse en cualquier organismo Municipal para efectuar comprobaciones, verificaciones o recabar los informes que considere necesarios.

a.7.) Fijar las normas, requisitos y plazos a que se deberán ajustar los estados contables de ejecución del presupuesto y la cuenta de inversión.

a.8.) Aplicar multas de hasta el valor equivalente a cinco (5) módulos (Ordenanza Tarifaria Anual) a los responsables, en caso de transgresiones a disposiciones legales y reglamentarias, sin perjuicio de las acciones legales que correspondan iniciar por los daños materiales que puedan derivarse para la Hacienda Municipal.

a.9.) Apercibir y aplicar multas de hasta el valor equivalente al cincuenta por ciento (50%) de un (1) módulo, en los casos de falta de respeto o desobediencia a sus resoluciones.

b) Funciones de Asesoramiento

b.1.) Interpretar las Ordenanzas y las Resoluciones en cuanto conciernen a materia de su competencia.

b.2.) Asesorar al Concejo Deliberante y al D.E.M., en materia de su competencia.

El presente Manual de Auditoría tiene su fundamento en las facultades y atribuciones conferidas por la Carta Orgánica Municipal y la Ordenanza N° 4252, modificada por la Ordenanza N° 7225.

Asimismo, al momento de realizar el presente Manual se tuvo en cuenta la Ordenanza de contabilidad para la Municipalidad de Trelew N° 6370.

A los efectos de su redacción se consideraron las normas internacionales de Entidades Fiscalizadores Superiores (ISSAIs) aprobadas y autorizadas por la



Tribunal de Cuentas

Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI); las resoluciones técnicas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C. P.C.E.); y el Manual de Control Externo (MACOEX) del Honorable Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires.

Organización del Manual:

El Capítulo I aborda aspectos generales de la auditoría gubernamental que se consideran relevantes para los propósitos del manual.

El Capítulo II presenta los principios éticos que rigen el desempeño del TCM.

El Capítulo III desarrolla los lineamientos generales para la práctica de la auditoría, según lo que las normas internacionales vigentes en la materia establecen.

El Capítulo IV presenta Normas generales y lineamientos específicos para realizar la auditoría de la cuenta.

El Capítulo V expone los lineamientos para realizar las auditorías especiales.



Definición de Auditoría Gubernamental

La auditoría gubernamental es un proceso sistemático y objetivo de obtención y evaluación de evidencias, con el propósito de determinar si la información o las condiciones reales bajo examen, se ajustan a los criterios establecidos o construidos para los casos específicos, como así también analizar las causas y consecuencias de estas situaciones. Se trata de un examen objetivo, independiente e imparcial de las actividades financieras, administrativas y operativas, ejecutadas por organismos del sector público u otras entidades y personas que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos.

La Auditoría gubernamental proporciona al poder legislativo, a los Organismos de Control, a los gobernantes, a los actores de la sociedad civil y al público en general información y evaluaciones independientes y objetivas, sobre la administración y el desempeño de las políticas, programas y actividades de gobierno. Permite al TCM cumplir con su principal misión, emitir opinión sobre la cuenta de inversión en forma previa a su elevación para su tratamiento por el Concejo Deliberante.

Elementos de la auditoría

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

Las partes intervinientes son: el auditor, el auditado y los usuarios. El auditor es el TCM que actúa a través de sus funcionarios. El auditado es la parte responsable de la administración de las actividades o informaciones que constituyen el objeto de la auditoría. Los usuarios son aquellas instituciones, organizaciones o personas para quienes se elabora el informe de auditoría.

Objeto, información y criterios

La información, condición o actividad que la auditoría somete a examen es el objeto. La información sobre el objeto es la que el examen mismo reúne para medir o evaluar su estado respecto de los criterios que la auditoría asume. Los criterios son los parámetros de referencia que se utilizan para evaluar el objeto en cuestión. Para evaluar su idoneidad deben considerarse la relevancia para la situación, la comprensibilidad para los usuarios, así como su integridad, confiabilidad y objetividad. Pueden ser específicos o más generales y obtenerse de distintas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios precisos y mejores prácticas.



Tribunal de Cuentas

Las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. El nivel de seguridad que puede proporcionarse al usuario previsto, debe comunicarse de forma transparente. Sin embargo, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

Tipos de Auditoría Gubernamental

Los tipos de auditoría se distinguen de acuerdo con los objetivos perseguidos: “Financiera”, cuyos principios fundamentales se encuentran expresados en las ISSAI 200; de “Cumplimiento”, cuyos principios se encuentran expresados en las ISSAI 400; y de “Desempeño”, cuyos principios fundamentales se encuentran expresados en las ISSAI 300.

Financiera: se propone determinar si la información financiera se presenta de conformidad con el marco de referencia contable.

De cumplimiento: Se propone determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones identificadas como criterios. Se lleva a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen en todos sus aspectos significativos, con las regulaciones que rigen a la entidad auditada.

De desempeño: se propone determinar si las acciones, programas e instituciones se desempeñan conforme a los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora.



Capítulo II – Principios éticos relativos al auditor

Los principios éticos que se detallan a continuación indican el comportamiento que deben guardar los auditores, en el cumplimiento de sus obligaciones, durante el proceso de auditoría.

Integridad: los auditores deben cumplir normas elevadas de conducta durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las entidades fiscalizadas. Para preservar la confianza de la sociedad, la conducta de los auditores debe ser irreprochable y estar por encima de toda sospecha.

Independencia: Para los auditores es indispensable la independencia con respecto a la entidad fiscalizada y otros grupos de interés externos.

Imparcialidad y Objetividad: sus informes deben ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los mismos deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de acuerdo con las normas de auditoría del organismo.

Secreto Profesional - Confidencialidad: La información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría, no debe revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a efectos de cumplir con las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan al organismo, como parte de los procedimientos normales de este o de conformidad con las normas pertinentes.

Debido Cuidado y diligencia profesional-educación continua: los auditores deben desempeñarse según altos estándares de profesionalidad en la planificación, realización y supervisión de la auditoría y en la preparación de los informes correspondientes, empleando la debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de su labor. Tienen la obligación de actualizar y mejorar de manera continua las capacidades requeridas para el desempeño de sus responsabilidades profesionales.

Responsabilidad: La responsabilidad ética es la capacidad que tiene el ser humano de responder por el contenido ético de los actos que realiza y las consecuencias previsibles que de ellos se derivan. La responsabilidad implica que quien actúa es dueño de sus actos y que, por lo tanto, debe saber qué va a hacer y decidir hacerlo.



Capítulo III – Normas Generales sobre la realización de la auditoría en el sector público.

El proceso de la Auditoría comprende las etapas de planificación, ejecución, informe y seguimiento.

Planificación

Define el objetivo de la auditoría y qué se pretende lograr con la misma. El auditor debe planificar sus tareas en función de tales objetivos.

La planificación tiene que ser realizada en forma ordenada, sistemática y documentada. Es un proceso que debe ser organizado, que genera productos que son los papeles de trabajo que documentan las distintas actividades del mismo y que concluyen en el Informe de Planificación, pero este proceso y dichos documentos sólo sirven y son útiles si logran que la actividad de la auditoría esté planificada. Puede ser modificada a medida que progresa el trabajo y ante un cambio significativo, éste debe quedar documentado.

La planificación debe incluir la selección de los procedimientos a aplicar, su alcance, su distribución en el tiempo y la determinación de los auditores involucrados. La auditoría se realizará teniendo en cuenta una planificación basada en el análisis de los riesgos para el cumplimiento de los principales objetivos organizacionales, evaluando además los riesgos propios de cada unidad organizativa, sistemas, procesos y responsabilidades relevantes de operación y gestión del organismo.

Se desarrolla el plan de auditoría con el propósito de que el auditor pueda reunir elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de la aplicación de los distintos procedimientos.

La planificación no empieza de cero, sino que busca añadir cualidades que pueden estar ya, más o menos presentes. En esta línea se pueden identificar dos niveles de planificación:

1. Nivel de planificación estratégica: ocurre cuando se trazan direcciones claras, se justifican, se toman decisiones y se evalúan riesgos, se establecen prioridades, se tienen en cuenta las contingencias, etc. La ausencia de estrategias remite a hacer las cosas por rutina y a carecer de explicaciones sobre el por qué y el para qué se hacen las cosas que se hacen.
2. Nivel operativo o de la programación de las actividades: en el que se definen las actividades y tareas que habrán de llevarse a cabo en la fase relativa a la Ejecución de la Auditoría. Se asignan claramente las responsabilidades, se determinan los recursos disponibles a aplicar en la auditoría, se prevé con suficiente antelación la necesidad de refuerzos en recursos humanos o



Tribunal de Cuentas

tecnológicos, y una adecuada previsión de los tiempos que insumirán las tareas para cumplir con el plan dentro de los plazos establecidos, todo ello con la finalidad de gobernar los riesgos del auditor.

Puede afirmarse, entonces, que la actividad de auditoría está bien planificada si en una primera instancia, interpreta y traduce adecuadamente las directrices institucionales. Quienes lleven adelante la misma deben tener el control sobre el curso de la Auditoría, ello implica tomar ciertas decisiones que podrán mantenerse o requerir que sean ajustadas en el curso de la actividad y en medio de las múltiples circunstancias e imprevistos que se presenten.

En tanto, en el nivel estratégico, es decir el de la programación de la auditoría o la auditoría en detalle, se debe proceder a la definición de las actividades, tareas o procedimientos a aplicar, los responsables, los recursos y el tiempo que se necesitan. Estas son las cuestiones claves de la planificación en este nivel que se denomina Programación de la Auditoría.

Se tendrán en cuenta las siguientes etapas para la Planificación:

- a) Relevamiento del Perfil del Auditado:** el objetivo de esta etapa es conocer adecuadamente al ente auditado a fin de identificar las áreas críticas en las cuales focalizar las tareas de auditoría y contribuir a la evaluación de los riesgos inherentes a la gestión del ente.

Deberán tenerse en cuenta las características contextuales del ente a auditar: reseñas geográficas, demográficas, políticas, la misión institucional, funciones, organización (sede, delegaciones, etc.), datos de contacto, etc.

También se considerará toda la información cualitativa sobre su organización, las atribuciones y los actos jurídicos de relevancia para la cuenta. Dicha información cualitativa será útil para evaluar la importancia relativa de las cuestiones a analizar.

Se deberá procurar obtener conocimiento de las operaciones, sistemas y métodos de procesamiento de información, identificando la legislación y reglamentaciones que son aplicables a la entidad o actividad auditada.

- b) Evaluación del Sistema de Control Interno:** el propósito de esta etapa es evaluar el proceso que ejecuta el auditado para determinar el grado de seguridad de las operaciones que garanticen el logro de los objetivos institucionales, el resguardo de bienes y recursos, la confiabilidad de la información financiera y el cumplimiento normativo, actividad que permite al auditor analizar los riesgos de fallas en los controles que son responsabilidad de la propia gestión.



Tribunal de Cuentas

La evaluación del control interno deberá responder a la estructura planteada en el Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of Tradway Commission) que establece su marco conceptual dividiendo el proceso en cinco componentes: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, monitoreo y supervisión.

- c) Materialidad:** El auditor deberá determinar en la planificación y en la ejecución de la tarea, la materialidad o importancia relativa del objeto a auditar. Un objeto es materialmente significativo cuando se juzga que su examen influirá de manera importante en las decisiones de los usuarios previstos y cuando se evalúa que su omisión o exposición inadecuada provocaría un cambio en la opinión del profesional sobre el asunto. Se evaluará la significación del objeto teniendo en cuenta su naturaleza, la importancia de los posibles errores o irregularidades y el riesgo involucrado. La determinación de la materialidad en la planificación debe realizarse teniendo en cuenta aspectos cuantitativos y cualitativos.
- d) Evaluación de Riesgos:** la finalidad de esta etapa es identificar los eventuales riesgos de auditoría que la realidad organizacional pueda presentar y que puedan impactar en el estudio de la cuenta e interferir en la realización del examen.

La evaluación del riesgo es el proceso de identificación, medición y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos estratégicos, operacionales, de información y de cumplimiento de la entidad. Para tal fin, el auditor elaborará una Matriz de Riesgos que debe relacionar, para cada proyecto de auditoría, la estimación de la importancia o trascendencia de un hecho con la probabilidad o frecuencia de ocurrencia. La Matriz se elaborará sistematizadamente, en función a las prácticas generalmente aceptadas para su confección.

El riesgo es la probabilidad de que el auditor dé una opinión inapropiada cuando existan errores significativos en la materia controlada. Los auditores considerarán cuatro tipos de riesgos según la situación específica:

- 1. Riesgo inherente:** es el riesgo asociado a características propias del objeto auditado y que no puede ser eliminado por ser constitutivo del mismo, aunque puede ser mitigado por una adecuada gestión.
- 2. Riesgo de control:** es la probabilidad de no prevención, detección o corrección de desvíos en la entidad auditada. Se origina en la insuficiencia o inadecuación del sistema de control interno. Las situaciones que generan estos riesgos pueden ser modificadas por los niveles gerenciales del organismo.
- 3. Riesgo de detección:** es la probabilidad de que los procedimientos desarrollados y ejecutados por el auditor no detecten un error significativo en



el objeto auditado. A diferencia de los riesgos mencionados anteriormente, el riesgo de no detección es posible de controlar por el auditor y se relaciona directamente con los procedimientos de auditoría a aplicar.

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

La importancia de la medición y evaluación de los riesgos reside en la posibilidad de definir prioridades de auditoría en función a los resultados obtenidos.

El auditor elaborará una Matriz de Riesgos que debe relacionar, para cada proyecto de auditoría, la estimación de la importancia o trascendencia de un hecho, con la probabilidad o frecuencia de ocurrencia.

- e) Muestreo:** El muestreo permite inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos denominado universo o población en base al estudio de una fracción de esos elementos llamada muestra.

El equipo auditor definirá los criterios y métodos de muestreo apropiados para la obtención de información sobre el objeto bajo examen. Al realizar la elección del método de muestreo, el auditor debe considerar los objetivos de auditoría y la naturaleza del universo a muestrear, así como las ventajas y desventajas de cada método.

El auditor puede construir una muestra intencional sobre la base del juicio profesional (no aleatorio o no estadístico); utilizando técnicas de muestreo estadístico o combinando ambos tipos. En el muestreo estadístico, se realiza una selección aleatoria de los casos que permiten establecer el margen de error esperado y estimar el nivel de confianza de los resultados obtenidos.

Un principio bien establecido es que el dictamen del auditor debe basarse en evidencia obtenida mediante el muestreo. El auditor deberá determinar la cantidad y tipo de evidencia a reunir.

- f) Programa de Auditoría:** El proceso de planificación se hace operativo a través de un programa de auditoría organizado como un esquema lógico, secuencial, y detallado de las tareas a realizar y los procedimientos a utilizar, determinando la extensión y oportunidad en que será aplicados. El mismo debe guiar la acción del auditor y servir como elemento para el control de la labor realizada.



Tribunal de Cuentas

Para cada auditoría se debe elaborar un Programa que incluya los objetivos, los alcances, los procedimientos a aplicar y la oportunidad de su ejecución. También incluirá al personal encargado de su desarrollo y otros recursos necesarios. El programa debe ser flexible y admitir modificaciones, mejoras y ajustes que se consideren pertinentes durante el transcurso de la auditoría.

Ejecución:

- a) Objetivos:** El propósito de la fase de ejecución es lograr los objetivos establecidos en el plan general de auditoría, cumpliendo adecuadamente con las actividades y tareas definidas en el programa de auditoría.
- b) Técnicas de auditoría:** Quienes ejecutan el Plan de Auditoría aplican procedimientos y pruebas con la finalidad de obtener la evidencia que soporte las conclusiones sobre los procesos bajo examen. Entre ellas, pueden distinguirse: prueba de control; pruebas sustantivas; y otros métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor emplea sobre la base de su criterio o juicio, según las circunstancias.
- c) Evidencias de auditoría:** Evidencia es cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia en cuestión cumple con los criterios aplicables. Para emitir tal juicio, la evidencia que lo fundamenta debe ser suficiente y apropiada.

Los procedimientos de auditoría deben adecuarse a las circunstancias y permitir obtener evidencia suficiente y apropiada para fundamentar razonablemente las afirmaciones del auditor. Para ello deberá considerarse tanto la cantidad de información que será usada como evidencia como su relevancia y confiabilidad.

La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la propiedad se relaciona con la calidad de la misma, su relevancia y confiabilidad. La cantidad de evidencia requerida depende del riesgo de error de significancia de la información reunida sobre la materia en cuestión (mientras más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (mientras mayor sea la calidad, probablemente se necesite menos información).

- d) Técnicas de recopilación de evidencias:** Las evidencias obtenidas permiten respaldar los hallazgos de auditoría que se expondrán como conclusiones de trabajo. El equipo de auditores debe trabajar para reunir evidencias de diferentes fuentes y naturaleza. De acuerdo a sus fuentes, las evidencias pueden ser clasificadas en: *evidencias producidas por los auditores*; *evidencias obtenidas del auditado* y *evidencias obtenidas de terceras partes*.



Tribunal de Cuentas

Por su parte, las evidencias derivadas de estas fuentes pueden ser clasificadas en cuatro tipos: *evidencia física*; *evidencia documental*; *evidencia testimonial* y por último, *evidencia analítica*.

La calidad de la recopilación, documentación y análisis de la información es fundamental para garantizar buenos resultados de auditoría. El Plan de Auditoría incluye la formulación de las preguntas de auditoría, las estrategias metodológicas para abordarlas y las técnicas de recolección de datos que ellas suponen.

La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando técnicas como las siguientes: observación, inspección, indagación, repetición, confirmación, procedimientos analíticos.

e) Hallazgos de Auditoría: son aquellos hechos debidamente fundados que llaman la atención del auditor por manifestar desviaciones respecto del criterio, y que deben ser comunicados al auditado porque afectan de manera relevante el desempeño de su actividad. El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos. La extensión con que desarrolle cada hallazgo dependerá de la manera en que se juzgue qué debe ser informado, aunque como mínimo deben identificarse los siguientes elementos: Condición (lo que es); Criterio (lo que debe ser); Efecto (resultado adverso o potencial de la condición encontrada); Causa (razón básica por la cual ocurrió la condición).

Sobre la base de los hallazgos o conclusiones de su trabajo, el equipo auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre los aspectos relevantes del objeto en el marco de los objetivos del examen.

g) Matriz de Hallazgos: la Matriz de Hallazgos debe reunir en forma estructurada los elementos centrales de la auditoría para convertirse en un instrumento útil en la confección del Informe General en el que se reúnen resultados y conclusiones. De esta manera, se comprenden los hallazgos y los elementos constitutivos de los mismos.

Informe:

El auditor debe preparar un informe basado en las conclusiones obtenidas como consecuencia de su tarea, para comunicar los resultados del examen al auditado, a los usuarios y al público en general con el propósito de promover correcciones y mejoras en la gestión y facilitar las acciones de seguimiento. El informe deberá incluir los hallazgos y observaciones que resultan del proceso de auditoría. El contenido debe ser fácil de entender, estar exento de afirmaciones ambiguas, incluir



Tribunal de Cuentas

solo aquella información capaz de validarse y respaldarse con la evidencia obtenida. Debe ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo. Debe estar escrito en lenguaje llano, cuando ello sea técnicamente factible, orientado a las necesidades de la información de los auditados y debe resultar comprensible para los usuarios y ciudadanos no especialistas en las materias abordadas. El informe fortalece el control, la transparencia y la certeza jurídica. También contribuye a promover prácticas comunicativas más eficaces, claras y satisfactorias entre los funcionarios públicos y la ciudadanía.

a) Contenidos mínimos: El informe debe contar con una estructura básica flexible que permita atender articuladamente a los requerimientos técnicos, al objetivo de la auditoría, a las particularidades de los destinatarios en las distintas fases, utilizando formas de comunicación y lenguaje apropiados. Los informes de auditoría siguen un esquema básico de organización:

MODELO DE INFORME

Título:

Identifica el tipo de auditoría e instancia del proceso de auditoría.

Destinatario:

Identifica a quién se dirige el informe. Así por ejemplo, en el caso de los informes que habitualmente realiza el Tribunal, los destinatarios son:

- Respecto al Informe sobre la Cuenta General del Ejercicio: *el Concejo Deliberante de la Ciudad de Trelew y el Departamento Ejecutivo Municipal*
- Respecto al Informe sobre la ejecución presupuestaria y su documentación respaldatoria: *el Departamento Ejecutivo Municipal*
- Respecto a los Informes Especiales: *el área responsable del proceso auditado*

Objeto:

Identifica aquello que se audita y el período que abarca la auditoría. En los tres ejemplos del apartado anterior, el objeto es:

- Informe sobre la Cuenta General del Ejercicio: *Estados que constituyen la misma y abarcan el año calendario.*
- Informe sobre la ejecución presupuestaria y su documentación: *ejecución presupuestaria del período y documentación respaldatoria.*
- Informe Especial: *proceso específico.*



Objetivo:

Establece el propósito, los aspectos y criterios de la auditoría. Por ejemplo, en el caso del Informe del Tribunal sobre la Ejecución presupuestaria municipal y su documentación respaldatoria, el objetivo es:

Expresar una opinión sobre la consistencia y razonabilidad de la información expuesta en los Estados Contables de Ejecución del presupuesto correspondientes al período- la que debe representar la ejecución del presupuesto municipal en sus aspectos más significativos-; y sobre su documentación respaldatoria, la cual será evaluada en sus aspectos formal, legal, numérico, contable y documental, en función de la normativa vigente (Ord. N° 6370, Ord. N° 5383, Ley I- N° 11 y normas concordantes).

Alcance:

Referencia a las normas de auditoría, procedimientos y fecha de la tarea de campo. Por ejemplo en el caso del Informe sobre la Ejecución presupuestaria municipal y su documentación respaldatoria, el alcance es:

En el examen del estado contable de ejecución del presupuesto y su documentación respaldatoria, se efectúa el trabajo de auditoría externa conforme las normas para el sector público, emitidas por el Instituto de Estudios Técnicos e Investigaciones del Secretariado Permanente de Tribunales de Cuentas de la República Argentina, que prescriben la revisión sobre bases selectivas según la evaluación del riesgo y conforme la existencia y operatividad de los sistemas de control interno de la entidad; y se basa fundamentalmente en comprobaciones globales para determinar la razonabilidad de las cifras expuestas en los estados mensuales, controles generales sobre la relación entre los sistemas presupuestario y financiero; y pruebas detalladas de operaciones y comprobantes a los efectos de verificar el respaldo documental y la corrección de la registración contable del gasto.

- Fecha de las tareas de campo: *La presente auditoría se realizó durante el período...*

Limitaciones al Alcance:

Exposición fundamentada de circunstancias que imposibilitaron el acceso a determinada información necesaria para determinar el objeto.

Incluimos en este apartado, aquellos casos en los que hubo restricciones de acceso a la documentación que impidieron aplicar procedimientos de auditoría requeridos. Esto implicó salvedades en la opinión.

Aclaraciones previas:

Áreas críticas surgidas del conocimiento del ente auditado, lo cual fundamenta el alcance descripto.

Presentación de resultados:



Tribunal de Cuentas

Se exponen los resultados obtenidos en el trabajo de campo con los procedimientos detallados en el alcance, tanto de aquellos que representan desvíos, como de los que muestran conformidad con los criterios.

Observaciones y recomendaciones:

Las observaciones señalan los desvíos relevantes surgidos al comparar la condición (situación detectada) con el criterio (deber ser), formulando recomendaciones para la mejora de los problemas identificados por la auditoría, abordando sus causas.

Una recomendación formal proporcionará una base para el seguimiento posterior por parte de los auditores, sobre la posible acción correctiva llevada a cabo por los funcionarios y/o agentes competentes.

Respuestas de la Entidad Auditada:

Consigna el descargo del auditado sobre las observaciones preliminares, remitidas por el equipo auditor.

Conclusión/Dictamen/Opinión:

Es la opinión respecto al cumplimiento del objetivo propuesto.

Dependiendo del tipo de auditoría y objetivos propuestos se expresa una opinión en cuanto a si la información de la materia auditada en todos sus aspectos importantes (seguridad razonable) está libre de incorrecciones desde el aspecto formal, legal, numérico, contable y documental, en función de la normativa vigente (errores y fraudes) y/o si cumple en todos los aspectos importantes con los criterios o normas establecidos.

Cada una de las conclusiones contenidas en los papeles de trabajo son opiniones técnicas que constituyen una de las partes sustanciales de la labor y que deben responder a lo requerido en el objeto de la auditoría.

Por ello, la conclusión final u opinión es la expresión que el auditor expone, indicando el grado de desvío u observancia encontrada sobre el óptimo aceptable.

Fecha: Consigna la fecha en que se emite el informe.

Firma.

Seguimiento:

Comprende aquellos procesos de evaluación de la contribución de las medidas adoptadas en respuesta a los hallazgos y recomendaciones a la mejora de la gestión.



Tribunal de Cuentas

El TCM debe dar seguimiento a los resultados de las auditorías y específicamente a las recomendaciones presentadas en los Informes y a los planes de trabajo que los responsables elaboren e implementen a partir de ellas.

En esta fase, se verifica el valor que la auditoría agrega a la gestión y se obtienen insumos críticos para la formulación y el ajuste del plan estratégico institucional que orienta el desarrollo de las auditorías.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los hallazgos y recomendaciones que siguen siendo relevantes en esta instancia y adoptar respecto a ellos un enfoque imparcial e independiente. Debe enfocarse en si se han implementado las medidas pertinentes para dar respuesta a los hallazgos y a las recomendaciones, luego de un tiempo razonable desde la comunicación del informe, decidiendo si el seguimiento se efectúa sobre todos o una parte de los hallazgos y las recomendaciones realizadas, en función de la oportunidad y la significatividad de las mismas y la forma en que se llevará a cabo. Se debe reunir información sobre las medidas que se han puesto en práctica para solucionar el problema, así como el estado actual y el efecto de las mismas.

Se deberá elegir en función de cada caso, un procedimiento especial de auditoría o una simple revisión de la documentación, pero el resultado deberá permitir la verificación del grado de cumplimiento de las acciones correctivas, evaluando consecuentemente el impacto generado por la recomendación implementada.-

Capítulo IV – Normas Generales sobre la realización de la auditoría de la Cuenta.

Marco normativo y metodológico:

El TCM tiene como mandato, de acuerdo con la Carta Orgánica Municipal, el contralor de la ejecución del Presupuesto y de la gestión financiero-patrimonial de la Municipalidad, de sus entes Autárquicos y Descentralizados. Esto implica examinar las cuentas de percepción, gastos e inversión de las rentas municipales, emitir opinión sobre las mismas, aconsejar las medidas que deberían adoptarse; indicar, de acuerdo con los procedimientos que se establezcan, el Funcionario o Funcionarios responsables como así también el monto, la causa y los alcances



Tribunal de Cuentas

respectivos. También inspeccionar y auditar las dependencias, adoptar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad, emitir opinión sobre la cuenta de inversión en forma previa a su elevación para su tratamiento por el Concejo Deliberante. Y por último efectuar el contralor de gestión de la Ejecución del Presupuesto.

El estudio de la cuenta constituye, por tanto, el principal componente del mandato asignado al TCM, por la Carta Orgánica Municipal, su materia auditable son los estados financieros, sus respectivos registros contables y documentación de respaldo. El estudio de la cuenta conduce a la realización de un proceso de *auditoría de cumplimiento* asociada a *una auditoría financiera*, cuyos resultados constituirán el insumo para la emisión de la opinión que se eleva al Concejo Deliberante. El CD es, de acuerdo al artículo 19.15 de la Carta Orgánica Municipal, quien en definitiva aprueba las cuentas anuales de la Administración, solicitando previamente la opinión al TCM sobre las cuentas de percepción y gastos, cuando lo considere necesario.

Auditoría de la Cuenta y rendición de cuentas

El Tribunal de Cuentas definió a través del Acuerdo N° 13/2012 como objeto general de auditoría a las cuentas de ejecución presupuestaria de la Administración Municipal.

Rendir cuentas es el deber legal y ético que tiene todo funcionario o persona, de informar y responder por la administración, el manejo y la rendición de fondos, bienes o recursos públicos asignados a su responsabilidad, así como las acciones y resultados obtenidos en el cumplimiento de sus mandatos.

La rendición de cuentas, como principio fundamental para la gobernabilidad, la legitimidad y la generación de la confianza social, constituyen la esencia misma del control externo. El TCM hace propios los principios rectores que la Declaración de Asunción de la OLACEFS del año 2009, establece para un adecuado ejercicio de la rendición de cuentas:

- La rendición de cuentas es la base para un **buen gobierno**.
- Supone la **obligación de informar y justificar** por parte de los funcionarios.
- Se organiza como un **sistema integral** que compromete a una diversidad de actores públicos y de la sociedad civil, cuya interacción y comunicación deben ser promovidas por las Entidades Fiscalizadoras Superiores y los Gobiernos.
- Exige **transparencia de la información** (esta debe ser relevante, clara, accesible, comprensible, completa, medible, verificable, oportuna, útil y pública para el ciudadano) que garantice la publicidad de las actuaciones públicas.



Tribunal de Cuentas

- Requiere la capacidad de los actores que demandan cuentas de aplicar o solicitar ante las autoridades la **sanción del incumplimiento** de los deberes y obligaciones de los funcionarios públicos.
- Promueve la **participación ciudadana activa** asentada sobre la capacidad de la sociedad civil de organizarse para ejercer el control ciudadano como parte del sistema de rendición de cuentas en el control de la legalidad y el uso eficiente de los recursos públicos.
- Requiere de la implementación, fortalecimiento actualización continua y aplicación efectiva de un **marco legal completo** para la rendición de cuentas permanente.
- Demanda un liderazgo de las **Entidades Fiscalizadoras Superiores** que promuevan principios, sistemas, mejores prácticas y mecanismos eficientes de rendición de cuentas.

Objetivos:

- Emitir opinión sobre la razonabilidad de la información financiera, patrimonial y presupuestaria.
- Emitir una opinión sobre el cumplimiento de las normas o criterios que rigen las actividades de los entes auditados.
- Contribuir a la adopción de buenas prácticas de gestión por parte de los auditados.
- Prevenir irregularidades.

Alcance: la auditoría de la cuenta incluye en su alcance el examen de los estados financieros y de la información financiera y presupuestaria (ingresos, financiamiento y gastos de la entidad) así como el cumplimiento del marco legal sobre la rendición de cuentas documentada, propiamente dicha.

Elementos de la auditoría de la cuenta: La auditoría de la cuenta es un proceso en el que intervienen el equipo auditor al que se le asigna el estudio; el auditado responsable de la información, la administración de los recursos públicos y la atención de las recomendaciones; y los usuarios de la auditoría, para quienes el TCM elabora el informe.

Los criterios que la auditoría de la cuenta utiliza para evaluar el objeto se obtienen de las normas y marcos de referencia que rigen la presentación de estados financieros así como también de la normativa vinculada a la rendición de cuentas.

El equipo auditor debe identificar y extraer de la normativa los criterios adecuados para el objeto y alcance de la auditoría que deba llevar adelante. Estos criterios



deber ser pertinentes, confiables, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles.

El objeto de la auditoría de la cuenta son los estados financieros, operaciones, programas actividades y/o información u otros asuntos de la entidad auditada, correspondientes a un ejercicio fiscal determinado, con sus registros y documentación de respaldo.

Planificación: El TCM planifica la auditoría de la cuenta de acuerdo con las normas generales establecidas en el capítulo III del presente manual. Esta planificación abarca, con las particularidades propias de este tipo de auditoría, todas las actividades que integran la asignación del equipo y el cronograma para la realización de las tareas de campo de la auditoría del ejercicio, la metodología de trabajo estandarizando los procesamientos y detallando los mismos para cada rubro a auditar, hasta la emisión del informe.

El Plan General de la Auditoría de la cuenta incluye los siguientes contenidos: alcance de la auditoría, objeto, información sobre el objeto, criterios de auditoría, determinación de materialidad del objeto, evaluación preliminar del riesgo, consideración del resultado y conocimiento obtenido con anterioridad en auditorías previas. Estos contenidos se expondrán en un Informe de Planificación.

INFORME DE PLANIFICACIÓN: Con el objeto de documentar la planificación del estudio de la cuenta, el auditor confeccionará el Informe de Planificación de la Auditoría de la Cuenta, que es el documento que contiene las estrategias de la auditoría o Plan General que se conforma con una síntesis de las actividades, antes señaladas, y el Programa de Auditoría como documento detallado de tareas, asignación de personal y cronograma, para la realización de las tareas de campo de la auditoría durante la ejecución.

Se incluye a continuación un modelo de informe que deberá ser utilizado para su elevación al Contador Fiscal, a fin de ser aprobado por el mismo, el que podrá ser adaptado a las circunstancias particulares del organismo a auditar.

Ejecución: La fase de ejecución es el momento central de la auditoría, en el cual se practican todas las pruebas utilizando las técnicas o procedimientos necesarios para reunir las evidencias de auditoría que sustentarán el informe. Esto incluye la reunión de información, su registro y documentación, el análisis, la producción de hallazgos y conclusiones y la comunicación al organismo auditado para resolver problemas y promover la eficiencia y efectividad de sus operaciones.

El equipo auditor debe valorar el uso de los métodos para la selección y análisis de muestras, dependiendo del objetivo y del alcance de la auditoría. Quienes ejecutan el Plan de Auditoría aplican procedimientos y pruebas para obtener las evidencias que soporten las conclusiones sobre los procesos bajo examen. Entre ellas, pueden distinguirse:



Tribunal de Cuentas

- Pruebas de control
- Pruebas sustantivas
- Otros métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor emplea sobre la base de su criterio o juicio según las circunstancias.

Para decidir la utilización de los procedimientos a aplicar, se deben evaluar factores tales como:

- La importancia del área, sector, materia, u objeto del examen.
- El grado de confiabilidad de la información disponible.
- El conocimiento general del funcionamiento de los sistemas y de los controles existentes.

Los procedimientos de auditoría aplicables para la obtención de las evidencias mencionadas comprenden, como mínimo, las siguientes actividades:

- *Relevamiento*: representa el conjunto de actividades encaradas para documentar en qué forma se lleva a cabo un procedimiento.
- *Revisión*: consiste en el análisis de las características que debe cumplir una actividad, informe o documento. Sirve para seleccionar operaciones que serán verificadas en el curso de la auditoría.
- *Confrontación*: consiste en el cotejo de información contenida en registros contra el soporte documental de las transacciones registradas.
- *Rastreo*: es utilizado para seguir el proceso de una operación de manera progresiva o regresiva, reconstruyen el flujo de actividades y controles, a través de la documentación respectiva.
- *Observación*: consiste en la verificación ocular de operaciones y procedimientos durante la ejecución de las actividades de la entidad. Se la considera complemento del relevamiento.
- *Comparación*: consiste en establecer las diferencias entre las operaciones realizadas y los criterios, normas, procedimientos y prácticas que se utilizan habitualmente.
- *Indagación*: consiste en la obtención de manifestaciones mediante entrevistas a funcionarios y empleados o personas relacionadas con las operaciones.
- *Encuesta*: se formaliza mediante la utilización de cuestionarios escritos sobre actividades u operaciones objeto de análisis.
- *Cálculo*: se trata de la verificación aritmética de comprobantes, documentos, para evaluar su corrección y exactitud.



Tribunal de Cuentas

- **Comprobación:** determina la verosimilitud de los actos y la legalidad de las operaciones, autorizaciones, mediante el examen de la documentación respectiva.
- **Certificación:** se refiere a la obtención de un documento en el que se asevera la veracidad de un acto o hecho legalizado a través de la firma de un funcionario autorizado.
- **Inspección:** es el examen físico y ocular de ciertos activos tangibles como ser bienes de consumo o de uso, insumos, obras, valores, para comprobar su real existencia y autenticidad.
- **Análisis:** es la separación de una operación, procedimiento o actividad en sus elementos componentes, para establecer su conformidad con criterios de orden normativo y técnico.
- **Circularización:** procura obtener información directa y por escrito de un sujeto externo a la entidad, que se encuentra en situación de conocer la naturaleza y condiciones de la operación consultada y de informar válidamente sobre ella.

Las confirmaciones pueden ser de las siguientes clases:

- **Positivas:** es aquella manifestación solicitada que proporciona evidencia de auditoría sólo en el caso de ser recibida la respuesta.
- **Negativas:** es aquella manifestación de conformidad sobre un saldo o transacción que se solicita y proporciona evidencia de auditoría a pesar de no ser recibida la respuesta. En las solicitudes de este tipo se incorpora una leyenda en la cual se aclara que en el caso de no ser respondida se la considerará conforme sin observaciones.
- **Directas:** Corresponde a las solicitudes en las cuales se incluyen los saldos o transacciones que se quieren confirmar. Este tipo de confirmaciones se utiliza generalmente para la validación de activos.
- **Ciegas:** corresponde a las confirmaciones en las cuales se solicita que se informen los saldos pendientes a una fecha o las transacciones realizadas en un período. Este tipo de confirmación se utiliza generalmente para la validación de pasivos y saldos con entidades financieras.
- **Conciliación:** es el examen de la información emanada de diferentes fuentes con relación a la misma materia, a efectos de verificar su concordancia y determinar de esa manera la validez y veracidad de los registros e informes que se están examinando.
- **Tabulación:** consiste en agrupar, sobre la base de determinados criterios, datos obtenidos en distintas áreas o segmentos, para posibilitar la derivación de conclusiones.



- **Determinación de razonabilidad:** se lleva a cabo a través de la utilización de indicadores o *tendencias* sobre la evolución de determinados comportamientos.

Los procedimientos pueden ser modificados, reemplazados por otros alternativos o suprimidos, atendiendo a las circunstancias de cada situación. En tales casos, el auditor 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 obtener elementos de juicio válidos y suficientes. Adicionalmente, se pueden aplicar otros métodos que complementan a los procedimientos y técnicas y que constituirán elementos auxiliares para la selección y utilización de los mismos. Se identifican las condiciones existentes, se establecen muestras del universo y se preparan los resultados de los trabajos realizados.

Aplicación de Técnicas de Muestreo: El uso de técnicas de muestreo permite inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos que conforman la población en base al estudio de una fracción de esos elementos, llamada muestra. Por muestra representativa se entiende una cantidad dada de partidas que, considerando los valores otorgados a elementos tales como el riesgo, permita inferir que el comportamiento de esa muestra es equivalente al comportamiento del universo.

El objetivo del muestreo es proporcionar una base razonable de casos, a partir de la cual establecer conclusiones sobre la población de la que se extrajo la muestra.

El equipo auditor definirá los criterios y métodos de muestreo apropiados para la obtención de información sobre el objeto bajo examen. Al realizar la elección del método de muestreo, el auditor debe considerar los objetivos de auditoría y la naturaleza del universo a muestrear, así como las ventajas y desventajas de cada método. Debe tener en cuenta que puede actuar sobre bases selectivas, determinadas según su criterio exclusivamente o apoyándose con el uso de métodos estadísticos.

Se identifican las condiciones existentes y se establecen muestras del universo a través de:

1. Pruebas selectivas a criterio o juicio del auditor: cuando con el objeto de simplificar las labores de medición, verificación o examen, a juicio del auditor se selecciona una muestra representativa del universo bajo análisis.
2. Pruebas selectivas por muestreo estadístico: el mismo permite cuantificar el grado de incertidumbre (riesgo) que resulta de examinar sólo una parte del universo. Existen métodos matemáticos para determinar el tamaño mínimo de la muestra necesaria para un conjunto.

Tanto en el muestreo estadístico como en el de criterio, el auditor debe discernir qué margen de error considerará aceptable para cada selección, por lo tanto su decisión descansará también en su conocimiento del control interno vigente.



Tribunal de Cuentas

En cualquier caso, antes de resolver el método de selección a seguir, el auditor debe considerar los hechos y aspectos individuales de mayor significación (por su importe o por su relevancia dentro del conjunto), los que examinará íntegramente con particular atención y cuidado.

El auditor debe ampliar el tamaño de las muestras e investigaciones cuando los resultados obtenidos señalen cantidad de errores en exceso al esperado, u otras irregularidades que revelen fallas de control interno o de desempeño en el organismo.

Obtención de las Evidencias: El auditor debe obtener siempre el nivel de evidencia necesaria que le permita formar y sustentar sus juicios y afirmaciones. Las evidencias se agrupan según sus características:

- **Físicas:** las obtenidas mediante inspección o visualización directa de activos tangibles, personas, actos o procesos. Deben documentarse mediante memorandos, fotografías, gráficos, mapas o muestras reales.
- **Documentales:** las mismas provienen de información contenida en registros, actuaciones, cartas, contratos, facturas, informes, expedientes.
- **Testimoniales:** las resultantes de información obtenida de las personas que tienen conocimientos dentro y fuera de la entidad, comprenden a las declaraciones recibidas en respuesta a las preguntas formuladas, tales como encuestas, entrevistas, cartas de gerencia.
- **Analíticas:** son las resultantes de cálculos, comparaciones, estimaciones, estudio de índices y tendencias, así como la investigación de variaciones y de transacciones habituales.
- **Informáticas:** se incluye a las contenidas en soportes electrónicos, informáticos, así como elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados por el auditado.

Las evidencias que el auditor obtenga para fundamentar sus opiniones, observaciones y recomendaciones deben ser competentes, relevantes y suficientes. La evidencia será competente en la medida en que sea consistente con el hecho, es decir, confiable y válida. El auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de la validez o integridad de la evidencia y, de ser así, obtendrá evidencia adicional o relevará esa situación en el informe de auditoría.

Informe: En el informe de auditoría se exponen las conclusiones sobre la conformidad del objeto con los criterios y se emite una opinión sobre los Estados contables y financieros. Esto incluye la presentación de los hallazgos sobre las desviaciones y/o incumplimientos y la determinación de responsables de los mismos, incluyendo posibles consecuencias y eventuales recomendaciones para prevenir su ocurrencia futura.



El equipo auditor debe preparar su informe por escrito al final de cada etapa del proceso de auditoría de la cuenta ajustando su formato a cada tipo y circunstancias. El formato debe guardar consistencia con la documentación obtenida y su lenguaje debe ser accesible, libre de ambigüedades, independiente, objetivo, justo y constructivo.

Estructura y contenido de los informes de la Auditoría de la Cuenta

El informe de la auditoría de la cuenta debe cumplir con los requisitos establecidos en el Capítulo 3 del presente Manual, detallando los siguientes aspectos especiales que responden a las características de los informes existentes en las distintas etapas de este tipo de auditorías:

Título: Se consignará: “Informe de Auditoría de la Cuenta,…”

Destinatario: El informe está dirigido al Concejo Deliberantes de la Ciudad de Trelew.

Párrafo introductorio: Identifica la entidad y período auditados y expresa el objetivo de la auditoría.

Alcance: Identifica las normas que asignan el mandato de la auditoría, las normas de auditoría aplicables al trabajo y los procedimientos utilizados. Asimismo, consigna cualquier limitación al alcance que hubiere impedido la aplicación de procedimientos planificados.

Identificación o descripción del objeto: Consigna que el objeto auditado está constituido por la “Rendición de Cuentas” que se integra con los estados contables financieros, presupuestarios y patrimoniales, registros y documentación respaldatoria y/o complementaria.

Criterios: Expone los criterios contra los cuales se evalúa el objeto auditado, cita las fuentes de dichos criterios (Ley de Presupuesto, normas contables, reglamentos, actos administrativos, etc.) y cualquier interpretación hecha sobre la aplicación de dichos criterios.

Responsabilidad del ente Auditado: Refiere a las obligaciones de elaboración y presentación de la Rendición de Cuentas, al diseño e implementación de un sistema de control interno para prevenir incorrecciones materiales, y al deber de informar y aportar toda la documentación requerida.

Responsabilidad del Auditor: Expresa la opinión general sobre la Rendición de Cuentas e indica que su responsabilidad se extiende a formular las observaciones correspondientes.

Observaciones: Detalla aquellos hallazgos materialmente significativos que motivaron el debido derecho de defensa por parte de los responsables intervinientes, y elabora el fundamento técnico y jurídico que permite decidir sobre el tratamiento a dar la observación.



Conclusión/Opinión: Expresa una opinión en cuanto a si la materia auditada, en todos sus aspectos importantes (seguridad razonable), está libre de incorrecciones (errores y fraudes), y/o si cumple con los criterios y normas establecidos.

Recomendaciones: Formula, si corresponde, recomendaciones constructivas que puedan contribuir a superar debilidades o problemas identificados por la auditoría o prevenir cualquier irregularidad, abordando las causas de las mismas.

Fecha: Se consigna la fecha de emisión del informe.

Firma: El informe es suscrito por los responsables.

Aspectos importantes sobre la Conclusión/Opinión:

Conclusión/Opinión: Habrá una opinión referida a la razonabilidad de los estados financieros, que se relaciona con la auditoría financiera integrante del proceso de auditoría de la cuenta y una referida al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias definidas como criterios, de acuerdo a la siguiente tipología:

Opinión no modificada o limpia: Es la que se emite cuando, habiendo reunido suficiente evidencia apropiada, no se identifican actos de incumplimiento de importancia material ni declaraciones erróneas en los estados financieros o bien estos errores resultan inferiores al umbral de materialidad determinado. Esto permite afirmar, con una garantía razonable, que la información presentada en los estados financieros y las actividades u operaciones subyacentes resultan conformes, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen la cantidad y el marco de referencia de presentación de estados financieros.

Opinión Modificada: El informe expresa una opinión modificada, cuando el equipo auditor identifica, a partir de evidencia de auditoría apropiada y suficiente, casos de declaraciones erróneas por sobre el umbral de materialidad o incumplimientos materiales o significativos pero no generalizados.

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

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

Abstención de Opinión: La abstención es una instancia excepcional que se habilita cuando el equipo auditor no tiene la posibilidad de formarse una opinión y ello se debe a situaciones extraordinarias y de público conocimiento que hacen imposible al equipo auditor contar con las evidencias necesarias para formar una opinión, siempre que dichos sucesos hubieren sido identificados y denunciados



Tribunal de Cuentas

oportunamente por los responsables y que el auditor no haya podido reunir evidencias mediante el uso de procedimientos alternativos.

Efecto de la Opinión: La opinión sobre el cumplimiento debe comunicar exhaustivamente los hallazgos determinados, la incidencia patrimonial y los presuntos responsables.



Tribunal de Cuentas

Capítulo V – Auditorías Especiales y Auditorías de Desempeño.

Auditorías Especiales

El TCM incluye en su planificación estratégica, el desarrollo de auditorías que se distinguen por sus objetivos. Ellas responden a líneas de trabajo o demandas específicas que pueden resolverse a través de auditorías de cumplimiento, financieras o de desempeño.

La auditoría especial comprende los estudios vinculados al examen de aspectos específicos, de orden contable, financieros, presupuestarios, administrativos jurídicos, entre otros y/o para investigar denuncias de diversa índole.

Una auditoría especial puede, por ejemplo, proponerse examinar elementos específicos de los estados financieros para emitir una opinión particular sobre ellos sin buscar, como es el caso de una auditoría financiera, un examen general del objeto sometido a estudio.

También puede dirigir sus esfuerzos hacia componentes específicos de la gestión para examinar su conformidad con disposiciones legales aplicables o con criterios identificados de buen desempeño por razones claramente identificables (como una denuncia o un caso de resonancia pública) sin pretender llegar a un juicio más amplio sobre el objeto integralmente considerado.

Se caracterizan por ser acotadas en el tiempo y pueden no estar previstas en la planificación institucional.

Auditorías de Desempeño

El TCM se encuentra facultado para la realización de auditorías de desempeño del Municipio de Trelew a los efectos de prevenir cualquier irregularidad y promover la mejora de la eficiencia, eficacia y economía de la administración. Se aplican las normas generales expuestas en el presente Manual.

Una Auditoría de Desempeño es la revisión independiente, objetiva y confiable, sobre la conformidad de las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del gobierno municipal con los principios de eficiencia, eficacia y economía a efectos de promover recomendaciones de mejora. El principio de eficiencia remite a la obtención del máximo producto a partir de los factores disponibles. Se refiere a la relación entre los factores o recursos utilizados y los productos obtenidos en términos de cantidad, calidad y oportunidad. El principio de eficacia se refiere al cumplimiento de los objetivos planteados y el logro de los resultados previstos; y el de economía refiere a la minimización de los costos de los recursos. En este tipo de auditorías, se incluye en las conclusiones, un análisis de las condiciones que son necesarias para garantizar que estos principios puedan



Tribunal de Cuentas

mantenerse, como el impacto del marco regulatorio o institucional sobre el desempeño de la entidad auditada.

Aspectos relevantes de las auditorías de desempeño:

- a) Enfoque de auditoría: Se reconocen diferentes enfoques para este tipo de auditorías:
 - *Enfoque orientado a sistemas, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión.
 - *Enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos en términos de productos, resultados e impactos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios operan como se esperaba
 - *Enfoque orientado a problemas, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desvíos de los criterios establecidos.
- b) Criterios: son puntos de referencia utilizados para evaluar al objeto auditado. Son estándares razonables contra los cuales se pueden evaluar y valorar la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones o actividades examinadas. A diferencia de otros tipos de auditorías, en este caso el auditor debe establecer estos criterios adecuados, que podrán ser cuantitativos o cualitativos.



Tribunal de Cuentas

ANEXO I: PAPELES DE TRABAJO

Los Papeles de Trabajo se utilizan como comprobantes de los procedimientos de auditoría y/o evaluación del control interno, y como pruebas de la labor efectuada a lo largo de todo el proceso auditor, permitiendo una adecuada supervisión a los profesionales intervinientes (en lo que respecta al cuidado y los criterios puestos en la ejecución de la tarea objeto de auditoría), pudiendo verificar la capacidad profesional y el nivel de entrenamiento que estos poseen.

Por lo dicho, está claro que la tarea que el auditor ha realizado es conocida a través de sus papeles de trabajo, ya sea en cuanto a la calidad como a la cantidad. Los papeles de trabajo son el vínculo entre el trabajo de campo y el informe emitido por los auditores, por lo que proporcionan el soporte de los resultados de la auditoría y son el fundamento de sus opiniones.

El auditor deberá mantener un archivo completo y detallado de los papeles de trabajo elaborados, en legajos preparados a tal fin.

Los principales propósitos de los papeles y legajos de trabajo son:

- Documentar la tarea realizada.
- Proveer la base para sostener las observaciones y conclusiones de la auditoría.
- Ayudar al auditor a ejecutar y a supervisar la labor de auditoría.
- Permitir la revisión de la calidad de la auditoría, al proporcionar la documentación escrita de la evidencia que respalda las opiniones y conclusiones.

Los papeles de trabajo deben contener:

- Los objetivos, el alcance y la metodología, los criterios de selección y muestreo utilizados.
- La descripción de la tarea realizada y la fecha de elaboración,
- La documentación necesaria acerca del trabajo realizado
- Las constancias de las revisiones realizadas
- La normativa legal recogida durante el desarrollo de las tareas
- Las evidencias del trabajo realizado por otro auditor, cuando hayan sido utilizadas para evitar la duplicidad de esfuerzos
- Las limitaciones y obstáculos encontrados en el desarrollo de las tareas de auditoría
- Las conclusiones sobre el examen de cada inciso o área y las conclusiones finales o generales del trabajo



Tribunal de Cuentas

- La Firma del auditor interviniente.

Atento a que los papeles de trabajo son el vínculo entre el trabajo de campo y el informe del auditor, deben reunir determinados requisitos:

- a) Ser completos, exactos y contener información suficiente de modo que para su comprensión no se requiera de otras explicaciones complementarias.
- b) Contener evidencia suficiente del trabajo realizado y de las conclusiones resultantes, facilitando la revisión y supervisión de las tareas.
- c) Ser claros, comprensibles y detallados.
- d) Contener información pertinente y relevante para el cumplimiento de los propósitos de la auditoría.

Los papeles de trabajo se considerarán de propiedad del Tribunal de Cuentas, debiendo ser conservados durante 10 años.



ANEXO II: CONOCIMIENTO DEL ENTE A AUDITAR - LEGAJOS

Previo a la elaboración del plan y del programa de trabajo se realizarán relevamientos preliminares con el objeto de reunir información acerca de las actividades a auditar (normativa del ente, estructura interna, recursos humanos, actividades operativas, etc.).

Cada Contador Fiscal deberá conformar para los objetos de auditoría asignados a su Fiscalía, un Legajo de la Fiscalía, un Legajo Permanente y un Legajo del Ejercicio.

1. LEGAJO DE LA FISCALIA

En este Legajo se archiva información y documentos de aplicación general a todos los estamentos municipales, y todo lo referido al funcionamiento interno del Tribunal de Cuentas, así como aspectos referentes a su personal. Por ejemplo, puede contener lo siguiente:

- a. Carta Orgánica Municipal.
- b. Ord. N° 4252 modificada por la Ord. N° 7225
- c. Acuerdo N° 13/2012 TCM
- d. Ordenanzas N° 6370 y 5383.
- e. Normas sobre Rendiciones.
- f. Ley de Obras Públicas (Ley I N° 11).
- g. Toda otra normativa de carácter general que se considere relevante.

2. LEGAJO PERMANENTE

En este Legajo se archiva la información y los elementos de juicio cuya utilidad trasciende a una auditoría en particular, constituyéndose en soporte para varios exámenes. Es una compilación de toda la normativa referida al organismo bajo análisis, y contendrá como mínimo la documentación indicada, separada por ítems, encabezada por un índice, debiéndose mantener permanentemente actualizado.

Los elementos que lo componen, por ejemplo, pueden ser los siguientes:

A. Aspectos Legales: deberán incluirse normas de creación, resoluciones y toda otra norma que haga al funcionamiento del organismo.

1. Régimen de organización administrativa de cada uno de los estamentos municipales u organismo a auditar, su Régimen de Contabilidad.-
2. Régimen de Contrataciones (Legislación y/o reglamentos de procedimiento de contrataciones, donde se establezcan pautas y los montos de



Tribunal de Cuentas

contratación para el organismo en particular; reglamentación y escala vigente de viáticos; etc.).

3. Régimen de Personal y Remuneraciones (Estatuto del personal; régimen de licencias; convenios colectivos y escalas salariales; reglamentación respecto de dietas y gastos de representación); normas sobre asignaciones familiares; leyes, decretos, ordenanzas o resoluciones que establezcan adicionales; régimen de planta transitoria, etc.

B. Organigrama y reglamento interno.

1. Organigrama
2. Manuales de misiones y funciones.

C. Normas de Control Interno del Organismo.

1. Relevamiento de control interno y manuales de procedimiento.
2. Cuestionarios modelo.
3. Matriz de riesgo modelo.

D. Fondos Especiales

1. Normas y convenios de creación.
2. Reglamentación Correspondiente.

E. Concesiones

1. Leyes, Decretos, Ordenanzas, Contratos, Convenios.
2. Reglamentación Correspondiente.
3. Informes financieros, canon, licencias, y toda otra información relevante al respecto

3. LEGAJO DEL EJERCICIO

Es una compilación que reúne la información relevada referida al ejercicio bajo auditoría para cada objeto de auditoría, y que contiene los papeles de trabajo que sólo tienen validez para el período bajo examen. Deberá contener como mínimo la siguiente documentación:

A. PLANIFICACION ANUAL

Anualmente, previo al inicio del ejercicio el Contador Fiscal deberá efectuar por escrito la planificación, donde se distribuirán en el tiempo las tareas a realizar por su fiscalía.

B. PRESUPUESTO ANUAL



Tribunal de Cuentas

1. Ordenanza y/o Resolución aprobando el Presupuesto.
2. Resoluciones de Distribución y Modificaciones presupuestarias.
3. Resumen mensual emitido por programa o fuente de financiamiento. Ejemplo: Relaciones de Pago, Reporte gerencial, etc.
4. Estados mensuales de ejecución presupuestaria de ingresos y egresos.
5. Convenios, con su respectiva normativa ratificatoria, de corresponder.

C. NOMINA DE AUTORIDADES Y SUS ACTUALIZACIONES

1. Informe por Nota del Ente, indicando autoridades y responsables, fechas y copia de los actos administrativos de designación (Ordenanzas, Resoluciones, etc.)
2. Detalle de los firmantes de cheques, con copia del acto administrativo de designación.

D. PAPELES DE TRABAJO, OBSERVACIONES E INFORMES PARCIALES (Anexos II, IV y V).

1. Perfil del auditado.
2. Domicilio actualizado del organismo.
3. Requerimientos efectuados.
4. Planilla de gastos e ingresos.
5. Planilla de viáticos.
6. Planilla de conciliación bancaria.
7. Planilla de arqueos.
8. Planilla de haberes.
9. Reportes emitidos por el SIGEMI.
10. Planilla con detalle de la inversión correspondiente a los subsidios recibidos.
11. Balances, Planes de Cuentas, Mayores, Sub-diarios, etc.
12. Detalle de ingresos presupuestarios y extrapresupuestarios.
13. Nota interna de observaciones del auditor.
14. Nota de observaciones del Contador Fiscal.
15. Respuesta del auditado.
16. Todo otro informe que se relacione con el ejercicio.

E. OTRA DOCUMENTACION REFERIDA AL EJERCICIO BAJO AUDITORÍA:



Tribunal de Cuentas

1. Dictámenes de intervenciones previas del Tribunal de Cuentas.
2. Normativa referida a hechos o situaciones que afectan al ejercicio de forma extraordinaria (Ej.: Ordenanzas de Emergencia Económica)
3. Informes Preliminares, respaldados con los papeles de trabajo, y demás documentación tomada en cuenta en la auditoría.
4. Informe Final: concluidas las tareas de auditoría, el auditor deberá emitir un informe final, fundado y expresando su opinión respecto de la materia auditada.

F. ACUERDO DEL EJERCICIO

1. Copia del informe del Contador Fiscal
2. Copia del Acuerdo



ANEXO III: CUESTIONARIOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO

Cuestionario por cada elemento de la metodología COSO:

1. AMBIENTE DE CONTROL

PREGUNTA	SI	NO	N/A	COMENTARIOS
¿Existe una ley de creación del organismo que contemple una estructura orgánica actualizada e integral?				
¿Están definidas las misiones y funciones de cada área?				
¿La estructura formal se relaciona con la estructura funcional de la organización?				
¿El personal conoce la estructura?				
¿La estructura orgánica está debidamente centralizada o descentralizada dada la naturaleza de las operaciones realizadas por la entidad?				
¿La estructura facilita el flujo de información hacia los niveles superiores e inferiores y entre todas las actividades?				
¿Se encuentran formalmente designados los responsables de cada nivel del área?				
¿Existe superposición de tareas o duplicidad en la cadena de mando?				
¿Existe cooperación mutua entre el personal de las diferentes áreas?				
¿Se establecieron vías de comunicación entre los responsables de cada nivel del área?				
¿Existe un proceso de planificación de las actividades o plan operativo?				
¿Quiénes son los responsables de la formulación del plan operativo?	<u>Desarrolle:</u>			
¿Los responsables del plan operativo participan en la formulación del presupuesto?				



Tribunal de Cuentas

¿Se modifica el plan operativo frente a cambios de contexto?				
¿Es política de la jurisdicción o entidad la búsqueda de la mejora continua?				
¿El organismo certificó normas de calidad?				
En caso afirmativo, ¿Cuál?	Desarrolle:			
¿Existen manuales de procedimiento y/o de calidad?				
¿Existe algún tipo de evidencia sobre el cumplimiento de esos procedimientos?				
¿Hay en la jurisdicción comités de calidad que analicen los desvíos de la norma?				
¿La Organización tiene un sistema de premios y castigos al personal por las tareas realizadas?				
¿Existe capacitación permanente de los empleados?				
¿Se dictan cursos de inducción?				
¿Se analizan los conocimientos y las habilidades requeridos para realizar los trabajos específicos?				

2. EVALUACION DE RIESGOS

PREGUNTA	S	N	N/	COMENTARIOS
¿Se encuentran claramente definidos los objetivos organizacionales?				
¿Posee la jurisdicción una política de evaluación de riesgos?				
¿Existen mecanismos adecuados para identificar los riesgos derivados de fuentes externas?				
¿En base al análisis de riesgos derivados de fuentes externas se establece un plan de contingencias?				
¿Existen mecanismos adecuados para detectar los riesgos provenientes de fuentes internas?				



Tribunal de Cuentas

<p>¿Cuáles son los riesgos que conlleva la naturaleza de la Organización?</p>	<p>Desarrolle:</p>			
<p>¿Los riesgos se analizan a través de procedimientos formales (por ejemplo a través de la utilización de Matrices de Riesgo detallando grado de impacto y probabilidad de ocurrencia) o de manera informal?</p>	<p>Desarrolle:</p>			
<p>¿Con que frecuencia se realiza el análisis de riesgos?</p>	<p>Desarrolle:</p>			
<p>¿Se realiza una escala de ponderación de riesgos y sobre los más importantes se enfatizan las actividades de control?</p>				
<p>¿Están establecidos formalmente los niveles de riesgo que la organización está dispuesta a no cubrir?</p>				
<p>¿El análisis de riesgos es realizado por directivos de una categoría adecuada?</p>				
<p>¿La dirección toma acciones anticipadas ante el análisis de impacto de los riesgos que pueden tener un efecto significativo sobre la entidad?</p>				
<p>¿Cuando se identifica un fraude real o potencial, cómo se investiga y resuelve el tema?</p>	<p>Desarrolle:</p>			
<p>¿Qué programas y controles ha establecido la gerencia/Administración para mitigar los riesgos de fraude específicos que se hayan identificado, o que ayuden de otro modo a prevenir, disuadir y detectar fraude?</p>	<p>Desarrolle:</p>			
<p>¿Cómo monitorea la gerencia esos programas o controles?</p>	<p>Desarrolle:</p>			
<p>¿Cómo cree la gerencia que el control interno sirve para prevenir, disuadir o detectar errores significativos debido a fraude?</p>	<p>Desarrolle:</p>			



3. ACTIVIDADES DE CONTROL

PREGUNTA	S	N	N/	COMENTARIOS
¿En base a los riesgos identificados en la etapa de evaluación, se han establecido controles preventivos, defectivos y correctivos para garantizar el desarrollo de los procesos del ente en forma eficaz?				
En caso afirmativo ¿cuáles?	Desarrolle:			
¿Los mismos se encuentran formalizados mediante algún acto administrativo?				
¿Está clara la asignación de deberes y responsabilidades para el control?				
¿Los controles preventivos y de detección son adecuados en base a la ponderación de los riesgos?				
¿Qué controles preventivos, detectivos y correctivos se llevan a cabo en la Organización?	Desarrolle:			
¿Los mismos están formalizados?				
¿Existen controles referentes a: Acceso restringido a los activos, registros y documentos?				



Tribunal de Cuentas

4. INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

PREGUNTA	S	NO	N/A	COMENTARIOS
¿Qué sistemas de información utiliza el ente?	Desarrolle:			
¿El sistema se encuentra aprobado y formalizado para su funcionamiento?				
¿Existe en la organización un sistema de información único?				
¿La información cuenta con usuarios internos y externos?				
¿Existe un centro de cómputos?				
En caso afirmativo, ¿Quién es el responsable?	Desarrolle:			
¿El centro de cómputos cumple con la normativa vigente en la materia?				
¿Existe un responsable de la base de datos?				
¿Existen roles diferenciados para su acceso, consulta y modificación?				
¿Se utiliza el sistema de claves únicas de acceso?				
Dichos sistemas ¿poseen controles de entrada y salida?				
¿Cómo se resguarda la información que se genera en la organización?	Desarrolle:			
¿Se cuenta con copias de los archivos en algún lugar distinto al del centro de cómputos?				
¿Se realizan periódicamente mantenimiento de software y hardware?				
¿Existen licencias de los programas?				



Tribunal de Cuentas

¿La información se facilita con el detalle adecuado para los distintos niveles de gestión?				
¿La información está disponible en el tiempo oportuno para permitir el control efectivo de los acontecimientos y actividades tanto internas como externas?				
¿Cuáles son las herramientas de comunicación con que cuenta la organización internamente?	Desarrolle:			
¿Existen archivos de la documentación interna?				
¿Es accesible dicha documentación?				
¿Cuáles son las herramientas de comunicación con que cuenta la Organización externamente?	Desarrolle:			
¿La comunicación es fluida desde los niveles jerárquicos superiores a los inferiores y viceversa?				
¿Existe un sistema de difusión de la actualización de la normativa vigente?				
¿Existe un Área de almacenamiento de la normativa?				
¿Existe un sistema de seguimientos de expedientes interno?				



5 SUPERVISIÓN Y MONITOREO

PREGUNTA	S	N	N/	COMENTARIOS
¿Se compara periódicamente el estándar contenido en el plan operativo con la ejecución de las actividades?				
¿Existen formalmente herramientas de autoevaluación?				
¿La metodología de evaluación esta formalmente definida en manuales?				
¿Dicha metodología se basa en checklist, cuestionarios?				
¿El proceso de evaluación se encuentra documentado?				
¿El proceso de evaluación es gestionado por personal competente?				
¿Las actividades de monitoreo se realizan en todos los niveles?				
¿Las deficiencias en los componentes de control interno son puestas en conocimiento del responsable directo de la actividad y de un superior?				
¿Se diseñaron herramientas para el registro estadístico de esas deficiencias?				
¿Se analizan las causas del problema y se efectúa un seguimiento para asegurar que se toma la acción correctiva necesaria?				
¿Se realiza un seguimiento de las acciones efectuadas por los directivos, en respuesta a recomendaciones de auditores internos y externos sobre medios de fortalecer los controles internos?				



ANEXO IV: MATRIZ DE RIESGOS

METODOLOGÍA APLICABLE PARA LA ELABORACIÓN DE LA MATRIZ DE RIESGOS

1. Selección de los candidatos o proyectos de auditoría:

Como primera actividad, se deberá decidir la elección de los “candidatos” para lo cual resulta importante preguntarse sobre la naturaleza de los mismos, la que se procurará identificar con el propósito de enfocar la auditoría de manera más eficiente en cuanto a los resultados a alcanzar, por ello, lo más aconsejable es comenzar identificando “procesos” que ocurren en la entidad objeto de la auditoría y que contribuyen al logro de sus objetivos.

La idea de proceso refiere a un conjunto de actividades organizadas que transforman recursos para obtener un resultado. Por lo tanto, identificar candidatos exige “pensar en procesos”. Para dar un ejemplo, si del análisis del Perfil del Auditado surge la afirmación de que “asignaciones familiares es un candidato imprescindible” inmediatamente habrá que pensar a las “asignaciones familiares” como un proceso, esto es, como el conjunto de acciones y procedimientos que van desde la previsión de los recursos, la identificación de los beneficiarios, su registración, su control, etc.

Otro ejemplo: si otra afirmación fuera “Expedientes de contrataciones con orden de compra emitida durante el ejercicio es un candidato necesario”, inmediatamente se pensará en procesos de contratación que implican aspectos como la identificación de la necesidad, la definición del objeto de la contratación, la definición de las especificidades técnicas, la selección de los proveedores, la definición de los criterios de adjudicación y ejecución, la adjudicación misma, la ejecución del contrato o, tal vez, alguno de estos sub-procesos.

En ambos casos, lo que se propone como candidato no es la asignación abonada al empleado ni un expediente. Los candidatos son los procesos de pagos de asignaciones y de contratación con todo lo que ello implica, sin perder de vista que, en el caso de las Auditorías de la Cuenta interesan los procesos vistos desde sus aspectos financieros y de cumplimiento normativo.

Una vez identificados los PROCESOS que se corresponden con las ÁREAS CRÍTICAS evaluadas al realizar el Perfil del Auditado, resulta imprescindible hacerse algunas preguntas que ayuden a acotar o circunscribir a los “candidatos”. Siguiendo con el ejemplo de las contrataciones, surgen preguntas tales como: ¿El candidato son todas las contrataciones? ¿O son solo aquellas que se hacen por licitación? ¿O solo queremos identificar una o dos de todas las fases del proceso de contratación?



Tribunal de Cuentas

Es importante tener en cuenta que la planificación de la auditoría es un proceso de toma de decisiones basado en evidencias y análisis del auditor, que le permiten ir “recortando” el “objeto” de auditoría para cumplir con dos condiciones necesarias: una, enfocar la auditoría en las cuestiones relevantes y la otra, ajustar o conciliar dicho enfoque o recorte del universo a los recursos con que dispone el equipo auditor (tiempo, tecnología y personal) a fin de que el programa de auditoría sea viable.

En este sentido, habrá de tenerse en cuenta que procesos demasiado agregados no permiten identificar buenos candidatos, entendiéndose por ello, a aquellos que orienten y organicen efectivamente la tarea de auditoría, en resumen es importante “desagregarlos”.

Uno de los problemas más difíciles en la selección de candidatos es el de cuándo detenerse en la desagregación. Es en ese momento en que se decide que un conjunto determinado de procesos son candidatos y, en este sentido, es el momento en el que se llega a los resultados que justifican todo el proceso. La dificultad está en que no hay reglas claras que nos indiquen cuándo detenerse. La solución correcta a este problema depende mucho de la situación o circunstancias del auditado o del equipo auditor.

Aun así, hay criterios y señalamientos que pueden resultar útiles. Para tomar una decisión correcta lo más importante es el “sentido común profesional” puesto en juego en cada situación. Las más de las veces, definir como candidato “Ingresos y egresos” o “liquidación de asignaciones familiares al personal de maestranza” será una decisión incorrecta. En un caso, por exceso de generalidad (la decisión orienta poco para tomar decisiones de realización de la auditoría) y en el otro por exceso de especificidad (la decisión restringe demasiado las decisiones de auditoría y le hace perder significatividad a los resultados que se obtengan).

Sin embargo, puede haber casos en que estas decisiones sean razonables -por ejemplo, en entidades muy pequeñas o ante riesgos muy precisos.

Algunas reglas útiles para tomar este tipo de decisiones.

- Recordar la definición de candidato: Se trata de PROCESOS de la entidad que afectan (o pueden afectar) el desempeño de sus OBJETIVOS. Un nivel de desagregación es exagerado cuando conduce a identificar candidatos tan específicos que sus relaciones con los objetivos de la entidad son ya difíciles de establecer o pierdan significatividad.
- Evitar confundir candidatos con hallazgos: A veces, la presunción de errores específicos puede llevar a orientar la auditoría a confirmarlos o descartarlos impidiendo examinar otros procesos. Siguiendo con los ejemplos, es posible que auditando el proceso de liquidación de haberes del personal de planta se



Tribunal de Cuentas

descubran errores en el pago de asignaciones familiares de cierta categoría de trabajadores. En este caso, se trata de un hallazgo, no de un candidato.

- Evitar confundir candidatos con procedimientos: En general un “candidato” correctamente escogido se lo abordará con una batería de procedimientos, si la desagregación llevara a escoger un candidato cuya auditoría se resuelve con un único procedimiento, entonces ello debe interpretarse como un síntoma de que la desagregación se llevó a un nivel demasiado específico y, en consecuencia, limitativo para los objetivos de la auditoría de la cuenta.
- Tener presente que la desagregación es un proceso “iterativo”: palabra que significa que es algo que debe repetirse una y otra vez hasta llegar a un resultado convincente. La regla dice, “pruebe desagregar un poco más y vea si el resultado (el candidato) es convincente, si no lo es, vuelva atrás y quédese con el nivel anterior”.

2. Selección de Factores de Riesgo:

El siguiente paso en la confección de la Matriz de Riesgo, es seleccionar los factores de riesgo a utilizar en virtud de los cuales se ponderará a los candidatos de auditoría seleccionados. Los factores seleccionados deben ser expresamente detallados y descriptos en cuanto a su justificación.

Dichos factores de riesgo están referidos a la organización a auditar.

3. Gradación de los Factores de Riesgo:

Habiendo seleccionado los candidatos o proyectos de auditoría se procederá, en primer término, a analizar a cada uno de ellos según la incidencia que cada factor de riesgo presente.

Se asignará un valor de 0 a 3 a cada proyecto respecto a cada factor, utilizando el siguiente sistema de gradación (se trata de una decisión discrecional basada fundamentalmente en la evaluación de la efectividad del SCI, aplicada al candidato de auditoría respecto al factor que se considera):

- 0** – El factor de riesgo no tiene incidencia en el proyecto de auditoría.
- 1** – Poca incidencia del factor de riesgo debido a la existencia de un buen sistema de control interno en el ente que beneficia al proceso a auditar
- 2** – Incidencia media del factor de riesgo en el candidato de auditoría.
- 3** – Alta incidencia del factor de riesgo por escaso o bajo control interno del ente respecto al proceso constituido en candidato de auditoría.

4. Ponderación de cada candidato o proyecto de auditoría:

El valor asignado a cada proyecto de auditoría para cada factor de riesgo, se multiplicará por el valor asignado a dichos factores.



Tribunal de Cuentas

Luego, los resultados de las multiplicaciones de los factores (para el mismo candidato) se sumarán y se dividirán por la sumatoria de los valores de los factores de riesgos.

El resultado final es el coeficiente de riesgo para el proyecto de auditoría, el cual, como se ha mencionado, servirá para marcar las prioridades de selección y la toma de decisiones sobre el Alcance del Programa de Auditoría para ese proyecto.

El parámetro numérico por debajo del cual el proyecto se desecharía de la planificación de auditoría, si esta posibilidad fuera aceptable, podrá surgir por lineamiento del Tribunal o por el criterio profesional del auditor, el que será expuesto y fundado en sus papeles de trabajo.

Una forma de fijar un criterio de categorización de candidatos, considerando que el coeficiente de riesgo para el proyecto de auditoría oscilará entre 1 y 3, puede ser establecer rangos a criterio profesional del auditor, en base a la ponderación que cada proyecto haya obtenido de aplicar la matriz:

Ponderación	Categorización
≤ 1.5	BAJO
$\geq 1.6 \leq 2.4$	MEDIO
≥ 2.5	ALTO

La Matriz puede ser adaptada a cada escenario a auditar con la posibilidad de ampliar o reducir la cantidad de factores a aplicar. Lo relevante es poder contar con una metodología sistematizada de análisis.

5. Papel de Trabajo

El producto esperado es la elaboración de una Matriz de Riesgos, en la que se plasmen los resultados obtenidos en función al análisis realizado conforme las pautas anteriormente descritas, con el objeto de priorizar los proyectos a ser auditados.

Corresponde aclarar que cada proyecto de auditoría que se incorpore a la matriz deberá tener una sucinta fundamentación de su selección en base a las evaluaciones realizadas en el papel de trabajo de evaluación del perfil del auditado.