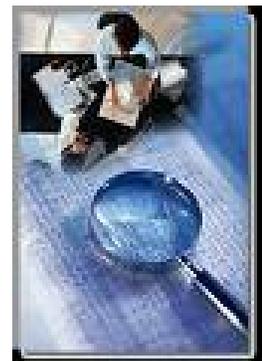


NORMAS



DE AUDITORÍA

GUBERNAMENTAL





Por la Contraloría General de los Estados Unidos de América
Julio 2007

Normas de Auditoría Gubernamental

Revisión Julio de 2007

Capítulo 1: Uso y Aplicación de GAGAS

Capítulo 2: Principios éticos en Auditoría Gubernamental.

Capítulo 3: Normas Generales

Capítulo 4: Normas de trabajo de campo en las auditorías financieras.

Capítulo 5: Normas Internacionales de Información Financiera para las auditorías.

Capítulo 6: Generalidades, trabajo de campo, y normas para presentación de informes de certificación, Normas de Contratación.

Capítulo 7: Normas de trabajo de campo en las auditorías de desempeño.

Capítulo 8: Normas de los informes en las auditorías de desempeño.

Apéndice I: Guía Suplemental.

Apéndice II: Consejo Consultivo de normas de auditoría gubernamental de la contraloría general.

Í n d i c e

La revisión de julio de 2007 de las Normas de Auditoría Gubernamental sustituye a la revisión de 2003. Esta representa la revisión completa, y es la versión que debe ser utilizada por los auditores gubernamentales hasta que otras actualizaciones y revisiones sean hechas. La versión electrónica de este documento se puede acceder en GAO Libro Amarillo de la página Web en <http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>

Las normas contenidas en este documento deberán observarse en la revisión de cualquier auditoría o ejercicios que comiencen a partir del 1ro. de enero de 2008, y para auditorías del desempeño que comiencen en la misma fecha. Se recomienda la aplicación de estas normas para las auditorías financieras a ejercicios anteriores a 2008, en razón de que ciertas normas de la Junta de Normas de Auditoría (ASB), que se relacionan con las Normas de Auditoría Gubernamental, entraron en vigor antes de estas fechas.

Accountability

Integrity

Reliability

Esta es una labor del gobierno de los EE.UU. y no está sujeto a protección de derechos de autor en los Estados Unidos. Puede ser reproducido y distribuido en su totalidad sin el permiso de GAO. Sin embargo, dado que este trabajo puede contener imágenes con copyright o de otros materiales, el permiso de la titular de los derechos de autor podría ser necesario si desea reproducir este material por separado.



ÍNDICE

	APARTADO	PÁGINA
Introducción		8
Capítulo 1		
Uso y aplicación de GAGAS		
▪ Introducción	1.01 – 1.02	11
▪ Objeto y aplicación de GAGAS	1.03 – 1.04	12
▪ Uso de la terminología para definir los requisitos profesionales a cumplir en la auditoría GAGAS	1.05 – 1.10	13
▪ Asentar en el informe de auditoría que se ha cumplido con las GAGAS	1.11 – 1.13	14
▪ Relación entre GAGAS y otras normas profesionales	1.14 – 1.16	15
▪ Tipos de auditoría y certificaciones GAGAS	1.17 – 1.21	17
- Auditorías financieras	1.22	18
- Certificar o atestiguar	1.23 – 1.24	20
- Auditoría al desempeño/rendimiento	1.25 – 1.32	21
- Servicios profesionales distintos de auditoría (nonaudit services) proporcionados por organizaciones de auditoría	1.33 – 1.34	26
Capítulo 2		
Principios éticos en auditoría gubernamental		
▪ Introducción	2.01 – 2.03	27
▪ Principios éticos	2.04 – 2.05	28
- El interés público	2.06 – 2.07	28
- Integridad	2.08 – 2.09	29
- Objetividad	2.10	29
- Uso adecuado de la información gubernamental de los recursos y de la posición que se posea	2.11 – 2.14	30
- Comportamiento profesional	2.15	31
Capítulo 3		
Normas generales		
▪ Introducción	3.01	32
▪ Independencia	3.02 – 3.06	32
- Impedimentos personales	3.07 – 3.09	34
- Impedimentos externos/impersonales	3.10 – 3.11	36
- Independencia de la entidad fiscalizadora y/o despacho de auditoría	3.12 – 3.15	37
- Independencia organizacional en las funciones de auditoría interna	3.16 – 3.19	40



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- Independencia organizacional en la prestación de los servicios de nonaudit	3.20 – 3.21	41
- Principios generales de independencia	3.22 – 3.24	42
- Tipos de servicios no considerados auditoría (nonaudit services)	3.25	43
• Servicios no considerados como auditoría que no afectan el principio de independencia del auditor	3.26 – 3.27	43
• Servicios no considerados como auditoría que no afectan el principio de independencia, siempre y cuando cumplan las garantías suplementarias.	3.28	44
• Servicios no considerados de auditoría que si afectan el principio de independencia de la organización de auditoría	3.29	46
• Salvaguardas adicionales para mantener la independencia del auditor en el desempeño de los servicios nonaudit	3.30	48
▪ Criterio profesional	3.31 – 3.39	49
▪ Competencia	3.40 – 3.42	50
- Conocimiento técnico y competencia	3.43	51
- Requisitos adicionales para las auditorías financieras y certificaciones	3.44 – 3.45	52
- Formación profesional continua	3.46 – 3.49	52
▪ Control de calidad y verificación	3.50	54
- Sistema de control de calidad	3.51 – 3.54	54
- Revisión entre pares externa	3.55 – 3.63	57

Capítulo 4

Normas de trabajo de campo en las auditorías financieras

▪ Introducción	4.01 – 4.02	61
▪ Normas de trabajo de campo AICPA	4.03	62
▪ Normas adicionales de auditoría gubernamental	4.04	62
- Comunicaciones del auditor durante la planeación	4.05 – 4.08	63
- Auditorías y certificaciones anteriores	4.09	64
- Detección de diferencias materiales resultantes de violaciones a las disposiciones de los contratos, convenios o de mal uso	4.10 – 4.13	65
- El desarrollo de elementos de un hallazgo	4.14 – 4.18	66
- Papeles de trabajo y documentación de la auditoría	4.19 – 4.24	67
▪ Consideraciones adicionales para las auditorías financieras GAGAS	4.25	68
- Materialidad (Importancia relativa) en las auditorías financieras GAGAS	4.26	69
- Posibilidad de fraude y actos ilegales	4.27 – 4.28	70
- Investigaciones en curso o procedimientos judiciales	4.29	71

Capítulo 5

Normas internacionales de información financiera para las auditorías

▪ Introducción	5.01 – 5.02	72
▪ Normas AICPA para la elaboración de informes	5.03	72



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

▪ Normas adicionales de auditoría gubernamental	5.04	73
- Reportar el cumplimiento con GAGAS	5.05 – 5.06	74
- Reporte sobre control interno y el cumplimiento de las leyes, reglamentos, y disposiciones de contratos o acuerdos	5.07 – 5.09	74
- Reporte sobre deficiencias en el control interno, fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y el uso indebido	5.10	75
• Deficiencias en el control interno	5.11 – 5.14	76
• El fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos y el uso indebido	5.15 – 5.17	77
• Presentación de informes de los hallazgos directamente a terceros fuera de la entidad auditada	5.18 – 5.20	78
• Presentación de conclusiones en el informe de los auditores	5.21 – 5.22	79
▪ La comunicación de cuestiones importantes en el informe del auditor	5.23 – 5.25	80
▪ Reporte sobre la validación de los estados financieros emitidos con anterioridad	5.26 – 5.27	82
- Evaluar la oportunidad y propiedad de la divulgación de información por parte de la dirección de la entidad, y las acciones para determinar y corregir errores en los estados financieros ya publicados	5.28	83
- Informe sobre estados financieros corregidos	5.29 – 5.30	84
- Informe directamente al titular o funcionario encargado de la gestión o supervisión cuando la administración de la entidad auditada no tome las medidas necesarias	5.31	85
▪ Reporte sobre comentarios al informe por parte de los funcionarios de la entidad auditada y responsables de la gestión	5.32 – 5.38	85
▪ Reporte sobre información de carácter confidencial o sensible	5.39 – 5.43	87
▪ Distribución de informes	5.44	88

Capítulo 6

Generalidades, trabajo de campo, y normas para presentación de informes de certificación, normas de contratación

▪ Introducción	6.01 – 6.02	89
▪ Normas generales, de trabajo de campo y de presentación de informes para las certificaciones de conformidad con AICPA	6.03 – 6.04	89



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

▪ Normas adicionales de auditoría gubernamental	6.05	90
- Comunicación del auditor durante la planeación	6.06 – 6.08	90
- Auditorías y certificaciones previas	6.09	92
- Control Interno	6.10 – 6.12	92
- El fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o el abuso que pudieran tener sobre la auditoría o certificación	6.13 – 6.14	93
- El desarrollo de elementos de un hallazgo	6.15 – 6.19	94
- Soporte documental	6.20 – 6.26	95
▪ Consideraciones adicionales para la certificación bajo normas GAGAS	6.27	98
- Materialidad en certificaciones GAGAS	6.28	98
- Investigación en curso o procedimiento judicial	6.29	98
▪ Normas AICPA de presentación de informes de certificación	6.30	99
▪ Normas adicionales de auditoría gubernamental	6.31	100
- Informe sobre el cumplimiento del auditor con GAGAS	6.32	100
- Informe sobre deficiencias de control interno, fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y el uso indebido	6.33	100
• Deficiencias en el control interno	6.34 – 6.35	101
• El fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o subsidios otorgados, y el uso indebido	6.36 – 6.41	102
• Presentación de hallazgos en el informe del auditor	6.42 – 6.43	104
▪ Informe sobre las opiniones, respuestas y/o solventaciones de los funcionarios responsables	6.44 – 6.50	104
▪ Reporte de información confidencial o sensible	6.51 – 6.55	106
▪ Distribución de los informes	6.56	107

Capítulo 7

Normas de trabajo de campo en las auditorías de desempeño

▪ Introducción	7.01 – 7.02	108
▪ Garantía razonable	7.03	108
▪ Importancia relativa en una auditoría de rendimiento	7.04	109
▪ Riesgos de la Auditoría	7.05	109
▪ Planeación	7.06 – 7.12	110
- La naturaleza y el perfil de los programas y las necesidades de los usuarios potenciales del informe de auditoría.	7.13 – 7.15	112
- El control interno en lo que se refiere a los objetivos específicos y al alcance de la auditoría.	7.16 – 7.22	115
- Los controles de los sistemas de información para efectos de evaluación de riesgos y la planeación de la auditoría dentro del contexto de los objetivos de la auditoría.	7.23 – 7.27	118



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- Las disposiciones jurídicas y requisitos reglamentarios, las disposiciones contractuales o los acuerdos de subsidios, fraude potencial o uso indebido que son importantes en el contexto de los objetivos de la auditoría	728 - 730	120
• Fraude	7.30 – 7.32	121
• Abuso	7.33 – 7.34	122
• Investigación en curso o procedimiento judicial	7.35	122
- Los resultados de auditorías y certificaciones anteriores que se relacionan con los objetivos de la auditoría que se planea	7.36	123
• Identificar los criterios potenciales necesarios para evaluar la materia sujeta a auditoría	7.37 – 7.38	123
• Identificar la fuente de las pruebas de auditoría y determinar la cantidad y el tipo de pruebas necesarias habida en cuenta de los riesgos de la auditoría y la importancia relativa	7.39 – 7.40	124
• Evaluar la posibilidad de utilizar el trabajo de otros auditores y expertos para abordar algunos de los objetivos de auditoría	7.41 – 7.43	124
• Asignar personal suficiente y especialistas que cuenten con la competencia profesional colectiva adecuada e identificar otros recursos necesarios para llevar a cabo la auditoría	7.44 – 7.45	125
• Comunicar acerca de la planificación y ejecución de la auditoría a los funcionarios de la entidad auditada, a los responsables de la gestión de la entidad, y a terceros	7.46 – 7.49	126
• Preparar por escrito un plan de auditoría	7.50 – 7.52	127
▪ Supervisión	7.52 – 7.54	128
▪ Obtención de evidencia suficiente y apropiada	7.55 – 7.58	128
- Propiedad	7.59 – 7.65	129
- Suficiencia	7.66 – 7.67	131
- Validación general de la evidencia	7.68 – 7.70	131
- Desarrollo de los elementos de un hallazgo	7.72 – 7.76	133
▪ Documentación de la auditoría	7.77 – 7.84	135

Capítulo 8

Normas de los informes en las auditorías de desempeño

▪ Introducción	8.01 – 8.02	137
▪ Presentación de informes	8.03 – 8.07	137
▪ Contenido del Informe	8.08	138
- Los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría	8.09 – 8.13	138
- Informe de los hallazgos	8.14 – 8.18	140
• Deficiencias en el control interno	8.19 – 8.20	142
• El fraude, actos ilegales de las disposiciones de los controles o acuerdos de subsidios y el uso indebido	8.21 – 8.23	142
• Presentación de informes directamente a los resultados de los partidos fuera de la entidad auditada	8.24 – 8.26	143
- Conclusiones del informe	8.27	144
- Recomendaciones del informe	8.28 – 8.29	144
- Informe del cumplimiento de las GAGAS por parte del auditor	8.30 – 8.31	145



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- Informe sobre las solventaciones y opiniones por parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada	8.32 – 8.37	145
- Reporte de información de carácter confidencial	8.38 – 8.42	147
▪ Distribución de informes	8.43	148

Apéndice I

Guía suplemental

▪ Introducción	A01	150
▪ Guía General	A02	150
- Ejemplos de deficiencias en el control interno	A03 – A04	150
- Ejemplos de abuso	A05 – A06	152
- Ejemplos de indicadores de riesgo de fraude	A07 – A08	153
- Determinar si las leyes, reglamentos o disposiciones de los contratos o convenios de subvención son significativas en el contexto de los objetivos de auditoría	A09 - A11	154
▪ Información relacionada con el capítulo 1	A1.01	155
- Leyes, reglamentos y directrices que requieren la utilización de GAGAS	A1.02 - A1.04	156
- El papel de los encargados de la gestión pública en la rendición de cuentas	A1.05 - A1.07	157
- El papel de la gestión en la rendición de cuentas	A1.08	158
▪ Información relacionada con el capítulo 3	A3.01	159
- Nonaudit services	A3.02 -A3.03	159
- Sistema de control de calidad	A3.04 – A3.05	161
▪ Información relacionada con el capítulo 7	A7.01	164
- Tipos de pruebas	A7.02	165
- Adecuación de pruebas en relación a los objetivos de auditoría	A7.03	165
▪ Información relacionada con el capítulo 8	A8.01	166
- Elementos de calidad en el informe	A8.02	167

Apéndice II

Consejo Consultivo de Normas de auditoría gubernamental de la Contraloría General

Los Miembros del Consejo Consultivo	171
▪ GAO equipo de proyecto	175
Breviario	176



Introducción

Los principios de transparencia y rendición de cuentas en el ejercicio de los recursos públicos, son fundamentales para los procesos gubernamentales de nuestra nación. Los funcionarios del gobierno y aquellos que ejercen recursos provenientes de fondos federales son responsables de llevar a cabo la función pública de manera eficiente, económica, eficaz, ética y equitativa, para el logro de los objetivos de los programas. Una auditoría de alta calidad es esencial para la rendición de cuentas a la sociedad, así como la transparencia con respecto a la vinculación de los recursos con los resultados del programa. La auditoría a los programas de gobierno debe proporcionar una evaluación de la gestión, rendimiento y costo de las políticas públicas que sea independiente, objetiva, basada en los hechos y no partidista;

Las auditorías gubernamentales **deberían** proveer información fundamental a los interesados y al público, con el fin de tener elementos para monitorear la rendición de cuentas; ayudar a mejorar el rendimiento de los programas y las operaciones, reducir costos, facilitar la toma de decisiones; estimular las mejoras y ayudar a determinar situaciones actuales y futuras en cuestiones intersectoriales y las tendencias que afectan a los programas gubernamentales diseñados para servir a la sociedad.

Las normas profesionales que se presentan en este documento constituyen un marco para la realización de un trabajo de auditoría de alta calidad, con competencia, integridad, objetividad e independencia. Creo firmemente que los auditores gubernamentales **deberían** dar el ejemplo en los ámbitos de la transparencia, rendimiento, rendición de cuentas, y la calidad a través del proceso de auditoría.

Las tendencias y los desafíos fiscales de mayor envergadura hacen que la vigilancia del auditor sea especialmente importante para ayudar a mejorar las operaciones y servicios gubernamentales y los posiciona hoy, para un mañana mejor. La auditoría gubernamental desempeña un papel importante en la mejora de las operaciones gubernamentales, de los servicios, y en el debate sobre el futuro de los programas de gobierno, al proveer un análisis objetivo y la información necesaria para adoptar las decisiones que ayudan a crear un futuro mejor. GAO continuará sus esfuerzos para liderar con el ejemplo en todos estos ámbitos.

La revisión de julio de 2007 de las **Normas de Auditoría Gubernamental** sustituye a la revisión del 2003 y a la actualización de la revisión de enero 2007.

Este documento de revisión contiene la versión del mes de enero de 2007 más una actualización sobre el control de calidad y revisión por pares¹ en el capítulo 3, que fueron expuestos en enero de 2007. La revisión de 2007 incluyó la revisión de **Normas de Auditoría Gubernamental**, y es la versión que debe ser utilizada por los auditores gubernamentales hasta que otras actualizaciones y revisiones sean hechas. La versión electrónica de este documento se puede obtener en la Web en la página <http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Esta revisión contiene los siguientes cambios fundamentales en relación a la versión del 2003:

- Refuerza los principios de transparencia y rendición de cuentas y proporciona el marco para la práctica de auditorías gubernamentales de alta calidad que agreguen valor;
- Mayor énfasis en principios éticos como fundamento, la disciplina, y la estructura en la aplicación de las normas, incluyendo una descripción de los cinco principios éticos fundamentales que **deberían** guiar la labor de los encargados de las auditorías;
- Clarifica y racionaliza el debate sobre el impacto de los servicios que no son clasificados como auditorías o certificaciones (nonaudit services por sus siglas en inglés) y sus efectos sobre la independencia del auditor;
- Mejora y aclara los requisitos para una auditoría del sistema de control de calidad, especificando políticas, procedimientos y los elementos de calidad que una organización de auditoría **debería** abordar colectivamente;
- Se agregó el requisito de que los informes de revisión inter pares¹ de la auditoría externa más reciente, sea puesto a disposición del público;
- Actualiza las normas de auditoría financiera sobre la base de la evolución reciente de la auditoría financiera y de control interno, el aumento de la transparencia en torno a reformulaciones, importantes preocupaciones, incertidumbres u otros fenómenos inusuales que **hubieran podido** tener un impacto significativo en la situación financiera, o en las operaciones de una entidad o programa gubernamental;
- Mayor rendimiento de las normas de auditoría, que integran el marco general, para un desempeño de alta calidad de auditoría, incluyendo los conceptos de garantías razonables y su relación con los riesgos de auditoría, la importancia y los niveles de las pruebas utilizadas para apoyar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría;
- Aclara las normas a través de un lenguaje homologado para definir el nivel de responsabilidad del auditor, y distinguir entre el auditor y los requisitos de orientación adicionales; y

¹ En los medios académicos, la revisión por pares (peer review en **inglés**) o arbitraje es un método usado para validar trabajos escritos y solicitudes de financiamiento, con el fin de medir su calidad, factibilidad, rigurosidad científica, etc. Este método deja abierto el trabajo al escrutinio y frecuentemente, la anotación o edición, por un número de autores iguales en rango al autor.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- Se fortalece el papel clave de la auditoría en el fortalecimiento de la rendición de cuentas, y proporciona información para hacer mejoras en las operaciones gubernamentales.

Esta revisión de las normas ha pasado por un amplio proceso de deliberación, incluyendo los comentarios del público y las aportaciones de la Contraloría General mediante el Consejo Asesor sobre Normas de Auditoría Gubernamental. El Consejo Asesor se compone generalmente de alrededor de 25 expertos en rendimiento financiero, auditoría y presentación de informes, que proceden del gobierno federal, estatal y local; del sector privado y académico. Las opiniones de todas las partes se consideraron a fondo en la elaboración de estas normas.

La versión revisada a julio de 2007 de las *Normas de Auditoría Gubernamental* se hará efectiva para las auditorías financieras y certificaciones de ejercicios que comiencen después del 1 de enero de 2008 y para auditorías de desempeño que comiencen a partir del 1 de enero de 2008. La aplicación de estas normas se permitirá y alentará para las auditorías financieras de ejercicios anteriores a 2008, debido a que ciertas normas de la Junta de Normas de Auditoría (ASB) que se relacionan con las *Normas de Auditoría Gubernamental* entraron en vigor antes del 2008. Alentamos a las organizaciones de auditoría a aplicar las secciones pertinentes de la revisión de 2007 para las auditorías financieras concurrentemente con las normas ASB (Junta de Normas de Auditoría).

Quiero expresar un agradecimiento especial a los miembros del Consejo Asesor por sus extensas aportaciones y comentarios durante todo el proceso de desarrollo y la finalización de las normas.

David M. Walker
Contralor General
de los Estados Unidos

Julio 2007



Capítulo 1: Uso y aplicación de GAGAS

Introducción

1.01 Auditar es esencial para la rendición de cuentas del gobierno a la sociedad. Las auditorías y certificaciones proporcionan una valoración independiente, objetiva y apartidista de la gestión, así como información sobre el rendimiento o el costo de las políticas públicas, sus programas, operaciones, dependiendo del tipo y el alcance de la auditoría.

1.02 El concepto de rendición de cuentas, debido al ejercicio de los recursos públicos y de la facultad de autoridad del gobierno, es fundamental para los procesos que rigen nuestra Nación. Los funcionarios del gobierno encargados de los recursos públicos son responsables de llevar a cabo su función pública apegada a la legalidad, de manera eficaz, eficiente, económica, ética, y equitativa ¹. Los funcionarios que ejercen facultades de administración de los recursos, son responsables de proporcionar información confiable, útil y oportuna para la rendición de cuentas de los programas de gobierno y sus operaciones. (Véase el apéndice I, apartado A1.08 para obtener información adicional sobre la responsabilidad de gestión.) Los Legisladores, funcionarios gubernamentales y el público necesita saber si:

- (1) El gobierno administra los recursos públicos y utiliza su autoridad correctamente y de conformidad con las leyes y reglamentos;
- (2) Los programas de gobierno están logrando sus objetivos y resultados esperados;
- (3) Los servicios públicos se prestan de manera eficaz, eficiente, económica, ética y equitativa; y
- (4) Los funcionarios de gobierno con facultades de administración son susceptibles de ser imputados por su falta de responsabilidad en el manejo de los recursos.

1. El término "equitativo" en este contexto se refiere a los programas utilizados por el gobierno, organizaciones sin fines de lucro, u otras organizaciones que gestionan o llevan a cabo los programas gubernamentales de prestación de servicios al público, de manera justa en el contexto de los límites legales de los programas de gobierno.



Objeto y aplicación de GAGAS

1.03 Las normas profesionales y las guías contenidas en este documento, se conocen comúnmente como "Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas" (GAGAS por sus siglas en inglés), y proporcionan un marco de referencia para llevar a cabo auditorías y certificaciones gubernamentales de alta calidad, competencia, integridad, objetividad e independencia.

Estas normas son para uso de los auditores² de entidades gubernamentales, entidades que reciben dinero del Gobierno y organizaciones³ de auditoría que llevan a cabo auditorías al gobierno. Las normas GAGAS contienen los requisitos y orientación relativos a la ética, la independencia, la competencia y juicio profesional del auditor; el control de calidad, el desempeño del trabajo de campo y sobre la presentación de informes. Las auditorías y certificaciones realizadas de acuerdo con las GAGAS, proporcionan información utilizada para la supervisión, la rendición de cuentas y las mejoras de los programas de gobierno y de sus operaciones.

Las GAGAS contienen requisitos y orientación para ayudar a los auditores a obtener y evaluar evidencia suficiente y objetiva, para ser usada como medios idóneos de prueba en la presentación de informes de resultados.

Cuando los auditores realizan su auditoría de esta manera y cumplen con las normas GAGAS en la presentación de informes de resultados, su trabajo puede conducir a una mejora de la gestión gubernamental, a una mas adecuada toma de decisiones y a una supervisión eficaz y eficiente de las operaciones y la de la rendición de cuentas de los recursos y los resultados.

1.04 Las leyes, reglamentos, contratos, acuerdos de subvención y las políticas a menudo requieren auditorías que cumplan con los estándares de GAGAS. Muchos auditores y despachos de auditoría han elegido voluntariamente llevar a cabo su trabajo de conformidad con GAGAS. Las normas y guías contenidas en el presente documento se aplican a las auditorías y certificaciones practicadas a las entidades gubernamentales, programas, actividades y funciones gubernamentales, así como a las organizaciones de auditoría que practiquen auditorías gubernamentales, entidades sin fines de lucro, no gubernamentales y otras entidades a las que se les requiere el uso de GAGAS o lo adopten voluntariamente.

-
2. El término "auditor" empleado en este documento incluye a las personas que desempeñan funciones descritas en las normas GAGAS (incluida las auditorías y certificaciones) y, por lo tanto, los individuos **podrán** tener el cargo de auditor, analista, evaluador, inspector u otros títulos similares.
 3. El término "organización de auditoría" se refiere tanto a entidades de auditoría gubernamental, así como empresas privadas de contabilidad pública que realizan auditorías utilizando las normas GAGAS.



Uso de la terminología para definir los requisitos profesionales a cumplir en la auditoría GAGAS

- 1.05** Las normas GAGAS contienen condiciones o requisitos profesionales que deben cumplirse, así como orientación en forma de material explicativo⁴. Los auditores tienen la responsabilidad de considerar la totalidad del texto de GAGAS en el desempeño de su trabajo, así como la comprensión y la aplicación de los requisitos profesionales que establece GAGAS.
- 1.06** No todos los párrafos de GAGAS contienen una condición o requerimiento que los auditores y despachos contables deban de cumplir. Los requerimientos de cumplimiento obligatorio se identificarán con el uso de un lenguaje específico
- 1.07** GAGAS usa dos categorías de requisitos profesionales, identificadas por términos específicos, para describir el grado de responsabilidad que imponen a los auditores y despachos contables, de la siguiente manera:
- a. Requisito o condición obligatoria:** Los auditores y despachos de auditoría están obligados a cumplir con el requisito incondicional en todos los casos en que las circunstancias que existan lo exijan. Para identificar el requisito como incondicional, GAGAS hace uso de las **palabras debe(n), deba(n) o está obligado** (*must en inglés*); y
 - b. Requisitos presumiblemente obligatorios:** Los auditores y despachos de auditoría están también obligados a cumplir con los requisitos que se presumen obligatorios en todos los casos en que según las circunstancias dichos requerimientos se presuman obligatorios; sin embargo, en circunstancias excepcionales, los auditores y las organizaciones de auditoría **podrán** apartarse de cumplir con un requisito presumiblemente obligatorio, siempre que se documente su justificación y que los procedimientos alternativos realizados hayan sido suficientes para alcanzar los objetivos del requisito obligatorio. GAGAS hace uso de la palabra **deberá(n)** (*should en inglés*) para especificar una presunción de requisito obligatorio.
- 1.08** El material explicativo o de orientación lo compone todo el texto contenido en este documento de GAGAS (incluyendo el apéndice I) **a excepción** de los párrafos que contienen un requisito obligatorio o presumiblemente obligatorio definidos en el párrafo 1.07. El material explicativo utiliza *las* palabras **puede(n), podrá(n) o estaría autorizado,** (*permisivo, may*), *así como la* palabra **podría** (*posibilidad, might*), y **pudo, pudiera o hubiera podido** (como habilidad, could) para describir la información explicativa y se usan para:

⁴. La terminología utilizada en GAGAS identifica los requisitos profesionales y la exposición de material se destina a ser coherente con el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) Declaración sobre Normas de Auditoría N° 102, Definición de Requerimientos de Profesionales en sus declaraciones sobre Normas de Auditoría.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a. Proporcionar una explicación más detallada y guía sobre los requisitos profesionales; y
- b. Identificar y describir otros procedimientos o actos relativos a las actividades de los auditores o de los despachos de auditoría.

1.09 El material explicativo está destinado a ser más descriptivo. Este material tiene la finalidad de explicar el objetivo y utilidad; explicar por qué un procedimiento en particular **podrá** ser considerado o usado bajo ciertas circunstancias y proporcionar información adicional para ser considerada al momento de emitir un juicio profesional.

1.10 El material explicativo que identifica y describe otros procedimientos o acciones no imponen un requerimiento profesional u obligación, sobre el auditor o el despacho de auditoría, para llevar a cabo dichos procedimientos o acciones sugeridas. Cómo y cuándo llevarlos a cabo dependerá del ejercicio del juicio profesional del auditor, el que **deberá ser** consistente con el objetivo de la auditoría.

Asentar en el informe de auditoría que se ha cumplido con las GAGAS

1.11 Cuando los auditores estén obligados a cumplir GAGAS o estén representando a terceros que deban seguirlas, **deberán** cumplir todos los requisitos aplicables de GAGAS y **deberán** referirse al cumplimiento de GAGAS en el informe de auditoría como se establece en los apartados 1.12 y 1.13.

1.12 El auditor **deberá** incluir uno de los siguientes tipos de declaraciones de cumplimiento de las GAGAS en los informes de auditoría, según corresponda:⁵

- a. Declaración de cumplimiento de GAGAS no modificados: Asentando que el auditor realizó la auditoría o certificación, de conformidad con GAGAS; y

El auditor **deberá** incluir este tipo de declaración cuando:

- (1) Haya cumplido con todos los requerimientos, incondicionales (obligatorios) y presumiblemente obligatorios, que establecen las GAGAS; y
- (2) Haya cumplido con todos los requerimientos incondicionales (obligatorios) y documentado la justificación de cualquier desviación con respecto a los requerimientos que se presumen obligatorios, y se hayan alcanzado a través de otros medios, los objetivos que buscan tales requerimientos.

5. Para las auditorías financieras y certificaciones, las normas de presentación de informes de la AICPA proporcionan orientación adicional cuando una parte o la totalidad de las normas no se siguen.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

b. Declaración de cumplimiento de GAGAS modificado: aclarando ya sea:

- (1) Que el auditor realizó la auditoría o certificación de conformidad con GAGAS, a excepción de algún requerimiento aplicable obligatorio específico que no fueron seguidos; o
- (2) Que debido a la importancia de la desviación en el cumplimiento de los requerimientos, el auditor no estuvo en posibilidad de llevar a cabo la verificación o certificación de conformidad con GAGAS. Algunas situaciones en las que los auditores usan la declaración de cumplimiento de GAGAS modificado incluyen las limitaciones de alcance, tales como las restricciones sobre el acceso a los registros y/o documentación comprobatoria o a los funcionarios de gobierno u otras personas necesarias para llevar a cabo la auditoría.

Cuando el auditor plasme este tipo de declaración, **deberá** revelar en el informe la norma aplicable no seguida, los motivos por los que no fue seguida y como la falta del cumplimiento de esta norma afecta, o **pudo** haber afectado, la auditoría y la validez de sus resultados.

1.13 Cuando el auditor no cumple con alguno de los requerimientos aplicables, **deberá**:

- (1) Evaluar la importancia del incumplimiento en relación a los objetivos de la auditoría;
- (2) Documentar la evaluación, junto con los motivos por los que no se cumplió la obligación; y
- (3) Determinar el tipo de declaración⁶ de cumplimiento de GAGAS. Tal determinación dependerá de la importancia de los requerimientos no cumplidos en relación con los objetivos de auditoría.

Relación entre GAGAS y otras normas profesionales

1.14 El auditor **puede** utilizar GAGAS en conjunto con las normas profesionales expedidas por otros entes autorizados. El auditor también **puede** citar el uso de otras normas en sus informes de auditoría, según corresponda. Si el auditor está citando el cumplimiento de GAGAS y existen inconsistencias entre GAGAS y otras normas, el auditor **deberá** utilizar GAGAS como las normas que prevalecen para la realización de la auditoría y presentación de informes de los resultados.

1.15 La relación entre GAGAS y otras normas profesionales para las auditorías financieras y certificaciones es la siguiente:

⁶. Refiérase a la nota 35 para la aplicabilidad de la revisión Inter-pares y los requisitos de aseguramiento de la calidad en esta evaluación.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a. El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) ha establecido las normas profesionales que se aplican a las auditorías financieras, y certificaciones para nonissuers⁷ (empresa que **no** cotiza en la bolsa de valores), realizada por los contadores públicos certificados (CPA). Para las auditorías financieras, GAGAS incorpora las normas de AICPA en lo relativo a trabajo de campo y presentación de informes; y las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS)⁸ a excepción de las que estén expresamente excluidas o modificadas por GAGAS.

Relativo a los trabajos para atestiguar o certificar, GAGAS incorpora las normas generales sobre los criterios, el trabajo de campo y presentación de informes y otras declaraciones de la AICPA y las normas que rigen las contrataciones para atestiguar o certificar (SSAE), a excepción de las que estén expresamente excluidas o modificadas por GAGAS.

Las GAGAS describen los principios éticos, y establece la independencia y otras normas generales, trabajos de campo y normas aplicables a los reportes de auditoría, más allá de las previstas por el AICPA para la realización de auditorías financieras y certificaciones.

- b. La Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), ha establecido las normas profesionales que se aplican a las auditorías financieras y certificaciones, para los entes emisores de acciones en la bolsa de valores (issuers). El auditor **puede** utilizar GAGAS en conjunto con las normas de la PCAOB.
- c. El Internacional Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) ha establecido normas profesionales que se aplican a las auditorías financieras y certificaciones. El auditor **puede** usar GAGAS en conjunto con las normas de la IAASB y los principios relativos de los Principios Internacionales de Auditoría (ISA).

7. En virtud de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002 (Ley Pública 107-204), las auditorías de los emisores (por lo general, las sociedades con cotización en la bolsa de valores con la obligación de presentar informes en virtud de la Securities Exchange Act de 1934) están sujetos a las normas y estándares establecidos por la Public Company Accounting Oversight Board. El término "nonissuer" se refiere a cualquier entidad distinta de un emisor en virtud de la Ley Sarbanes-Oxley de 2002, tales como empresas privadas, entidades sin fines de lucro y entidades gubernamentales.

8. Porque GAGAS incorpora las normas para el trabajo de campo y presentación de informes de la AICPA para las auditorías financieras realizadas en EE.UU., que son las normas de auditoría que han de seguirse, los auditores no están obligados a citar el cumplimiento de las normas AICPA cuando citan el cumplimiento de GAGAS, aunque los auditores **pueden** citar los dos conjuntos de normas.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

1.16 Para las auditorías del desempeño, el auditor **puede** usar otras normas de auditoría en conjunto con GAGAS como las siguientes:

- a. Normas Internacionales para la Práctica Profesional de Auditoría Interna, El Instituto de Auditores Internos, Inc;
- b. Principios Rectores para los evaluadores, Asociación Americana de Evaluación;
- c. El Programa de Evaluación de Normas, Comité Mixto de Normas para la Evaluación de la Educación; y
- d. Normas para la Educación y pruebas psicológicas, American Psychological Association.

Tipos de auditoría y certificaciones GAGAS

1.17 En esta sección se describen los tipos de auditorías y de certificaciones que las organizaciones de auditoría **pueden** realizar en virtud de GAGAS. Esta descripción no pretende limitar o exigir los tipos de auditorías o certificaciones, que **pueden** ser realizadas en el marco de las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas (GAGAS).

1.18 Todas las auditorías y certificaciones comenzarán con objetivos, y esos objetivos determinarán el tipo de auditoría que se debe realizar y las normas aplicables a seguir. Los tipos de auditorías, definidas por sus objetivos de conformidad con las GAGAS, se clasifican en este documento como: auditorías financieras, certificaciones, y auditorías de desempeño.

1.19 En algunas auditorías y certificaciones, las normas aplicables de acuerdo al objetivo serán aparentes. Por ejemplo, si el objetivo de auditoría es emitir una opinión sobre los estados financieros, las normas para realizar auditorías financieras serán las aplicables. Sin embargo, algunas asignaciones pueden tener múltiples objetivos o la superposición de objetivos. Por ejemplo, si los objetivos son determinar la confiabilidad de los indicadores de rendimiento, se pueden lograr cumpliendo con las normas para certificaciones, o con las normas para las auditorías de desempeño. En los casos en que existe la posibilidad de elegir entre las normas aplicables, los auditores **deberán** considerar las necesidades de los usuarios y los conocimientos, habilidades y experiencia de los auditores, para decidir cuales normas son las más adecuadas.

1.20 Los requisitos GAGAS se aplican a los tipos de auditoría y certificaciones que **pueden** ser realizadas en el marco de GAGAS de la siguiente manera:

- a. Auditorías financieras: aplican los capítulos 1 a 5;
- b. Para Atestiguar o certificar: aplican los capítulos 1 a 3 y 6; y
- c. Para auditorías de desempeño: aplican los capítulos 1 a 3, 7 y 8



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

1.21 El **Apéndice I** incluye orientación complementaria para los auditores y las entidades auditadas para ayudar en la aplicación de GAGAS.

Dicho Apéndice I no establece requerimientos al auditor, sino que se destina a facilitar al auditor la aplicación de las normas contenidas en los capítulos 1 al 8.

Auditorías financieras

1.22 Las auditorías financieras proporcionan una evaluación independiente, y dan una seguridad razonable de que una entidad informó de manera confiable y oportuna de la situación financiera, los resultados, y el uso de los recursos, conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La presentación de informes sobre las auditorías financieras realizadas en conformidad con GAGAS, también incluye informes sobre el control interno, el cumplimiento de las leyes y reglamentos, el cumplimiento de las disposiciones de los contratos y acuerdos en lo que se refiere a las transacciones financieras, sistemas y procesos financieros.

Las Auditorías financieras realizadas en el marco de GAGAS, incluyen auditorías a los estados financieros y otras revisiones relacionadas con las auditorías financieras:

- a.** Auditorías de estados financieros: El objetivo principal de una auditoría de los estados financieros es proporcionar una garantía razonable, a través de un dictamen (o salvedades), relativo a si los estados financieros de una entidad se presentan de manera confiable en todos los aspectos materiales, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP)⁹ o con una base general de contabilidad distinta de los PCGA; y
- b.** Otros tipos de auditorías financieras: proporcionan distintos niveles de confiabilidad y entrañan diversos ámbitos de trabajo, incluyendo:
 - (1) Presentar informes especiales sobre determinados elementos, cuentas o partidas de un estado financiero¹⁰;
 - (2) La revisión de información financiera¹¹ de un período;

9. Los tres órganos creados en los Estados Unidos para el establecimiento de bases de los principios contables y las normas de información financiera son el Federal Accounting Standards Advisory Board (gobierno federal), la gubernamental Junta de Normas de Contabilidad (los gobiernos estatales y locales), y el Financial Accounting Standards Board (entidades no gubernamentales).

10. Informes especiales son los informes de auditoría emitidos especificando: (1) que los estados financieros se preparan de conformidad con una base amplia de contabilidad distinta de los principios contables generalmente aceptados; (2) especifica los elementos, partidas, o artículos de uno de los estados financieros; (3) el cumplimiento de los aspectos de los acuerdos contractuales o los requisitos reglamentarios relacionados con estados financieros auditados; (4) presentaciones financieras para cumplir con los acuerdos contractuales o los requisitos reglamentarios, o (5) información financiera presentada en los formularios o cuadros que requieren un formulario del informe de auditoría. (Véase la Unión Africana Sección 623, Informes Especiales).



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- (3) La emisión de informes para accionistas y otras partes solicitantes;
- (4) Presentar informes sobre los controles del procesamiento de las transacciones y de las organizaciones de servicios¹²; y
- (5) Auditar el cumplimiento de las leyes y reglamentos relativos a la aplicación de los recursos provenientes de las participaciones y/o gastos de carácter federal, y de otras asistencias financieras provenientes de organizaciones gubernamentales, en conjunción con o como un subproducto de una auditoría de los estados financieros.

¹¹. Véase la Unión Africana Sección 722, información financiera intermedia.

¹². Una organización de servicio es la entidad o un segmento de una entidad que presta servicios a una organización de usuarios que forman parte de la organización de usuarios del sistema de información. Una organización de usuarios es una entidad que ha contratado a una organización de servicio. (Véase la Unión Africana Sección 324 de Organizaciones de Servicios).



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Certificar o atestiguar

1.23 Las certificaciones **pueden** cubrir una amplia gama de objetivos financieros o no financieros y pueden proporcionar diferentes niveles de confiabilidad sobre la materia sujeta a certificación, en función de las necesidades de los usuarios. La certificación o atestiguar consisten en analizar, revisar, o validar los procedimientos aplicables a la materia u objeto de certificación o la validación acerca de un asunto que es responsabilidad de otra parte. Los tres tipos de certificación son los siguientes:

- a. Examen:** Consiste en la obtención de pruebas apropiadas y suficientes para fundamentar una opinión sobre si el objeto materia del examen cumple, (o está de conformidad) con los criterios en todos los aspectos materiales, o si la validación que se presenta cumple en todos los aspectos, con los criterios;
- b. Revisión:** Consiste en realizar pruebas suficientes a la información específica que recopiló el auditor y que en base a los resultados, le permitan fundamentar una conclusión respecto a si la materia revisada cumple o no cumple con los criterios, o emitir la afirmación de que el objeto de revisión no presenta (o no correctamente) en todos los aspectos materiales los criterios fundamentales.

Como se indica en el SSAE AICPA, cuando se trata de emitir informes sobre el control interno o de cumplimiento de leyes o reglamentos; los auditores **no deberán** realizar su trabajo a nivel de revisión solamente; y

- c. Procedimientos específicos:** Consiste en la ejecución de un procedimiento específico aplicado sobre el objeto de auditoría o sobre un tema acordado.

1.24 La materia de una certificación **puede** adoptar muchas formas. Estos son posibles temas de certificación que incluyen la presentación de informes sobre:

- a.** Proyecciones financieras o informes de desempeño;
- b.** Presentación de la discusión de gestión y análisis (MD & A);
- c.** El control interno de una entidad en relación con los informes financieros;
- d.** La eficacia del control interno de una entidad sobre el cumplimiento de requisitos específicos, tales como los que rigen la licitación o los de responsabilidad y la presentación de informes sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales y por los subsidios recibidos;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- e. El cumplimiento de una entidad de los requisitos de determinadas leyes, reglamentos, políticas, contratos o subvenciones;
- f. La exactitud y la confiabilidad de los indicadores de desempeño reportados;
- g. El costo final de un contrato, soportado con las pruebas documentales requeridas y de conformidad con los términos del mismo;
- h. La admisibilidad y la racionalidad de la propuesta económica de un contrato a precio alzado;
- i. La cantidad, estado o la valoración de los inventarios o activos; y
- j. Procedimientos específicos realizados sobre una materia (según los procedimientos acordados).

Auditorías de desempeño/rendimiento

1.25 Las auditorías de desempeño se definen como evaluaciones que ofrecen validaciones o conclusiones soportadas con pruebas suficientes y apropiadas llevadas a cabo sobre criterios establecidos, tales como: requerimientos específicos, medidas o prácticas comerciales definidas.

Las auditorías de desempeño proporcionan un análisis objetivo a fin de que los encargados de la gestión, de la gerencia, supervisión o funcionarios de gobierno puedan utilizar la información para mejorar el desempeño del programa¹³ y de las operaciones; reducir costos, tomar decisiones o iniciar acciones correctivas; y contribuir a la rendición pública de cuentas. La presentación de un informe que no cumpla con las normas GAGAS no constituye una auditoría al rendimiento, sino un servicio prestado por una organización de auditoría.

1.26 Las auditorías de desempeño que cumplan con GAGAS, proporcionan una garantía razonable de que los auditores han obtenido suficientes medios idóneos de prueba para apoyar las conclusiones alcanzadas. Por lo tanto, la suficiencia, tipos de pruebas y ensayos necesarios, variarán en función de los objetivos de la auditoría y las conclusiones.

13. El término "programa" en este documento incluye las entidades gubernamentales, organizaciones, programas, actividades y funciones.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

1.27 La auditoría de desempeño es un proceso dinámico que incluye la valoración de las normas aplicables en todo el transcurso de la auditoría. Una evaluación continua de los objetivos, los riesgos de auditoría, procedimientos de auditoría y de las pruebas durante el transcurso de la auditoría, facilita a los auditores la determinación de lo que reportará y el contexto adecuado de las conclusiones de la auditoría, incluido el debate en torno a la suficiencia y la adecuación de las pruebas que se utilizan como base para las conclusiones de la auditoría. Las conclusiones de la auditoría de resultados, lógicamente, se derivan de todos estos elementos y proporcionan una evaluación de los resultados de la auditoría y sus consecuencias.

1.28 Los objetivos de la auditoría de desempeño o al rendimiento **pueden variar** ampliamente e incluyen la evaluación de: la efectividad de un programa, la economía, la eficiencia del control interno,¹⁴ del cumplimiento, de análisis prospectivos entre otros. Estos objetivos generales no son mutuamente excluyentes. Por lo tanto, una auditoría de desempeño **puede tener** más de un objetivo general. Por ejemplo, una auditoría de desempeño que tenga como objetivo principal medir la efectividad de los programas, **también puede** implicar evaluar los controles internos para determinar las razones de la falta de efectividad de un programa, o de como se puede mejorar su eficacia.

1.29 Los objetivos de una auditoría de rendimiento sobre la eficacia y resultados de un programa, frecuentemente se interrelacionan con objetivos de economía y eficiencia. Los objetivos de auditoría que se centran en la efectividad de los programas y los resultados, suelen medir el grado en que un programa está logrando sus metas y objetivos.

Los objetivos de auditoría que se centran en la economía y la eficiencia, se enfocan en los costos y los recursos utilizados para lograr los resultados del programa. Ejemplos de este tipo de objetivos de auditoría son:

- a.** La evaluación de la medida en que las disposiciones legales, reglamentarias, o los objetivos de la organización se están cumpliendo;
- b.** Evaluar la capacidad relativa de concebir enfoques alternos, para producir mejor rendimiento de los programas o eliminar los factores que inhiben la efectividad de éstos;

14. En el contexto de las auditorías al desempeño, el término "control interno" en este documento es sinónimo al término "control de la gestión" y abarca todos los aspectos de operaciones de una entidad (programática, financiera y de cumplimiento).

15. Estos objetivos se centran en la combinación de información sobre los costos con información acerca de productos o la prestación prevista, o con los resultados obtenidos.

- c.** El análisis de la relación costo-beneficio de un programa o actividad ¹⁵;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- d.* Determinar si un programa obtuvo los resultados esperados o produjo resultados no compatibles con los objetivos del programa;
- e.* Determinar las condiciones o estado actual de las operaciones de un programa o los progresos en la implementación de normas legales;
- f.* Determinar si un programa proporciona un acceso equitativo a la distribución de los recursos públicos o si ésta se lleva a cabo dentro de los parámetros;
- g.* Evaluar en qué medida los programas se duplican, se sobreponen o entran en conflicto con otros;
- h.* Evaluar si la entidad auditada está siguiendo las mejores prácticas;
- i.* Evaluar la confiabilidad, validez o relevancia de las mediciones de desempeño en relación con la eficacia y los resultados, o la economía y la eficiencia;
- j.* Evaluar la confiabilidad, validez o relevancia de la información financiera relativa al rendimiento de un programa;
- k.* Determinar si los recursos del gobierno (insumos) se obtienen a un costo razonable y si cumplen en cuanto a puntualidad en la entrega y la calidad del producto;
- l.* Determinar si se obtuvo el valor adecuado en relación al costo o importe pagado, o en relación a la cantidad de ingresos recibidos;
- m.* Determinar si los servicios públicos y los beneficios son accesibles a las personas que tienen derecho a acceder a los servicios y prestaciones;
- n.* Determinar si las tarifas asignadas cubren los costos;
- o.* Determinar como puede ser disminuido el costo unitario de un programa o aumentada su productividad; y
- p.* Evaluar la confiabilidad, validez o relevancia de los proyectos de presupuesto o del presupuesto enviado al Congreso, para ayudar a las legislaturas en el proceso presupuestario.

1.30 Los objetivos de auditoría del control interno, se refieren a una evaluación de los componentes del sistema de control interno de una organización que están diseñados para: proporcionar una seguridad razonable de lograr las operaciones de una manera eficaz y eficiente; presentación de estados financieros y de resultados de manera confiable; el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables.

Los objetivos de control interno **también pueden** ser relevantes a la hora de determinar la causa del rendimiento insuficiente de un programa. El control interno comprende los



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

planes, políticas, métodos y procedimientos utilizados para cumplir con la misión de la organización, metas y objetivos.

El control interno incluye los procesos y procedimientos para la planificación, organización, dirección y control de operaciones del programa, así como el sistema utilizado para medir, informar y supervisar el rendimiento de un programa.

Algunos ejemplos de objetivos de auditoría relacionados con el control interno, incluyen una evaluación del grado en que el control interno proporciona una seguridad razonable de que:

- a.** La misión, objetivos y metas de la organización han sido cumplidas de forma eficaz y eficiente;
- b.** Los recursos se utilicen, cumplimiento con las leyes, reglamentos u otros requisitos;
- c.** Los recursos, incluida la información sensible almacenada o accesible fuera del perímetro físico de la entidad, estén protegidos contra la adquisición, uso o disposición no autorizada;
- d.** La gestión de la información, tales como las medidas de rendimiento e informes públicos es completa, exacta y coherente para apoyar la ejecución y la toma de decisiones;
- e.** La información contenida en los sistemas computarizados es íntegra; y
- f.** Se tiene un plan de contingencias para los sistemas de información proveen un respaldo esencial para evitar la interrupción injustificada de las actividades y funciones que soportan los sistemas.

1.31 El cumplimiento de los objetivos de la auditoría que se refieren al cumplimiento de los criterios establecidos por las leyes, reglamentos, disposiciones de los contratos, los acuerdos de subvención, y otros requisitos¹⁶ que **hubieran podido** afectar a la adquisición, protección, uso y disposición de los recursos de la entidad y la cantidad, calidad, puntualidad y costo de los servicios de la entidad que produce y distribuye. El cumplimiento de los objetivos incluye la determinación de si:

¹⁶. Cumplimiento de requisitos que pueden ser financieros o no financieros.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a.** La finalidad del programa, la forma en que se lleve a cabo, los servicios prestados, los resultados o la población a la que sirve está cumpliendo con las leyes, reglamentos, disposiciones del contrato, los acuerdos de subvención y otros requisitos;
- b.** Los servicios públicos y los beneficios se distribuyan o sean entregados a los ciudadanos sobre la base de la elegibilidad del individuo para obtener los servicios y prestaciones;
- c.** Los costos incurridos o propuestos cumplen con las leyes aplicables, reglamentos y contratos o acuerdos de subvención; y
- d.** Los ingresos están en concordancia con las leyes aplicables, reglamentos y contratos o acuerdos de subvención.

1.32 El análisis prospectivo de los objetivos de la auditoría, proporciona conclusiones, que se basan en suposiciones acerca de eventos que pueden ocurrir en el futuro, junto con las posibles medidas que la entidad auditada puede tomar en respuesta a los posibles acontecimientos futuros. Ejemplos de objetivos relativos a este tipo de auditoría incluyen la emisión de conclusiones basadas en:

- a.** Las tendencias actuales y proyectadas y el futuro impacto potencial en los programas de gobierno y servicios;
- b.** Programa o política alternativa, incluida la previsión de resultados del programa en virtud de diversos supuestos;
- c.** Políticas o propuestas legislativas, incluidas las ventajas, desventajas, análisis y opiniones de los interesados;
- d.** Información prospectiva preparada por la administración;
- e.** Presupuestos y provisiones que se basan en:
 - (1) Suposiciones acerca de eventos futuros esperados; y
 - (2) La reacción esperada de la gerencia a los acontecimientos futuros.
- f.** Provisiones de la gerencia basadas en la información prospectada.



Servicios profesionales distintos de auditorías (nonaudit services) proporcionados por organizaciones de auditoría

1.33 Las GAGAS no norman los servicios profesionales distintos a las auditorías o certificaciones. (Véanse los párrafos 3.25 a 3.30 referente a servicios no catalogados como auditorías.) Por lo tanto, los auditores **no deben** establecer que los servicios distintos a las auditorías o certificaciones, se llevaron a cabo de conformidad con GAGAS.

Cuando una organización de auditoría realice servicios que no califiquen como auditoría, y a la vez realice auditorías conforme a GAGAS en la misma entidad, la organización de auditoría **deberá** comunicar, en su caso, a los que solicitaron el trabajo no considerado como auditoría y a los funcionarios responsables de la entidad, que el alcance y/o enfoque de dicho trabajo realizado no constituye una auditoría, de acuerdo a lo establecido en las normas GAGAS

1.34 La organización de auditoría que preste este tipo servicios (nonaudit), debe evaluar si la prestación de éstos crea un impedimento en cuanto a la independencia, ya sea de hecho o en apariencia con respecto a la entidad que audita. (Véase el apartado 3.02.)



Capítulo 2: Principios éticos en auditoría gubernamental

Introducción

2.01 Debido a que la auditoría es esencial para el gobierno al cumplir con su obligación de rendición de cuentas a la sociedad, y esta espera que las organizaciones de auditoría y los auditores que realizan su trabajo de acuerdo con los principios de auditoría gubernamental generalmente aceptados (GAGAS) se apeguen a principios éticos; los directores de los despachos de auditoría deben establecer el liderazgo y la guía para el comportamiento ético de todo su personal, mediante el establecimiento de una cultura ética, comunicando claramente el comportamiento aceptable y las expectativas que se tienen de los empleados, y la creación de un entorno que refuerce y aliente el comportamiento ético en todos los niveles de la organización de auditoría. El comportamiento ético mantenido y demostrado por la dirección y el personal, es un elemento esencial de un entorno ético en la organización de auditoría.

2.02 Los principios éticos presentados en este capítulo constituyen las bases, la disciplina y la estructura, así como el entorno que debe prevalecer en la aplicación de GAGAS.

Debido a que la información presentada en este capítulo se ocupa de los principios fundamentales y no de requisitos específicos, el mismo no contiene requisitos adicionales para ser cumplidos por los auditores.

2.03 La realización de trabajos de auditoría, de conformidad con los principios éticos es una cuestión de responsabilidad personal y de la organización de auditoría.

Los principios éticos se aplican para la preservación del principio de independencia¹⁷ del auditor, se logra realizando solamente el trabajo que el auditor sea competente para llevar a cabo, efectuando un trabajo de alta calidad y apegándose a las normas aplicables citadas en el informe de auditoría. La integridad y objetividad se mantienen, cuando los auditores cumplen su trabajo y toman decisiones que son compatibles con los intereses comunes de todos aquellos que se sirven de su informe, incluido el público en general.

¹⁷. Los requisitos de independencia se examinan en el capítulo 3.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Principios éticos

2.04 Los principios éticos que se enlistan en las secciones siguientes, componen el marco general para la aplicación de GAGAS, incluyendo las normas generales, normas de trabajo de campo, y las normas de presentación de informes. Cada principio se describe, en lugar de ser enunciado como una serie de requisitos, a fin de que los auditores puedan considerar los hechos y las circunstancias de cada situación dentro del marco de estos principios éticos. Otros requisitos éticos o códigos de conducta profesional también **pueden** ser aplicables a los auditores que realizan auditorías de conformidad con GAGAS. ¹⁸

2.05 Los principios éticos que guían la labor de los auditores que realizan auditorías de conformidad con GAGAS son:

- a. El interés público;
- b. Integridad;
- c. Objetividad;
- d. El uso adecuado de la información gubernamental, de los recursos, y de la autoridad que se posea; y
- e. El comportamiento.

El interés público

2.06 El interés público se define como el bienestar colectivo de las personas y entidades a los que sirven los auditores. Observar integridad, objetividad e independencia en el desempeño de sus responsabilidades profesionales, ayuda a los auditores a cumplir con el principio de servir al interés público y corresponder a la confianza depositada por la sociedad. Estos principios son fundamentales en las responsabilidades de los auditores y críticos en el ámbito gubernamental.

2.07 Tomar la responsabilidad de servir al interés público es un requisito indispensable para un auditor. Esta responsabilidad es fundamental cuando la auditoría se practica en entidades gubernamentales. GAGAS la adopta en el concepto de rendición de cuentas de los recursos públicos, que es fundamental para servir al interés público.

^{18.} Los auditores independientes que no pertenecen a los colegios de contadores o están certificados, también pueden estar sujetos a requisitos éticos que establecen los colegios o las entidades certificadoras. Asimismo, el auditor gubernamental también puede ser sujeto de cumplir los principios éticos del gobierno, leyes y reglamentos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Integridad

- 2.08** La confianza de la sociedad en el gobierno se mantiene y se fortalece en la medida que los auditores desempeñen sus responsabilidades profesionales con integridad. La Integridad incluye que los auditores realicen su labor con una actitud que sea objetiva, basado en los hechos, no partidista, y sin ideologías con respecto a las entidades auditadas y a los usuarios de los informes de los auditores. Dentro de las limitaciones e impedimentos que imponen las leyes, las normas o las políticas, en lo que se refiere a la comunicación con la entidad auditada; se espera que los encargados de la entidad auditada y los que hicieron o requirieron la contratación de la auditoría actúen de manera honesta, franca y constructiva.
- 2.09** La toma de decisiones, en armonía con el interés público, en cuanto al programa o actividad de auditoría, es una parte importante del principio de integridad. En el desempeño de sus responsabilidades profesionales, los auditores pueden encontrar presiones por parte de la administración de la entidad auditada, de distintos niveles de gobierno, y probablemente de otros usuarios. El auditor podrá encontrar también presiones para violar los principios éticos, para lograr indebidamente alguna ganancia personal o para su organización. En la solución de esos conflictos y presiones, actuar con integridad significa que los auditores cumplen sus responsabilidades dando prioridad al interés público.

Objetividad

- 2.10** La credibilidad de la auditoría en el sector público, se basa en la objetividad con la que los auditores desempeñan sus responsabilidades profesionales. Ser objetivo Incluye: mantener una independencia de hecho y de apariencia en la ejecución de la auditoría y/o certificación, mantener una actitud de imparcialidad, tener honestidad intelectual, y no tener conflicto de intereses.

Evitar los conflictos que pueden, de hecho o en apariencia, afectar la objetividad de los auditores en el desempeño de la auditoría o certificación, que es esencial para mantener la credibilidad.

Mantener la objetividad, incluye una evaluación continua, dentro de contexto de la responsabilidad que el auditor tiene con la sociedad, ¹⁹ de las relaciones con la entidad auditada, y con terceros interesados,

19. Los conceptos de objetividad e independencia están íntimamente relacionados. Problemas con la independencia o los conflictos de intereses pueden perjudicar la objetividad. (Ver normas de independencia en los párrafos 3.02 a través de 3.30.)



Uso adecuado de la información gubernamental, de los recursos y de la autoridad que se posea

- 2.11** La información gubernamental, los recursos y la posición o cargo serán utilizados para fines oficiales, y no de manera inadecuada que pudiera dar al auditor una ganancia personal o contraria a la ley o un detrimento de los intereses legítimos de la entidad auditada o de la organización de auditoría. Este concepto incluye el manejo adecuado de información sensible o clasificada, y de los recursos.
- 2.12** En la esfera gubernamental, el derecho del público a la transparencia en la información gubernamental tiene que ser equilibrada con el buen uso de esa información. Además, muchos programas de gobierno están sujetos a leyes y reglamentos relativos a la divulgación de la información. Para lograr este equilibrio, el ejercicio de la discrecionalidad en el uso de la información adquirida durante el transcurso de la auditoría, es fundamental para el logro de este objetivo. La revelación indebida a terceros de tal información, no es una práctica aceptable.
- 2.13** Como profesional sujeto de responsabilidad, una parte esencial de las responsabilidades del auditor es la rendición de cuentas a la sociedad sobre el uso adecuado y prudente de los recursos públicos. Proteger y conservar los recursos públicos y utilizarlos adecuadamente para las actividades autorizadas, es un elemento importante dentro de lo que la sociedad espera del auditor.
- 2.14** Abusar de la posición de auditor, para obtener beneficios personales viola las responsabilidades fundamentales de un auditor. La credibilidad de este puede verse dañada al cometer acciones que hubieran podido ser percibidas por un tercero, con conocimiento de causa, que un auditor se beneficia indebidamente, ya sea con ganancia financiera, personal, para un familiar cercano, un socio o para la organización en que trabaja, ya sea como director, administrador, o empleado; o una organización con la que el auditor este negociando sobre futuro empleo. (Véase los párrafos 3.07 al 3.09 acerca de los impedimentos a la independencia.)



Comportamiento profesional

2.15 Las altas expectativas que se tienen de la profesión de auditor, incluyen el cumplimiento de las leyes y reglamentos, y evitar cualquier conducta que **podiera** traerle descrédito debido a su trabajo, incluida la ejecución de acciones que causen que terceras personas, con conocimiento de causa, puedan llegar a la conclusión de que el trabajo profesional del auditor fue deficiente.

El comportamiento ético incluye que los auditores realicen un esfuerzo honesto en el desempeño de sus funciones y presten los servicios profesionales de acuerdo con las técnicas y normas establecidas.



Capítulo 3: Normas generales

Introducción

3.01 Este capítulo establece las normas generales y proporciona orientación para la realización de auditorías financieras, certificaciones y auditorías de desempeño, bajo las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas (GAGAS por sus siglas en inglés). (Véase el capítulo 6 para conocer las normas adicionales aplicables a las certificaciones.)

Estas normas generales, junto con los principios éticos presentados en el capítulo 2, establecen las bases para cimentar la credibilidad del trabajo de los auditores.

Enfatizan la independencia que debe existir entre el despacho de auditoría y los auditores; el ejercicio de su juicio profesional en el desempeño de los trabajos y la preparación de informes; la competencia del personal de auditoría; el control de calidad de la auditoría, y la evaluación o auditoría externa por pares.

Independencia

3.02 En todos los asuntos relacionados con el trabajo de auditoría, la organización de auditoría y el auditor, ya sean del gobierno o privados, **deben** estar exentos de impedimentos de independencia, ya sean personales, externos u organizacionales y **deben** evitar caer en tales impedimentos.

3.03 Los auditores y las organizaciones de auditoría **deben** mantener independencia a fin de que sus opiniones, hallazgos, conclusiones, resoluciones y recomendaciones sean imparciales y consideradas como tales por terceros con conocimiento de causa. Los Auditores **deberán** evitar las situaciones que **podieran** conducir a terceras personas, que tengan conocimiento de la información pertinente, a la conclusión de que los auditores no fueron o no son capaces de mantener el principio de independencia y, por tanto, no son capaces de ejercer un juicio objetivo e imparcial sobre todas las cuestiones relacionadas con la realización de la auditoría y presentación de informes sobre su trabajo.

3.04 Al evaluar si existen impedimentos al principio de independencia, ya sea de hecho o en apariencia con respecto a la entidad auditada, los despachos de auditoría y sus auditores **deben** tener en cuenta las tres clases generales de impedimentos a la independencia: personales, externos y de organización. ²⁰

²⁰. El ejercicio de la conciencia, el cumplimiento de otras normas de independencia y ética aplicables, el cumplimiento de las leyes y reglamentos relacionados con sus actividades también podrán ser requeridos para el desempeño de trabajo de los auditores, de conformidad con GAGAS.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Si uno o más de estos impedimentos afecta de hecho o en apariencia el principio de independencia, la organización de auditoría (o auditor) **deberá** declinar la realización del trabajo, salvo en aquellas situaciones en que el responsable de llevar a cabo la auditoría es una entidad gubernamental, y que debido a disposiciones legales o por otras razones validas no pueda negarse a realizar el trabajo, en cuyo caso, dicha entidad gubernamental **debe** revelar el(los) impedimento(s) y modificar la declaración del cumplimiento de GAGAS. (Véanse los párrafos 1.12 y 1.13.)

3.05 Cuando los auditores contraten los servicios de un especialista²¹ los auditores **deberán** evaluar la capacidad de este, para llevar a cabo la labor y reportar los resultados de forma imparcial, en lo que se refiere a su relación con la entidad auditada. Si el principio de independencia se ve afectado, los auditores no **deberán** utilizar los servicios de ese especialista.

3.06 Si un menoscabo al principio de independencia es detectado después de que el informe de auditoría se expide, la organización de auditoría **deberá** evaluar el impacto sobre la auditoría. Si la organización de auditoría llega a la conclusión de que no cumple con GAGAS, **deberá** determinar el impacto sobre el informe de los auditores y lo notificará a la dirección de la entidad auditada, a los encargados de la gestión pública, a los solicitantes de la auditoría, a las agencias reguladoras que tienen jurisdicción sobre la entidad auditada y a las personas, de las cuales se sabe que están utilizando la información contenida en el informe de auditoría. Dicha notificación contendrá la información relativa al deterioro de la independencia y el impacto sobre la auditoría. La organización de auditoría **deberá** hacer tales notificaciones por escrito.

21. Los especialistas a que se refiere incluyen, pero no se limita a, los actuarios, tasadores, abogados, ingenieros, consultores ambientales, profesionales de la medicina, estadísticos, y los geólogos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Impedimentos personales

3.07 El auditor que participa en una auditoría **debe** estar libre de impedimentos personales de independencia²². Estos Impedimentos personales resultan a causa de relaciones o creencias que **pudieran** limitar el alcance de la investigación, limitar la divulgación y debilitar o sesgar, de cualquier manera, los hallazgos de la auditoría. El auditor **deberá** notificar a su inmediato superior o a la autoridad correspondiente cualquier menoscabo de la independencia. Ejemplos de impedimentos personales del auditor incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- a.** Tener familia inmediata o familiar cercano²³ que es un director o funcionario de la entidad auditada, o que fungiendo como empleado de la misma esté en condiciones de ejercer una influencia directa y significativa sobre la entidad o el programa sujeto a auditoría;
- b.** Tener interés financiero directo o indirecto, en la entidad auditada o el programa²⁴ sujeto a auditoría ;
- c.** Poseer autoridad dentro de la entidad auditada para la toma de decisiones que **pudieran** afectar sus operaciones o las del programa objeto de la auditoría, por ejemplo, desempeñarse como un director, funcionario, o poseer alto rango dentro de la entidad, actividad o programa objeto de la auditoría, o desempeñarse como un miembro de la dirección que participe en la toma de decisiones, tenga funciones de supervisión, o vigilancia en la entidad, la actividad, o programa objeto de auditoría;
- d.** Cuando el auditor está llevando o llevó la contabilidad de los registros oficiales de la entidad auditada, cuando tales servicios implicaron la preparación de documentos fuente, ya sea de forma electrónica o cualquier otra, ejecutó transacciones (ya sea que fueran supervisadas por parte de la dirección o no), por ejemplo, la aprobación de las facturas, nóminas, las aclaraciones, o de otros pagos de la entidad o programa objeto de la auditoría; estar autorizado en alguna cuenta bancaria de la entidad o que tenga la custodia de los fondos de la entidad auditada, o la representación legal de la misma o actúe como si la tuviera;

^{22.} Esto incluye a aquellos que revisan el trabajo o el informe, y todos los demás dentro de la organización de auditoría que pueden influir directamente en los resultados de la auditoría. El período cubierto incluye el período cubierto por la auditoría y el período en que la auditoría se está realizando e informa al respecto.

^{23.} Un miembro de la familia inmediata es un cónyuge, cónyuge equivalente, o dependientes (relacionados o no). Un miembro de la familia es un padre, hermano, hijo o hijastros.

^{24.} El auditor no será excluido de la auditoría a un plan de pensiones al que pertenezca si (1) el auditor no tiene ningún control sobre la estrategia de inversión, los beneficios, o de otro tipo de gestión de cuestiones relacionadas con el plan de pensiones y (2), el auditor pertenece a tal plan de pensiones como parte de su empleo con la organización de auditoría, a condición de que el plan es normalmente ofrecido a todos los empleados en puestos de trabajo equivalentes.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- e. Tenga ideas preconcebidas hacia las personas, grupos, organizaciones o sobre los objetivos de un programa en particular que **puedan** poner un sesgo a la auditoría;
- f. Prejuicios, en particular los derivados de política, ideologías, sociales o convicciones que se derivan de la pertenencia a un grupo o tener lealtad a algún grupo, organización, creencia o estrato de gobierno.
- g. La búsqueda de empleo durante la realización de la auditoría en la entidad auditada.

3.08 Las entidades fiscalizadoras y los auditores pueden encontrar muchas circunstancias diferentes o combinaciones de circunstancias que **pudieran** crear un impedimento personal. Por lo tanto, es imposible identificar cada situación que podría resultar en un impedimento personal. En consecuencia, las entidades fiscalizadoras **deberán** incluir, como parte de su sistema de control de calidad, los procedimientos para identificar los impedimentos personales y ayudar a garantizar el cumplimiento de los requisitos de independencia GAGAS. Como mínimo, las entidades fiscalizadoras **deberán**:

- a. Establecer políticas y procedimientos para detectar, reportar, denunciar y resolver los impedimentos personales al principio de independencia;
- b. Comunicar las políticas y procedimientos a todos los auditores en la organización y promover su comprensión;
- c. Establecer mecanismos internos para supervisar el cumplimiento de las políticas y procedimientos de auditoría;
- d. Establecer mecanismos disciplinarios para promover el cumplimiento de las políticas y procedimientos de auditoría de la organización;
- e. Hacer hincapié en la importancia del principio de independencia y la expectativa que se tiene de que los auditores siempre actúen a favor del interés público; y
- f. Mantener la documentación de las medidas adoptadas a fin de detectar posibles impedimentos personales de independencia.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

3.09 Cuando la entidad fiscalizadora identifique un impedimento personal de independencia antes o durante una auditoría, **deberá** tomar medidas para resolver el impedimento de manera oportuna. En situaciones en las que el impedimento personal es aplicable sólo a un individuo o un auditor en particular, la entidad fiscalizadora puede ser capaz de eliminar el impedimento. Por ejemplo, **podría** exentar a determinado auditor de llevar a cabo un trabajo en particular que le cause conflicto. Si el impedimento personal no puede eliminarse, la organización de auditoría **deberá** retirarse de la auditoría. En situaciones en las que los auditores contratados por las entidades gubernamentales no pueden retirarse de la auditoría, **deberán** seguir lo establecido en el párrafo 3.04.

Impedimentos externos/impersonales

3.10 Las organizaciones de auditoría **deben** estar libres de impedimentos de independencia externos. Factores externos a la organización de auditoría pueden limitar el trabajo o interferir con la capacidad de formar opiniones y conclusiones de forma independiente y objetiva. Los Impedimentos externos a la independencia se producen cuando los auditores han sido disuadidos de actuar objetivamente en el ejercicio profesional debido a escepticismos, a las presiones, reales o percibidas, de la dirección y de los empleados de la entidad auditada o de los encargados de la supervisión dentro de la organización de auditoría para la cual trabajan. Por ejemplo, bajo las siguientes condiciones, los auditores no podrán tener total libertad para emitir una opinión independiente y objetiva, y por lo tanto, afectarán adversamente la auditoría:

- a.** Injerencia externa o influencia que **pudiera** indebidamente limitar o modificar el alcance de una auditoría o amenazar con hacerlo, por ejemplo; ejercer presión para reducir indebidamente el alcance de los trabajos realizados, con el fin de reducir los honorarios o los costos;
- b.** Injerencia externa en la selección o aplicación de los procedimientos de auditoría o en la selección de las transacciones a ser auditadas;
- c.** Restricciones no razonables sobre el tiempo permitido para completar una auditoría o el informe;
- d.** Restricciones impuestas desde el exterior sobre el acceso a los registros, los funcionarios de gobierno, o a otras personas necesarias para llevar a cabo la auditoría;
- e.** Injerencia externa sobre asignación del trabajo, la designación, el nombramiento, compensación y promoción de personal de auditoría;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- f.* Restricciones sobre los fondos u otros recursos de la organización de auditoría que afectan negativamente su capacidad para llevar a cabo sus responsabilidades;
- g.* Autoridad para anular o influir indebidamente sobre el criterio de los auditores en relación al contenido del informe;
- h.* Amenaza de sustitución del auditor debido a un desacuerdo con el contenido de un informe de auditoría, los conclusiones del auditor, o la aplicación de un principio de contabilidad u otros criterios; y
- i.* Influencias que ponen en peligro la continuidad en el empleo de los auditores por razones distintas de incompetencia, mala conducta o la inexistencia de auditorías para llevar a cabo.

3.11 Las entidades fiscalizadoras y/o despachos de auditoría **deberán** incluir políticas y procedimientos para identificar y resolver los impedimentos externos, como parte de su sistema de control de calidad para el cumplimiento de los requisitos de independencia GAGAS.

Independencia de la entidad fiscalizadora y/o despacho de auditoría

3.12 La capacidad de las entidades fiscalizadoras gubernamentales para llevar a cabo el trabajo e informar objetivamente los resultados puede verse afectada por virtud de la jerarquía que tenga la entidad auditada. Ya sea que la presentación del informe de auditoría se haga a terceros o a la alta dirección dentro de la entidad auditada, las entidades fiscalizadoras gubernamentales **deben** estar libres de impedimentos a la independencia, debido a situaciones organizacionales o de jerarquía con respecto a la entidad auditada. El impedimento de independencia resulta cuando la entidad fiscalizadora está situada debajo de la línea jerárquica de la entidad auditada, o cuando al auditor se le asigna o asume responsabilidades que afectan las operaciones del área auditada.

3.13 Los despachos de auditoría externos pueden presumir estar libres de impedimentos de independencia organizacional, cuando se encuentran fuera de la línea jerárquica de la entidad auditada, y el auditor no es responsable de las operaciones de la entidad auditada. Los entes fiscalizadores que auditan entidades gubernamentales pueden cumplir el principio de independencia de diversas maneras y pueden presumir de estar libres de impedimentos a la independencia con respecto de la entidad auditada si:



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a.** El ente fiscalizador está a un nivel de gobierno distinto al de la entidad auditada (federal, estatal o local), por ejemplo, auditores federales que auditan un programa de gobierno del estado; o
- b.** El ente fiscalizador está en una rama diferente del gobierno dentro del mismo nivel con respecto a la entidad auditada, por ejemplo, cuando los auditores legislativos auditan un programa del Poder Ejecutivo.

3.14 La entidad fiscalizadora gubernamental también pueden presumir de estar libre de impedimentos, si el titular de la entidad fiscalizadora gubernamental cumple con cualquiera de los siguientes criterios:

- a.** Que haya sido elegido por votación popular;
- b.** Que haya sido elegido o designado por un órgano legislativo, que pueda ser sujeto a expulsión por el mismo, y que rinda cuentas de los resultados de las auditorías ante un órgano legislativo;
- c.** Que haya sido nombrado por un tercero que no tenga el carácter de órgano legislativo, siempre y cuando el nombramiento sea ratificado por un órgano legislativo y la remoción en el puesto este sujeta a la supervisión o aprobación del órgano legislativo²⁵ y le rinda cuentas y sea responsable de los resultados de las auditorías ante este; y
- d.** Que sea nombrado, rinda cuentas, informe a, y sólo pueda ser destituido por un órgano colegiado cuya mayoría de miembros sean elegidos de manera independiente y no tengan o hayan tenido relación con la entidad auditada.

3.15 En adición a los criterios de presunción mencionados en los apartados 3.13 y 3.14, GAGAS reconoce que puede haber otras estructuras de organización en virtud de la cual las entidades de fiscalización gubernamental **podieran** ser consideradas libres de impedimentos de organización y, por tanto, ser consideradas independientes para la presentación de informes de auditoría externas. Estas estructuras proporcionan salvaguardas para impedir que la entidad auditada interfiera con la capacidad de la entidad fiscalizador gubernamental de realizar el trabajo, y el informe de los resultados con imparcialidad.

^{25.} Los órganos legislativos **pueden** ejercer sus facultades de ratificación, a través de diversos medios, siempre y cuando participen en la aprobación del titular de la organización de auditoría. Esta participación puede ser demostrada por medio de la ratificación de la persona seleccionada o mediante la selección y nominación de la persona o personas para ser nombradas por la autoridad competente.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Para que una organización de auditoría, con una estructura diferente de las enumeradas en los apartados 3.13 y 3.14 sea considerada libre de impedimentos, **deberá** cumplir los requisitos que a continuación se describen, en el entendido de que en tales situaciones dicha organización de auditoría **deberá** documentar cómo cada una de las garantías fue satisfecha, y proporcionar la documentación a aquellos auditores que realizan el control de calidad y supervisión externa, a fin de determinar si todas las garantías necesarias han sido satisfechas:

- a. Existencia de marcos legales que impidan que la entidad auditada pueda abolir o extinguir al ente fiscalizador;
- b. La obligación legal que requiera que en el caso de que el Titular del ente fiscalizador que practica la auditoría sea destituido de su cargo, el responsable de la destitución informe este hecho y las razones de la destitución, al órgano legislativo;
- c. Disposiciones legales que impidan a la entidad auditada interferir con el inicio, el alcance, el enfoque, y la terminación de cualquier auditoría;
- d. Disposiciones legales que impidan a la entidad auditada interferir en la elaboración del informe de auditoría, incluidos los hallazgos y las conclusiones o la forma, medios, o tiempos de los informes de auditoría del ente fiscalizador;
- e. Disposiciones legales que requieran que el ente fiscalizador presente un informe de manera periódica, a un órgano legislativo o independiente;
- f. Disposiciones legales que den a la organización de auditoría autoridad total en la selección, retención, promoción y despido de su personal; y
- g. Disposiciones legales²⁶, que garanticen el acceso a los registros y documentos relacionados con la dependencia, programa o función que está siendo auditada y el acceso a funcionarios del gobierno o de terceras personas, según sea necesario para llevar a cabo la auditoría.

26. Tener autoridad legal para emitir una citación para obtener los registros necesarios es una forma de cumplir el requisito legal de acceso a los registros.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Independencia organizacional en las funciones de auditoría interna

3.16 Ciertas entidades federales, estatales o locales del gobierno emplean auditores para que trabajen dentro de ellas. Estos **auditores pueden** depender de la dirección administrativa de la entidad que auditan. A estas organizaciones que realizan funciones de auditoría interna se les alienta a utilizar las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de Auditoría Interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos (IIA en relación con el GAGAS). De acuerdo a las normas GAGAS, un órgano de auditoría interna puede presumir estar libre de impedimentos a la independencia organizacional para la presentación de informes internos, si el titular del órgano de control interno cumple con todos los criterios siguientes:

- a.** Depende jerárquicamente y es responsable ante el titular de la entidad o ante el consejo de administración de la misma;
- b.** Remite los informes de los resultados de la auditoría tanto al titular de la entidad como al consejo de administración y a los responsables de la gestión y supervisión de la misma;
- c.** El órgano de control interno se encuentra organizacionalmente fuera de la línea jerárquica de la dirección o del área sujeta a auditoría;
- d.** Tiene acceso al titular y a los funcionarios directivos de la entidad; y
- e.** Esté suficientemente aislado de las presiones políticas para llevar a cabo las auditorías y presentar los resultados del informe, las opiniones, y conclusiones de manera objetiva, sin temor a represalias políticas.

3.17 El órgano de control interno **deberá** informar periódicamente a los responsables de la gestión de la entidad.

3.18 Cuando el órgano de auditoría no tiene impedimentos organizacionales y realiza auditorías a terceros, tales como a proveedores o las partes dentro de un contrato y no existen impedimentos personales o externos, se puede considerar independiente de las entidades auditadas y libre para informar objetivamente a los funcionarios responsables de la gestión, de la entidad para la que trabaja y a terceros fuera de la organización, de acuerdo a las leyes y reglamentos aplicables.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

3.19 La auditoría interna (órgano de control interno), **deberá** documentar las condiciones que le permitan ser considerada libre de impedimentos al principio de independencia en la presentación de informes de auditoría a la entidad que audita, y debe proporcionar la documentación a aquellos que realizan el control de calidad sobre su trabajo, y a los revisores entre pares externos, a fin de determinar si todas las garantías necesarias se han cumplido.

Independencia organizacional en la prestación de los servicios de nonaudit

3.20 Las organizaciones de auditoría suelen llevar a cabo otros servicios profesionales (nonaudit servicios) que no se realizan de conformidad con GAGAS. Estas organizaciones deben evaluar si la prestación de este tipo de servicios crea un deterioro en su independencia, ya sea de hecho o en apariencia con respecto a las entidades que audita²⁷. Basándose en los hechos y las circunstancias, y usando criterio profesional se debe determinar si un servicio nonaudit perjudica la independencia organizacional del ente auditor, con respecto a la entidad a la que audita.

3.21 El órgano de fiscalización gubernamental en general tiene amplia responsabilidad de auditoría y, por tanto, **deberá** establecer políticas y procedimientos para la aceptación y ejecución de este tipo de revisiones “nonaudit”, de manera que su independencia no se vea afectada con respecto a la entidad que audita. (Véase el apéndice I, párrafos A3.02 y A3.03 para ejemplos de servicios nonaudit que generalmente son específicos de las entidades fiscalizadoras gubernamentales que, en general, no alteran el principio de independencia con respecto a las entidades a las que audita y, por lo tanto, no exigen el cumplimiento de las garantías suplementarias descritas en el párrafo 3.30). Los despachos de auditoría o contadores públicos independientes que tengan compromisos contractuales con una entidad gubernamental, **pueden proveer** servicios de auditoría y servicios nonaudit (comúnmente denominados consulta), pero **deberán** determinar si los servicios no clasificados como una auditoría que proveerán o se han comprometido a proporcionar, tienen un efecto material significativo sobre el objetivo de la auditoría que se pudiera estar llevando a cabo o que se pretendiera llevar a cabo en un futuro próximo.

²⁷. La Government Accountability Office (GAO) ha publicado nuevas orientaciones en forma de preguntas y respuestas para ayudar en la aplicación de las normas asociadas con nonaudit servicios. Esta *orientación*, el Gobierno de *Normas de Auditoría: Respuestas a preguntas estándar Independencia*, **GAO-02-870G** (Washington, DC: junio de 2002), se puede encontrar en el Gobierno de GAO Normas de Auditoría de la página Web (<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>).



Principios generales de independencia

3.22 Los siguientes dos principios generales aplican al principio de independencia del auditor, al evaluar los efectos de realizar un servicio nonaudit sobre una partida en particular o sobre una entidad:

- (1) Las entidades de auditoría **no deben** ofrecer servicios “nonaudit” que impliquen el desempeño de las funciones de la dirección o toma de decisiones en la administración de la entidad auditada; y
- (2) Las entidades de auditoría **no deben** auditar su propio trabajo o proporcionar servicios “nonaudit”, cuando estos son de tal magnitud que entran en el terreno de la auditoría bajo la norma de GAGAS²⁸.

3.23 Al considerar si las auditorías llevadas a cabo por organizaciones de auditoría **pudieran** ser considerablemente o materialmente afectadas por el servicio “nonaudit”, dichas organizaciones **deberán** evaluar:

- (1) Las auditorías en curso;
- (2) Las auditorías previstas;
- (3) Los requisitos y compromisos para llevar a cabo las auditorías, que incluyan los que las leyes, reglamentos, normas, contratos y otros acuerdos establezcan; y
- (4) Establecer políticas sobre las responsabilidades de la organización de auditoría al prestar servicios de auditoría.

3.24 Si se solicita²⁹ realizar servicios no considerados auditorías (nonaudit) que puedan menoscabar la capacidad de la organización de auditoría de cumplir con uno o ambos de los principios generales de independencia, **deberán** informar a la solicitante y a la entidad auditada que realizar el servicio “nonaudit” puede menoscabar el principio de independencia de los responsables de auditorías o certificaciones subsecuentes o futuras.

^{28.} Los conceptos de significado y la importancia cuantitativa como cualitativa, así como las medidas están en relación con el objetivo de la auditoría.

^{29.} El solicitante de los servicios de nonaudit podría ser la Administración de la entidad auditada o un tercero, como un órgano de supervisión legislativa.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Tipos de servicios no considerados auditoría (nonaudit services)

3.25 Los servicios no considerados auditoría en general caen en una de las categorías siguientes (véase el apéndice I, párrafos A3.02 y A3.03 para ejemplos de servicios nonaudit que generalmente son exclusivos de las organizaciones de auditoría en las entidades gubernamentales):

- a.** Servicios que no afectan el principio de independencia de la organización de auditoría con respecto a las entidades auditadas y, por lo tanto, no exigen el cumplimiento de las garantías suplementarias descritas en el párrafo 3.30; (Véanse los párrafos 3.26 y 3.27.)
- b.** Servicios que no afectan el principio de independencia de la organización de auditoría siempre y cuando cumpla con las garantías suplementarias descritas en el párrafo 3.30; (Véase el párrafo 3.28.) ; y
- c.** Servicios que sí afectan el principio de independencia de la organización de auditoría. El cumplimiento de las salvaguardas adicionales no supera esta deficiencia. (Véase el párrafo 3.29.)

Servicios no considerados como auditoría que no afectan el principio de independencia del auditor

3.26 Los servicios en los que el auditor proporciona asesoramiento técnico sobre la base de sus conocimientos técnicos y su experiencia no menoscaban la independencia del auditor con respecto a las entidades auditadas y no requieren que la organización de auditoría aplique las salvaguardas suplementarias (párrafo 3.30). Sin embargo, el principio de independencia del auditor se vería perjudicado, si la medida o la naturaleza del asesoramiento de lugar a que el auditor tome decisiones de gestión o desempeñe funciones gerenciales.

3.27 Ejemplos de tipos de servicios considerados como la prestación de asesoramiento técnico son los siguientes:

- a.** Participar en actividades, tales como comisiones, comités, grupos de trabajo, paneles y grupos de enfoque; en calidad de experto exclusivamente para asesorar, sin derecho a voto, para:
 - (1)** Asesorar a la gerencia de la entidad basado en su conocimiento; y
 - (2)** Asesorar sobre los problemas urgentes de la entidad auditada.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- b. Proporcionar herramientas y metodologías, tales como la orientación y buenas prácticas empresariales, estudios de mercado, control interno y metodologías de evaluación que pueden ser utilizados por la administración; y
- c. Proporcionar asesoramiento técnico específico y limitado a la entidad auditada para ayudarles en actividades, tales como:
 - (1) Responder a preguntas técnicas o impartir entrenamiento;
 - (2) Implementar las recomendaciones de la auditoría;
 - (3) La aplicación de los controles internos; y
 - (4) Proporcionar información sobre buenas prácticas empresariales.

Servicios no considerados como auditoría que no afectan el principio de independencia, siempre y cuando cumplan las garantías suplementarias.

3.28 Los servicios que no afectan el principio de independencia de la organización de auditoría con respecto a la entidad que audita, siempre y cuando cumplan con las garantías suplementarias son:

- a. Proporcionar asistencia en la contabilidad básica limitados a servicios tales como: la preparación de los proyectos de estados financieros que se basan en el catálogo de cuentas y balanza de comprobación de la entidad o empresa a la que se presta el servicio; así como cualquier ajuste, correcciones, y el cierre de partidas o asientos contables que han sido aprobadas por la administración; preparación de los proyectos de notas a los estados financieros basados en la información determinada y aprobada por la administración; preparación de un balance de comprobación basado en el catálogo de cuentas; cálculos de amortización, actualización y depreciación de los activos fijos para los que la administración ha determinado el método de depreciación, la tasa de depreciación, y el valor de los activos, (Si la organización de auditoría ha preparado el proyecto de estados financieros y las notas y llevó a cabo la auditoría de los estados financieros, el auditor **deberá** obtener la documentación comprobatoria que pruebe que la dirección de la entidad auditada reconoce el papel de la organización de auditoría en la preparación de los estados financieros y sus notas, así como obtener la documentación relacionada con la revisión, aprobación y responsabilidad de esos estados financieros por parte de la gerencia);
- b. Proporcionar servicios de elaboración de la nómina, cuando ésta no es el objeto material de la auditoría o no está dentro de los objetivos. Estos servicios están limitados a usar sólo los registros y datos que han sido aprobados por la gerencia de la entidad auditada;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- c.** Prestación de servicios de valuación o de evaluación limitado a servicios, tales como: la revisión/evaluación del trabajo de la entidad o del trabajo de un especialista contratado por la entidad fiscalizada, siendo la entidad o especialista quien provea la evidencia principal del registro de saldos en los estados financieros, u otra información que será auditada; valorar las obligaciones de pensiones, otras prestaciones post-empleo u otras contingencias similares, siempre y cuando la administración de la entidad auditada haya determinado y asumido la responsabilidad de todos los supuestos y datos proporcionados;
- d.** La preparación de propuesta³⁰ de costos indirectos de una entidad, el plan de asignación de costos, siempre que las cantidades no estén aplicadas en los estados financieros y la administración asuma la responsabilidad de todas las premisas e información producida;
- e.** Prestación de servicios de asesoramiento sobre tecnología de la información limitada a servicios tales como: asesoramiento sobre el diseño, instalación y seguridad del sistema, siempre y cuando la administración, además de cumplir con las salvaguardas descritas en el párrafo 3.30, reconozca su responsabilidad en la implantación, diseño, instalación y control interno sobre el sistema de la entidad, y no dependa del trabajo, de los auditores como la base principal para determinar:
- (1) La posibilidad de implementar un nuevo sistema;
 - (2) La adecuación del nuevo diseño;
 - (3) La adecuación de los principales cambios en el diseño de un sistema existente;
y
 - (4) La adecuación del sistema para dar cumplimiento a las disposiciones legales, reglamentación u otros requisitos.

30. La Oficina de Gestión y Presupuesto (OMB) prohíbe a un auditor que preparó la propuesta de costos indirectos de la entidad a auditar, la realización de la auditoría cuando los costos indirectos recuperados por la entidad durante el año anterior superó \$ 1 millón de dólares OMB Circular N ° A-133, las auditorías de los Estados, Los gobiernos locales y organizaciones sin ánimo de lucro, Subparte C.305 (b), revisado 27 de junio de 2003.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- f.* Proveer servicios relacionados con el área de recursos humanos para ayudar a la gerencia de la entidad auditada, en la evaluación de posibles candidatos para ser empleados, siempre y cuando los servicios se limiten a actividades tales como, actuar como evaluador en un panel de evaluación de al menos tres personas para examinar las solicitudes o entrevistar a los candidatos, para hacer aportaciones a efecto de poder integrar una lista de los candidatos mejor calificados; y
- g.* Preparación de rutina de declaraciones de impuestos basándose en la información proporcionada por la entidad auditada.

Servicios no considerados de auditoría que si afectan el principio de independencia de la organización de auditoría.

3.29 El cumplimiento de las salvaguardias adicionales no solventa los impedimentos al principio de independencia que se crean cuando se ejecutan determinados servicios.

Por su naturaleza, algunos servicios que no se consideran auditoría (nonaudit services) inciden directamente sobre las operaciones de la entidad e impiden a la organización de auditoría, cumplir con uno o ambos de los principios generales de independencia descritos en el párrafo 3.22.

Algunos ejemplos de los tipos de servicios en esta categoría son los siguientes:

- a.* El mantenimiento o la preparación de registros contables básicos de la entidad auditada, o mantener o asumir la responsabilidad de los registros financieros básicos u otros que serán sujetos de auditoría por su parte;
- b.* Contabilizar transacciones (ya sean codificadas o no codificadas) en los registros financieros o en otros documentos que, posteriormente, serán considerados para la preparación de los estados financieros de la misma entidad que auditará;
- c.* Determinar los saldos de las cuentas o la determinación de los criterios de capitalización;
- d.* El diseño, desarrollo, instalación u operación del sistema de contabilidad de la entidad u otros sistemas de información que son importantes o significativos para la materia objeto de la auditoría;
- e.* Proporcionar servicios de nómina de sueldos que:



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- (1) Son objeto de la auditoría o están dentro de los objetivos de la auditoría; y / o
 - (2) Implican toma de decisiones gerenciales.
- f.** Prestación de servicios de valuación o evaluación de servicios distintos a los que se describen en el párrafo 3.28 c;
- g.** Recomendar a una persona para una posición específica donde dicho puesto es clave en el contexto de la entidad o programa bajo auditoría; privilegiar la designación de una persona en el proceso de selección de los candidatos o dirigir una búsqueda ejecutiva o programa de reclutamiento para la entidad auditada;
- h.** Desarrollar el sistema de evaluación del rendimiento de la entidad auditada, cuando dicho sistema sea importante o significativo dentro del objeto de la auditoría;
- i.** El desarrollo de las políticas, procedimientos y controles internos de la entidad fiscalizada;
- j.** Llevar a cabo la evaluación gerencial de los controles internos, cuando ésta es relevante dentro del objeto de la auditoría;
- k.** La prestación de servicios que están destinados a ser utilizados como base principal para la toma de decisiones de la gerencia, las cuales sean relevantes a la materia objeto de auditoría;
- l.** Que los despachos externos que llevarán a cabo la auditoría ejecuten funciones de auditoría interna en la entidad auditada; y
- m.** Actuar como miembro del consejo de administración, con derecho a voto, de la entidad fiscalizada; participe en la toma de decisiones o en el establecimiento de políticas que afecten en el futuro el funcionamiento de los programas de la entidad; la supervisión de empleados de la entidad; establecer políticas en la programación de la entidad; autorizar transacciones, o mantener la custodia de activos³¹ de la entidad auditada .

31. Los activos de la Entidad deben incluir la totalidad de la propiedad de la entidad incluyendo cuentas bancarias, cuentas de inversión, inventarios, equipos, u otros activos de su propiedad, arrendadas, en posesión en la entidad o de otro tipo, y los registros financieros, tanto en papel y electrónicos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Salvaguardas adicionales para mantener la independencia del auditor en el desempeño de los servicios de nonaudit

3.30 Realizar los servicios no considerados como auditorías descritos en el párrafo 3.28, no limitara la independencia, siempre y cuando los principios generales de independencia enunciados en el párrafo 3.22, no se violen.

Para estos servicios nonaudit, la organización de auditoría **deberá** cumplir con cada una de las siguientes garantías:

- a.** Documentar las conclusiones sobre el impacto de la independencia en relación al servicio nonaudit;
- b.** Establecer por escrito, un acuerdo con la entidad auditada en relación con los objetivos, el alcance de los trabajos, y de los productos o resultados del servicio nonaudit, así como la responsabilidad de la entidad fiscalizada sobre:
 - (1) La materia objeto del nonaudit service;
 - (2) Los resultados sustantivos del trabajo; y
 - (3) Toma de decisiones que impliquen funciones de la entidad fiscalizada, relacionadas con el servicio nonaudit y aceptar la plena responsabilidad de estas decisiones;
- c.** Excluir el personal que practicó los servicios nonaudit ³², de la planeación, realización, o revisión del trabajo de auditoría relacionado con los servicios nonaudit que fueron realizados; y
- d.** No reducir el alcance y la magnitud de los trabajos de auditoría por debajo del nivel que sería apropiado, si el servicio nonaudit hubiera sido realizado por otra organización de auditoría.

^{32.} El personal que llevó a cabo el servicio nonaudit, siempre que se le permita, podrá transmitir al equipo de auditoría, la documentación y los conocimientos adquiridos sobre la entidad auditada y sus operaciones.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Criterio profesional

3.31 Los auditores **deben** utilizar su criterio profesional en la planeación, la ejecución de la auditoría y certificaciones y en la presentación de informes de resultados.

3.32 El criterio profesional incluye el ejercicio de un cuidado razonable y el escepticismo profesional.

Un cuidado razonable se refiere a que actúen con diligencia, de conformidad con las normas profesionales aplicables y los principios éticos.

Escepticismo profesional es una actitud que incluye una mente que cuestione y haga una evaluación crítica de las pruebas, el cual incluye una mentalidad neutral, en el sentido que el auditor no asuma que los funcionarios de la entidad fiscalizada son deshonestos, ni que su honestidad es incuestionable.

Creer que los funcionarios son honestos no es una razón válida para aceptar llevar a cabo menos pruebas o evidencias apropiadas.

3.33 Usar los conocimientos profesionales de los auditores, habilidades y experiencia para realizar con diligencia, de buena fe y con integridad, la recopilación de la información y la evaluación objetiva de la suficiencia y la adecuación de las pruebas, es un componente crítico de las auditorías.

El criterio profesional y la competencia están interrelacionados, porque los juicios adoptados dependen de la competencia de los auditores

3.34 El juicio o criterio profesional representa la aplicación de los conocimientos, habilidades y experiencias colectivas de todo el personal involucrado en una asignación, así como el criterio profesional individual de cada auditor. Además del personal que participe directamente en la auditoría, el **criterio profesional puede** implicar la colaboración con otras partes interesadas, expertos externos, y altos funcionarios de la entidad auditada.

3.35 Usar el criterio profesional en todos los aspectos al llevar a cabo sus responsabilidades, incluida la observancia de los estándares establecidos en las normas de independencia; mantener la objetividad y la credibilidad; la selección de personal de auditoría competente; la definición del ámbito de trabajo, la elaboración de informes, la evaluación de los resultados de la auditoría y el mantenimiento de controles de calidad apropiados durante el proceso de asignación; es esencial para la realización de la auditoría y la presentación de informes.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 3.36** El uso del criterio profesional es importante para determinar el nivel necesario de comprensión de la materia a auditar y las circunstancias relacionadas. Esto incluye el examen acerca de si la experiencia colectiva del equipo de auditoría, la formación, conocimientos, aptitudes, habilidades y comprensión general, son suficientes para evitar el riesgo de que la materia objeto de auditoría, **tuviera** una inexactitud importante o **pudiera** ser mal interpretada.
- 3.37** Considerar el nivel de riesgo de cada tarea, incluido el riesgo de que los auditores pueden llegar a una conclusión inadecuada, es otra cuestión importante. En el contexto de los riesgos de auditoría, el ejercicio de criterio profesional en la determinación de la suficiencia y la adecuación de las pruebas que se utilizarán para apoyar los resultados y las conclusiones de los objetivos de auditoría y las recomendaciones, forman parte integral del proceso de auditoría.
- 3.38** El auditor **deberá** documentar las decisiones importantes que resulten del ejercicio del criterio profesional y que afecten los objetivos de auditoría, el alcance y la metodología, los resultados, conclusiones y recomendaciones.
- 3.39** Si bien esta norma atribuye la responsabilidad de cada auditor y la de la organización de auditoría de ejercer el juicio o criterio profesional en la planeación y la realización de una auditoría o certificación, esto no implica responsabilidad ilimitada, ni tampoco implica infalibilidad por parte de cualquiera de los auditores o de la organización de auditoría. La garantía absoluta no es alcanzable debido a la naturaleza de las pruebas y las características del fraude. El uso de criterio profesional no significa la eliminación de todas las posibles limitaciones o deficiencias asociadas con una auditoría específica, sino más bien identificarlas, considerarlas, minimizarlas, mitigarlas y explicarlas.

Competencia

- 3.40** El personal asignado para llevar a cabo una auditoría o certificación **debe** poseer en su colectividad la competencia profesional adecuada para las tareas requeridas.
- 3.41** La dirección de la organización de auditoría **deberá** determinar las habilidades requeridas para la ejecución de una auditoría y determinar qué auditores tienen las habilidades que coinciden con las que sean necesarias para llevar a cabo dicha auditoría. En consecuencia, las organizaciones de auditoría **deberán** tener un proceso de selección, contratación, desarrollo, asignación y evaluación de personal para mantener un equipo de trabajo competente. La naturaleza, extensión y formalidad del proceso dependerá de diversos factores, tales como, el tamaño de la organización de auditoría, su trabajo y estructura.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

3.42 La competencia se deriva de una mezcla de educación y experiencia. La competencia no es necesariamente medida por años de trabajo en el campo de auditoría, porque esa medición cuantitativa no puede reflejar con precisión el tipo de habilidades o enseñanza adquirida por un auditor en un determinado período de tiempo. El mantenimiento de la competencia por parte del auditor profesional mediante un compromiso de aprendizaje y de educación continua es un elemento fundamental en su carrera. La competencia permite emitir un juicio profesional sólido.

Conocimientos técnicos y competencia

3.43 El personal asignado para llevar a cabo una auditoría o certificación bajo el estándar de GAGAS **debe** colectivamente poseer los conocimientos técnicos, habilidades y experiencia necesarias para ser competente, antes de comenzar la auditoría, para el tipo de trabajo que se realizará.

El personal asignado a una auditoría o certificación GAGAS **deberá** colectivamente poseer:

- a.** Conocimiento de las normas GAGAS aplicables al tipo de trabajo que se les asigna y la educación, habilidades y experiencia para aplicar este conocimiento a la labor que realiza;
- b.** Conocimiento general del entorno en el que la entidad auditada opera y la materia objeto de examen;
- c.** Habilidades para comunicarse con claridad y eficacia, tanto oralmente como por escrito; y
- d.** Conocimientos apropiados para la labor que se realiza. Por ejemplo, que el personal de la organización de auditoría o los especialistas contratados posean habilidades de:
 - (1)** Muestreo estadístico si el trabajo implica el uso de esa técnica;
 - (2)** Tecnología de la información, si el trabajo implica revisión de los sistemas de información;
 - (3)** De ingeniería, si el trabajo implica la revisión de datos complejos de ingeniería;
 - (4)** Conocimientos especializados, metodologías de auditoría o las técnicas analíticas, tales como el uso de complejos instrumentos de encuesta, actuariales basados en estimaciones o pruebas de análisis estadístico, según sea el caso; o
 - (5)** Conocimientos especializados, tales como científicos, médicos, medioambientales, educativos, o cualquier otro tema especializado, si el trabajo requiere de esos conocimientos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Requisitos adicionales para las auditorías financieras y certificaciones

- 3.44** El auditor que realiza auditorías financieras **deberá** tener conocimiento de los principios contables generalmente aceptados (GAAP), de las normas de auditoría generalmente aceptadas para el trabajo de campo y presentación de informes y de las declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), así como conocimientos en la aplicación de estas normas. Además, si los auditores usan las normas GAGAS en conjunto con cualquier otra norma, **deberán** ser conocedores y competentes en la aplicación de esas normas. Los auditores contratados para llevar a cabo auditorías financieras o certificaciones, **deberán** ser contadores públicos certificados o deben trabajar para un despacho contable debidamente certificado o para una organización de auditoría gubernamental.³³
- 3.45** Del mismo modo, para las certificaciones, las normas GAGAS incorporan las normas para certificación del AICPA.

Los auditores **deberán** tener conocimiento de la norma AICPA para las certificaciones referentes al criterio, así como las normas AICPA para las certificaciones referentes al trabajo de campo y presentación de informes, y las declaraciones sobre las normas de certificación (SSAE), y **deberán** ser competentes en la aplicación de las mismas en la tarea asignada. Además, si los auditores usan las normas GAGAS en conjunto con cualquier otras normas, **deberán** ser conocedores y competentes en la aplicación de todas las normas.

Formación profesional continua

- 3.46** Los auditores que desempeñan funciones bajo las normas GAGAS, incluyendo la planeación, dirección, ejecución de trabajos en campo, o la presentación de informes sobre una auditoría o certificación de conformidad con las normas GAGAS, **deberán** mantener su competencia profesional mediante la formación profesional continua (FPC). Por lo tanto, todo auditor que realice un trabajo bajo las normas GAGAS **deberá** completar, cada 2 años, por lo menos 24 horas de capacitación profesional continua, que se refiera directamente a la auditoría gubernamental, el entorno gubernamental, o a temas específicos o singulares en los que la entidad auditada opera.

³³. Los Contadores públicos que obtuvieron su licencia en o antes del 31 de diciembre de 1970, o las personas que trabajan para una empresa de contabilidad pública con licencia en o antes del 31 de diciembre de 1970, también se consideran calificados en relación a esta norma.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Para los auditores que participan de cualquier forma en la planeación, dirección, o la presentación de informes bajo las normas GAGAS, y aunque no participen directamente en las actividades de desarrollo de la auditoría, pero que el 20 por ciento o más de su tiempo lo dedican a trabajos bajo la norma GAGAS, también **deberán** obtener al menos una capacitación continua adicional de 56 horas (para un total de 80 horas de FPC en el período de 2 años), que aumente la capacitación profesional del auditor para llevar a cabo auditorías o certificaciones. Los auditores obligados a tomar el total de 80 horas de FPC **deberán** completar por lo menos 20 horas de FPC en cada uno de los 2 años.

- 3.47** Los programas de educación continua deben estar estructurados con actividades educativas y objetivos de aprendizaje diseñados para mantener o mejorar los conocimientos, habilidades y capacidades aplicables en las áreas de auditoría o de certificación. Determinar qué temas son apropiados para cada auditor para satisfacer, tanto los requisitos de 80 horas de FPC como los de 24 horas es una cuestión de criterio profesional, el cual **deberá** ser ejercido por los auditores en conjunto con los funcionarios de mayor jerarquía dentro de sus organizaciones. Entre las consideraciones que deben tomar en cuenta en el ejercicio de su juicio profesional está la experiencia del auditor, las responsabilidades que asumen en el desempeño de las tareas GAGAS, y el entorno operativo de la entidad auditada.
- 3.48** Mejorar sus propias competencias y el cumplimiento de los requisitos de educación continua son principalmente responsabilidades de los auditores en forma individual. La organización de auditoría **deberá** implementar procedimientos de control de calidad para ayudar a garantizar que los auditores cumplan los requisitos de educación continua, incluida la documentación que acredite el cumplimiento de la educación continua. La Government Accountability Office (GAO) ha desarrollado directrices relativas al PEC (programa de educación continua) que contienen criterios para ayudar a los auditores gubernamentales y los despachos de auditoría, en el uso del criterio profesional para el cumplimiento de los requisitos³⁴ FPC .
- 3.49** Los especialistas externos que ayudan o participan en el desempeño de una revisión bajo las normas GAGAS **deberán** estar calificados y mantener la competencia profesional en sus áreas de especialización, pero no están obligados a cumplir la FPC que indica GAGAS. Sin embargo, los auditores que utilizan el trabajo de especialistas externos **deberán** evaluar la capacidad profesional de estos y documentar sus hallazgos y conclusiones. Los especialistas que forman parte de la organización de auditoría y actúan como miembros del equipo de auditoría **deberán** cumplir con las normas GAGAS, incluidos los requisitos de FPC.

34. Esta orientación se puede encontrar en la página Web (<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>) Orientación sobre GAGAS Requisitos para la Educación Profesional Continua, **GAO-05-568G** (Washington, DC: abril de 2005).



Control de calidad y verificación

3.50 Cada organización de auditoría que realice auditorías o certificaciones, bajo las normas GAGAS **debe**:

- a. Establecer un sistema de control de calidad que este diseñado para ofrecer a la organización de auditoría garantías razonables de que la entidad y su personal cumplen con las normas profesionales y legales aplicables, así como con todos los requisitos reglamentarios; y
- b. Tener una revisión por pares externos por lo menos, una vez cada 3 años ³⁵.

Sistema de control de calidad

3.51 El sistema de control de la calidad de una organización de auditoría incluye el liderazgo de la organización, el ambiente laboral que propicien los altos directivos, el énfasis en el desempeño de un trabajo de alta calidad; y las políticas y procedimientos, diseñados para proporcionar una seguridad razonable de cumplir con las normas profesionales y legales aplicables y los requisitos reglamentarios. La naturaleza, alcance, y formalidad del sistema de control de calidad variará en función de las circunstancias de la organización de auditoría, tales como su tamaño o número de oficinas, dispersión geográfica, los conocimientos y la experiencia de su personal, la naturaleza y la complejidad de su trabajo de auditoría, y las consideraciones de costo-beneficio.

3.52 Cada organización de auditoría **debe** documentar sus políticas de control de calidad y procedimientos y comunicarlas a su personal. Asimismo **deberá** documentar el cumplimiento de sus políticas y procedimientos de control de calidad y mantener la documentación durante un período de tiempo suficiente para que se puedan realizar la vigilancia y revisiones por pares para evaluar el alcance de la organización de auditoría en el cumplimiento de sus políticas de control de calidad y procedimientos. La forma y el contenido de esa documentación son una cuestión de criterio profesional y puede variar en función de las circunstancias de cada entidad.

3.53 Una organización de auditoría **deberá** incluir políticas y procedimientos en su sistema de control de calidad³⁶ que aborden colectivamente:

35. El incumplimiento por parte de la organización de auditoría de llevar a cabo la revisión Inter- pares (párrafo 3.55 y 3.50b al 3,60) provocaría que se tuviera que hacer una declaración de cumplimiento de gagas modificado en los informes de auditoría. El cumplimiento (o incumplimiento) de la organización de auditoría en el establecimiento de un sistema de control de calidad a que hace referencia los apartados 3.51 y 3.50 al 3,54 **se revisa e informa dentro del proceso de revisión Inter pares y no impacta la declaración de cumplimiento de GAGAS.** (Véase el capítulo 1, apartados 1.11 al 1.13.)

36. El sistema de control de calidad descrito en este artículo es coherente con la declaración sobre normas de control de calidad del AICPA, "El Sistema de Control de Calidad de una empresa" , salvo los requisitos que GAGAS establece en el párrafo 3.54 acerca de que la revisión del trabajo y el informe que se realiza como parte de la supervisión no se consideran controles de monitoreo cuando se utiliza por sí sólo.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a.** Responsabilidades de liderazgo para implementar la calidad dentro de la organización: Políticas y procedimientos para designar responsabilidad con respecto a la calidad de las auditorías y certificaciones realizadas bajo las normas GAGAS, así como responsabilidad sobre la difusión de las políticas y procedimientos relativos a la calidad. Esas políticas y su difusión deben fomentar una cultura que reconozca que la calidad es esencial en la realización de auditorías GAGAS;
- b.** Requerimientos sobre el principio de independencia, legal y ético: Políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una garantía razonable de que la organización de auditoría y su personal mantiene el principio de independencia, y cumple con las normas legales y éticas [37](#);
- c.** El inicio,[38](#) aceptación, y continuación de la auditoría y certificación: Políticas y procedimientos para la apertura, aceptación, y la continuación de la auditoría y la certificación, diseñados con el fin de proporcionar una garantía razonable de que la organización de auditoría, llevará a cabo la revisión sólo si puede cumplir con las normas profesionales, los principios éticos y este actuando de acuerdo a su mandato legal;
- d.** Recursos humanos: Políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la organización de auditoría garantías razonables de que cuenta con personal que tiene la capacidad y competencia para llevar a cabo sus auditorías de conformidad con las normas profesionales, legales y los requisitos reglamentarios. [39](#) ;
- e.** Desempeño de la auditoría y certificaciones, documentación, y la presentación de informes: Políticas y procedimientos diseñados para proporcionar a la organización de auditoría una garantía razonable de que las auditorías y certificaciones, así como los informes se realizan de conformidad con las normas profesionales, legales y los reglamentos. (Para las auditorías financieras, se aplican los capítulos 1 a 5; para las certificaciones se aplican los capítulos 1 a 3 y 6, para auditorías al desempeño se aplican los capítulos 1 a 3, 7 y 8.) ; y

[37.](#) Véase los párrafos 3.02 a 3.30 de GAGAS sobre el principio de independencia. Véase el capítulo 2 para principios éticos GAGAS. Los auditores que son miembros de colegios o asociaciones profesionales o son profesionistas titulados o certificados **pueden** también ser sujetos de requerimientos éticos por parte de esas organizaciones a las que pertenecen. El auditor en las entidades gubernamentales también puede estar sujeto a normas éticas, leyes y reglamentos.

[38.](#) Las organizaciones de auditoría Gubernamental podrán iniciar auditoría o certificaciones como resultado de (1) la discrecionalidad de la entidad fiscalizadora, (2) Las solicitudes de los órganos legislativos o de los órganos de supervisión, y (3) mandatos jurídicos. (2) a solicitudes de los órganos legislativos o los órganos de supervisión, y (3) mandatos legales. En el caso de las solicitudes y mandatos legales, una organización de auditoría del gobierno puede ser obligado a hacer el trabajo. En el caso de las solicitudes y mandatos legales, la organización de auditoría gubernamental puede estar obligada a hacer el trabajo. Véase el punto 3.04 de los requisitos que una organización de auditoría en una entidad gubernamental no es independiente y, a causa de un requisito legal o por otras razones, no puede negarse a realizar el trabajo. Véase el apartado 3.04 de las condiciones cuando una organización de auditoría gubernamental carece del principio de independencia pero a causa de un requisito legal o por otras razones, no puede negarse a realizar el trabajo.

[39.](#) Véase los párrafos 3.40 al 3.49 sobre los requisitos relativos a la competencia profesional.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

f. Monitoreo de la calidad: Evaluación periódica del trabajo realizado en las auditorías y certificaciones diseñadas para proporcionar a la organización de auditoría garantías razonables de que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad están debidamente diseñados y operan efectivamente en la práctica. El propósito de monitorear el cumplimiento de las políticas de control de calidad, así como los procedimientos es el de proporcionar una evaluación de:

- (1) La adhesión a las normas profesionales, legales y los requisitos reglamentarios;
- (2) Si el sistema de control de calidad ha sido diseñado adecuadamente; y
- (3) Si las políticas y procedimientos de control de calidad están operando de manera eficaz y han cumplido en la práctica.

Los procedimientos de monitoreo variarán en función de los hechos y circunstancias de la organización de auditoría. Esta **deberá** realizar procedimientos de supervisión que le permitan evaluar el cumplimiento de las normas profesionales aplicables, y el control de calidad de las políticas y procedimientos para las auditorías GAGAS. El personal que realice la labor de control de calidad **deberá** tener la suficiente experiencia y autoridad para desempeñarse en el puesto.

3.54 La organización de auditoría **deberá** analizar y resumir los resultados de sus procedimientos de supervisión por lo menos una vez al año, identificando los procesos o procedimientos que requieren mejora, junto con recomendaciones de medidas correctivas. (Bajo las normas GAGAS, la revisión de los trabajos y el informe que se realiza como parte de la supervisión no forman parte del monitoreo del control de calidad cuando se utilizan por sí solos. Sin embargo, **pueden utilizarse** como una parte del análisis y resumen del monitoreo del control de calidad.)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Revisión entre pares externa

3.55 Las organizaciones de auditoría que llevan a cabo auditorías y certificaciones bajo las normas GAGAS, **deberán** someterse a una revisión entre pares externa, realizada por entidades de fiscalización superior locales o despachos independientes a la organización de auditoría revisada, al menos una vez cada 3 años ⁴⁰.

3.56 La organización de auditoría **deberá** someterse a una revisión entre pares externa con un alcance suficiente para proporcionar una base razonable para determinar si, por el período que se examina,⁴¹ su sistema de control de calidad fue convenientemente diseñado y si la entidad está cumpliendo con su sistema de control de calidad, con el objetivo de proporcionar a la organización de auditoría una garantía razonable de que cumple con las normas profesionales aplicables.

3.57 El equipo de revisión entre pares debe incluir los siguientes elementos dentro de la revisión:

- a.** Revisión de las políticas y procedimientos de control de calidad de la organización de auditoría;
- b.** Consideración de la adecuación de las políticas y procedimientos del control de calidad, así como de los resultados obtenidos del monitoreo;
- c.** Revisión aleatoria de informes de auditorías y certificaciones, así como la documentación relacionada;
- d.** Revisión de otros documentos necesarios para evaluar el cumplimiento de las normas, por ejemplo, documentación relacionada con el cumplimiento del principio de independencia, registros de cumplimiento de FPC, y los archivos relevantes en materia de gestión de recursos humanos; y
- e.** Entrevistas con personal de la organización de auditoría a varios niveles, a fin de evaluar su comprensión y cumplimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad.

^{40.} El término para computar el plazo para la revisión por pares externos, correrá a partir de la fecha en que la organización de auditoría inicie el trabajo de campo en su primera auditoría GAGAS, ya sea auditoría financiera o auditoría al desempeño. Generalmente, los plazos de informes de la revisión por pares externos son establecidos por la entidad que administra el programa de revisión Inter-pares. Prórrogas de los plazos para la presentación del informe de revisión de pares superiores de hasta 3, después de la fecha de vencimiento son concedidas por la entidad que administra el programa de revisión Inter pares y la GAO.

^{41.} El período que se examina abarca generalmente 1 año. La entidad que administra el Programas de revisión Inter-pares o las organizaciones de auditoría **pueden elegir** un plazo más largo para ser objeto de la revisión inter-pares.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

3.58 El equipo de revisión entre pares **deberá** realizar una evaluación de riesgos que le ayude a determinar el número y tipo de trabajo a auditar. Sobre la base de la evaluación del riesgo, el equipo **deberá** utilizar un criterio o la combinación de alguno de los siguientes criterios para la selección de cada auditoría y certificación:

- (1) Selección de auditorías y certificación GAGAS que ofrezcan una referencia razonable de los trabajos realizados por la organización de auditoría; o
- (2) Selección de auditorías y certificaciones que ofrezcan una referencia razonable o muestra representativa de todos los trabajos sujetos al control de calidad por parte de la organización de auditoría, incluyendo dentro de esta muestra una o más⁴² auditorías realizadas de conformidad con GAGAS.

3.59 El equipo de revisión entre pares **deberá** preparar uno o más informes por escrito, comunicando sus resultados, incluyendo lo siguiente:

- a. Descripción del alcance de la revisión entre pares, incluida cualquier limitación;
- b. Un dictamen sobre si el sistema de control de calidad de la auditoría o certificación fue adecuadamente diseñado y cumplido, durante el período de la revisión y que proporcione una garantía razonable, de que fueron realizadas de conformidad con las normas profesionales aplicables;
- c. Especificación de las normas profesionales de auditoría a las que la organización auditada está sujeta;
- d. Cuando resulte una opinión modificada⁴³ o adversa, deberá plasmar una descripción de las razones para la modificación o dictamen desfavorable, junto con una descripción detallada de las conclusiones y recomendaciones, dentro del informe de revisión entre pares, a fin de que la entidad auditada pueda adoptar las medidas adecuadas; y
- e. Referencia en el informe de que se emitió una carta de comentarios por separado, en caso de que proceda.

^{42.} Elegir más auditorías es generalmente aplicable a las organizaciones de auditoría que realizan sólo un pequeño número de auditorías GAGAS en relación con otros tipos de auditorías. En estos casos, una o más auditorías GAGAS pueden representar más de lo que podría ser seleccionado, cuando se toma una muestra representativa de la labor de la organización en su conjunto.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

3.60 El equipo de revisión entre pares **deberá** reunir los siguientes criterios:

- a.** El equipo de revisión en forma colectiva **deberá** poseer conocimientos actualizados sobre las normas GAGAS y principios de contabilidad gubernamental.
- b.** La organización que realiza la revisión entre pares y los miembros del equipo de auditores, **deberán** ser independientes (como se define en GAGAS) de la organización de auditoría objeto de revisión, de su personal, y de las auditorías y certificaciones seleccionadas para la revisión entre pares.
- c.** El equipo de revisión colectivamente **deberá** tener un conocimiento suficiente de cómo realizar una revisión entre pares. Estos **conocimientos pueden ser** obtenidos mediante la experiencia en el trabajo, cursos de formación, o una combinación de ambos. Tener personal en el equipo de revisión entre pares con experiencia previa en una revisión entre pares o de auditoría interna es deseable.

3.61 Una organización de auditoría externa ⁴⁴ **deberá** poner a disposición del público su más reciente informe de revisión entre pares ⁴⁵, por ejemplo, mediante la publicación del informe de revisión entre pares en un sitio web externo o de un archivo a disposición del público, diseñado para cumplir el requisito de transparencia pública de los resultados de la revisión entre pares. Si ninguna de estas opciones está a su disposición, entonces **deberá** utilizar el mismo mecanismo de transparencia que utiliza para hacer público otro tipo de información, así como también proporcionar el informe de revisión entre pares a terceras personas que lo soliciten. Los órganos de auditoría interna que informan directamente al titular de la entidad, **deberán** proporcionar una copia del informe de revisión entre pares externos a los funcionarios responsables de la gestión pública en su entidad. Las entidades de auditoría gubernamental también **deberán** comunicar los resultados de la revisión entre pares que le hubiera sido practicada y ponerlos a disposición de los entes que la fiscalizan.

3.62 La Información contenida en los informes de revisión entre pares externa y los pliegos de observaciones o recomendaciones, **pueden ser relevantes** para la toma de decisiones sobre la contratación de auditorías o certificaciones. Por lo tanto, las organizaciones de auditoría que pretenden contratar servicios para llevar a cabo una auditoría o certificación para ser ejecutadas de conformidad con las normas GAGAS, **deberán** proporcionar a la parte contratante de esos servicios lo siguiente:

-
- ^{43.} Una opinión modificada es un dictamen en el que el revisor de pares llega a la conclusión de que, a excepción de los efectos de las deficiencias descritas en el informe, el sistema de control de calidad está adecuadamente diseñado y cumplido durante el período que se revisó. Un dictamen desfavorable es resultado de la conclusión de que el sistema de control de calidad no fue adecuadamente diseñado y cumplido para proporcionar una garantía razonable de que se cumplió con las normas profesionales.
 - ^{44.} La organización de auditoría externa se define en los párrafos 3.13 al 3.15.
 - ^{45.} Este requisito no incluye la carta de observaciones.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a.** El informe de revisión entre pares más reciente y cualquier pliego de observaciones o recomendaciones, emitidas por la organización que llevó a cabo dicha revisión; y
 - b.** Cualquier informe de revisión entre pares y las cartas de las observaciones recibidas durante el período de vigencia del contrato.
- 3.63** Los auditores que se basen en el trabajo de otra organización de auditoría, **deberán** solicitar una copia del informe más reciente de auditoría practicada a la entidad auditada, y ésta **deberá** proporcionar dicha documentación cuando se le solicite. (Véanse los párrafos 3,05 y 7,41 al 7,43 para información más detallada de los requisitos y guías sobre el uso de los reportes de terceros.)



Capítulo 4: Normas de trabajo de campo en las auditorías financieras

Introducción

4.01 Este capítulo establece las normas de trabajo de campo y presenta una guía para las auditorías financieras realizadas de conformidad con las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas (GAGAS). En este capítulo se describen las normas de trabajo de campo del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), y establece normas adicionales para las auditorías financieras realizadas en conformidad con GAGAS.

- a.** Para las auditorías financieras, GAGAS adopta las normas de trabajo de campo, las normas sobre los reportes e informes y las normas de auditoría (SAS) emitidas por el AICPA a menos que estén expresamente excluidas⁴⁶ o modificadas por GAGAS.
- b.** Bajo las normas AICPA y GAGAS, el auditor **debe** planear y llevar a cabo la auditoría utilizando su criterio profesional, con el objetivo de obtener evidencia suficiente y apropiada; y con el objetivo de disminuir los riesgos de auditoría, a un nivel adecuado para poder expresar una opinión sobre los estados financieros. El alto, pero no absoluto nivel de confiabilidad que se pretende obtener de los auditores, se expresa en el informe del auditor acerca de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están exentos de errores ya sean causados por error o por haberse producido fraude. Sin embargo, la garantía absoluta no es alcanzable debido a la naturaleza de las pruebas de auditoría y las características del fraude. Por lo tanto, una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas pudiera no detectar un error o inexactitud.

4.02 Para las auditorías financieras realizadas de acuerdo a las normas GAGAS, aplican los capítulos 1 a 5.

⁴⁶. Hasta la fecha, el Contralor General no ha excluido ningún trabajo de campo o normas SAS.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Normas de trabajo de campo AICPA

4.03 Las tres normas AICPA generalmente aceptadas⁴⁷ para el trabajo de campo son las siguientes:

- a.** El auditor **debe** planificar adecuadamente el trabajo de auditoría y debe supervisar a todos los asistentes;
- b.** El auditor **debe** obtener una comprensión suficiente de la entidad y su entorno, incluido su control interno, a fin de evaluar el riesgo de errores materiales en los estados financieros, ya sea debido a un error en sí o por la existencia de fraude, así como diseñar la naturaleza, el cronograma, y el alcance de los procedimientos de auditoría; y
- c.** El auditor **debe** obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, mediante la realización de procedimientos de auditoría que le permitan obtener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros auditados.

Normas adicionales de auditoría gubernamental

4.04 Las GAGAS establecen normas de trabajo de campo para las auditorías financieras, adicionales a los requisitos contenidos en las normas de la AICPA. Los auditores **deberán** cumplirlas cuando citen el uso de las normas GAGAS en sus informes de auditoría. Las normas adicionales de auditoría gubernamental se refieren a:

- a.** Comunicaciones del auditor durante la planeación (véanse los párrafos 4.05 al 4,08);
- b.** Auditorías y certificaciones anteriores (véase el párrafo 4.09);
- c.** Detección de diferencias materiales, resultantes de violaciones a las disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, o del abuso y mal uso (véanse los párrafos 4.10 al 4,13);
- d.** El desarrollo de elementos de un hallazgo (véanse los apartados 4.14 al 4,18), y
- e.** Papeles de trabajo y documentación de la auditoría (véanse los apartados 4.19 al 4,24).

⁴⁷. Véase la Unión Africana el artículo 150, normas de auditoría generalmente aceptadas.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Comunicaciones del auditor durante la planeación

4.05 En virtud de las normas IACPC y GAGAS, los auditores **deberán** comunicar a la entidad auditada la comprensión de los servicios que se realizarán en cada rubro y documentar tal hecho a través de una comunicación escrita.⁴⁸ Las Normas GAGAS amplían el número de partes o destinatarios que deben estar incluidos en tal comunicación y los temas que el auditor debe comunicar.

4.06 En virtud de GAGAS, al planear la auditoría, los auditores **deberán** comunicar cierta información por escrito a la dirección de la entidad auditada, los titulares⁴⁹ y los que contrataron u ordenaron la auditoría. Cuando los auditores llevan a cabo la auditoría para dar cumplimiento a una ley o reglamento o que lleven a cabo los trabajos de la comisión legislativa que tiene la supervisión de la entidad auditada, **deberán** comunicarse con el comité legislativo. En las situaciones en que no exista un Titular o consejo de administración que supervise la dirección estratégica de la entidad auditada así como el cumplimiento de sus obligaciones, o en situaciones en las que la identidad de los responsables de dicha entidad no es evidente, los auditores **deberán** documentar el procedimiento seguido y las conclusiones alcanzadas en la identificación de las personas que deban recibir los comunicados. Los auditores **deberán** comunicar la siguiente información adicional en virtud de GAGAS:

- a.** La naturaleza de los trabajos planeados y el nivel de garantía que se proporcionará, en relación con el control interno sobre información financiera y sobre el cumplimiento de las leyes, reglamentos, disposiciones de los contratos y de acuerdos de subvención o subsidios; y
- b.** Cualquier restricción potencial en los informes del auditor, a fin de reducir el riesgo de que las necesidades o expectativas de las partes implicadas que puedan ser mal interpretadas.

4.07 En virtud de las normas GAGAS y AICPA, las pruebas de control interno de la información financiera y del cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o convenios en una auditoría a los estados financieros, fortalecen las pruebas de los auditores para soportar una opinión sobre los estados financieros o de otro tipo de conclusiones acerca de datos financieros. Sin embargo, en general, estas pruebas no son suficientes en cuanto a su alcance, para ofrecer una opinión sobre la eficacia del control interno relacionado con la presentación de informes financieros o con el cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos de subsidios.

⁴⁸. Véase AICPA Declaración sobre Normas de Auditoría N ° 108, Planificación y Supervisión.

⁴⁹. Los titulares son los encargados de gestión de la entidad y son responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y del cumplimiento de sus obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. (Véase el apéndice I, párrafos A1.05 al A1.07 para obtener más información.)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Para satisfacer las necesidades de determinados usuarios del informe de auditoría, o el debido cumplimiento de las leyes y reglamentos complementarios, a veces requieren la ejecución de pruebas adicionales y presentación de informes relacionados al control interno de la información financiera y al cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos y acuerdos suscritos⁵⁰.

4.08 En el caso de que una auditoría se concluya antes de que sea completada y no se expide un informe final, los auditores **deberán** documentar los resultados de los trabajos a la fecha de terminación, y dejar constancia del por qué la auditoría se dio por terminada. Determinar cómo y cuándo comunicarán el motivo de terminación de la auditoría al titular de la entidad auditada, a la entidad contratante o la que solicitó la auditoría dependerá de los hechos y circunstancias y, por lo tanto, es una cuestión de criterio profesional.

Auditorías y certificaciones anteriores

4.09 El auditor **deberá** evaluar si la entidad auditada ha tomado medidas correctivas apropiadas, para atender las conclusiones y recomendaciones de auditorías o certificaciones anteriores que **pudieran tener** un efecto material sobre los estados financieros. Durante el proceso de planeación de la auditoría, los auditores **deberán** pedir a la dirección de la entidad auditada que facilite la información relacionada con las auditorías, certificaciones y otros estudios anteriores que se relacionen directamente con los objetivos de la auditoría, incluida la información acerca de si se han aplicado las recomendaciones. El auditor **deberá** utilizar esta información para evaluar el riesgo y determinar la naturaleza, los tiempos y el alcance de la auditoría, incluyendo la determinación de que las pruebas a las medidas correctivas aplicadas son necesarias para los objetivos de la auditoría.

⁵⁰. Por ejemplo, cuando se van a llevar a cabo auditorías con arreglo a la Ley Única de Auditoría, en su forma enmendada, para los gobiernos estatales y locales y entidades sin fines de lucro que reciben subsidios federales, los auditores deben seguir lo establecido en la Circular N ° A-133 de la Oficina de Gestión y Presupuesto (OMB). La ley anteriormente referida y la circular incluyen requisitos específicos de auditoría, principalmente en las esferas de la observancia de las leyes y reglamentos y el control interno sobre el cumplimiento, que van más allá de los requisitos establecidos en los capítulos 4 y 5 de GAGAS. Las auditorías llevadas a cabo de conformidad con el Chief Financial Officers Act of 1990, as expanded by the Government Management Reform Act of 1994 and the Accountability of Tax Dollars Act of 2002, también contiene requerimientos específicos de auditoría prescritos por la OMB en las áreas de control interno y cumplimiento. Además, algunos gobiernos estatales y locales pueden tener requisitos adicionales de auditoría que los auditores tendrían que seguir en la planificación de la auditoría.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Detección de diferencias materiales resultantes de violaciones a las disposiciones de los contratos, convenios o de mal uso.

- 4.10** El auditor **deberá** diseñar la auditoría, con el objetivo de proporcionar una seguridad razonable de detectar errores o diferencias, resultado de violaciones a las disposiciones de los contratos o convenios que **pudieran tener** una relación directa y efecto material sobre la determinación de los importes de los estados financieros u otros datos significativos para los objetivos de la auditoría.
- 4.11** En caso de que el auditor conozca información específica consistente en la posible violación a contratos o acuerdos suscritos, que **pudieran tener** un efecto material indirecto sobre los estados financieros, **deberá** aplicar procedimientos de auditoría dirigidos específicamente a determinar si tales violaciones se han producido, si el auditor concluye que una violación a las disposiciones de los contratos o convenios se ha producido, **deberá** determinar el efecto sobre los estados financieros, así como las implicaciones para otros aspectos de la auditoría.
- 4.12** El Abuso implica un comportamiento deficiente o inadecuado, cuando se compara con el comportamiento que una persona prudente, considera razonable y necesario dentro de las prácticas comerciales de acuerdo a los hechos y circunstancias; El abuso también incluye exceso de autoridad o de posición para beneficiar los intereses financieros personales o los de un familiar inmediato o asociados de negocios. El cual no necesariamente implica el fraude o la violación de las leyes, reglamentos o a las disposiciones de un contrato o acuerdos.
- 4.13** Si durante el transcurso de la revisión, los auditores descubren mal uso o abuso que **pudiera** afectar de manera cuantitativa o cualitativa los estados financieros, **deberán** aplicar procedimientos de auditoría dirigidos específicamente a determinar el efecto potencial sobre estos o sobre otros datos financieros significativos para los objetivos de la auditoría. Después de realizar estas pruebas adicionales, los auditores pudieran llegar a la conclusión de que el abuso representa un fraude potencial o actos ilegales; sin embargo debido a que establecerlo o determinarlo es una cuestión subjetiva, los auditores no están obligados a proporcionar una garantía razonable sobre la detección del abuso.



El desarrollo de elementos de un hallazgo

- 4.14** Los hallazgos de la auditoría **pueden implicar** deficiencias en el control interno, el fraude, actos ilegales, violaciones a las disposiciones de los contratos o acuerdos, y el abuso. Los elementos necesarios para soportarlos dependen enteramente de los objetivos de la auditoría. Así pues, un hallazgo o conjunto de resultados es completo, en la medida en que se satisfacen los objetivos de la auditoría. Cuando el auditor identifique las deficiencias, **deberá** planear y llevar a cabo los procedimientos para desarrollar los elementos de los hallazgos que sean pertinentes y necesarios para alcanzar los objetivos de auditoría. Los elementos de los hallazgos de una auditoría se examinan en los párrafos 4.15 al 4.18.
- 4.15 Criterios:** Las leyes, reglamentos, contratos, convenios, subsidios, normas, medidas, rendimiento esperado, prácticas comerciales, y puntos de referencia contra el cual se compara o evalúa. Los criterios identifican el estado deseado o necesario o las expectativas con respecto a la operación o el programa. Estos proporcionan un contexto para evaluar las pruebas y para la comprensión de los hallazgos.
- 4.16 Condición:** La condición es una situación que existe, la cual se determina y se documenta durante la auditoría.
- 4.17 Causa:** La causa identifica la razón o explicación de la condición o los factores responsables de la diferencia entre la situación que existe (condición) y estado necesario o deseado (criterios), que **también puede servir** como una base para las recomendaciones de acciones correctivas. Como factores comunes se incluyen un mal diseño de políticas, procedimientos o criterios; una aplicación incorrecta, incoherente e incompleta, o factores fuera del control del titular o responsable de la entidad auditada. El **auditor puede** evaluar si las pruebas soportan un argumento razonable y convincente de que dicha causa es el factor clave o es parte de los factores que contribuyen a la diferencia.
- 4.18 Efecto o efecto potencial:** El efecto es un vínculo claro y lógico para establecer el impacto o posible impacto de la diferencia entre la situación que existe (condición) y el estado necesario o deseado (criterios). Identifica los resultados o las consecuencias de la condición. Cuando los objetivos de la auditoría incluyen la identificación de las consecuencias reales o posibles de una condición, que varía (ya sea positiva o negativamente), de los criterios identificados en la auditoría, el "efecto" es una medida de esas consecuencias. El efecto o efecto potencial **se puede utilizar** para demostrar la necesidad de adoptar medidas correctivas para responder a los problemas o riesgos relevantes.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Papeles de trabajo y documentación de la auditoría

4.19 Bajo las normas GAGAS y AICPA, los auditores deben preparar los papeles de trabajo y la documentación relacionada con la auditoría,⁵¹ en relación con cada revisión con el suficiente detalle como para proporcionar una comprensión clara de la labor realizada (incluida la naturaleza, la oportunidad, el alcance y los resultados de los procedimientos de auditoría realizados), las pruebas obtenidas y su fuente, y las conclusiones alcanzadas.

Al tenor del AICPA y las normas GAGAS, los auditores **deberán** preparar los papeles de trabajo y demás documentos relacionados con la auditoría de tal manera que permita a un auditor experimentado⁵², que no tenga relación anterior a la auditoría, comprender:

- a.** La naturaleza, la oportunidad, y el alcance de los procedimientos de auditoría efectuados para cumplir con GAGAS y otras normas y requisitos aplicables;
- b.** Los resultados de los procedimientos de auditoría realizados y las pruebas obtenidas;
- c.** Las conclusiones alcanzadas sobre cuestiones importantes; y
- d.** Que los registros contables fueron conciliados con los estados financieros auditados o cualquier otra información revisada.

4.20 En virtud de GAGAS, el auditor también **deberá** documentar, antes de emitir el informe de auditoría, pruebas de la supervisión a los trabajos realizados que apoyan los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que figuraran en el informe respectivo.

4.21 Cuando los auditores no cumplan con los requisitos GAGAS aplicables ya sea por disposiciones legales, regulaciones, limitaciones en el enfoque, restricciones de acceso a los registros, o de otras cuestiones que influyan en la revisión, los auditores **deberán** documentar el desvío del apego a las normas GAGAS, así como el impacto causado sobre la auditoría y sus conclusiones. Lo anterior aplica cuando ocurren desvíos en el cumplimiento de cualquier norma o requisito, ya sea obligatorio o presumiblemente obligatorio y que los procedimientos alternativos realizados, debido a las circunstancias, no fueran suficientes para alcanzar los objetivos de la norma. (Refiérase a los párrafos 1.12 y 1.13.)

51. Véase la Sección de la Unión Africana 339,03 AICPA para el estándar de auditoría sobre la documentación.

52. Un auditor experimentado es aquel (ya sean internos o externos a la organización de auditoría) que posea las competencias y habilidades que le hubieran permitido llevar a cabo la auditoría. Estas competencias y habilidades incluyen la comprensión de (1) Los procesos de auditoría, (2) Las normas GAGAS y los requisitos legales y reglamentarios aplicables, (3) el entorno en el que la entidad opera, y (4) presentación de informes financieros y de auditoría que contengan las cuestiones pertinentes al entorno de la entidad auditada.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 4.22** Las organizaciones de auditoría **deberán** establecer políticas y procedimientos para la custodia y conservación de la documentación de auditoría durante un tiempo suficiente para satisfacer los términos legales, reglamentarios y administrativos relacionados con el archivo de registros. Ya sea que dicha documentación sea impresa, o esté en medios electrónicos u otros medios de comunicación, la integridad, accesibilidad y recuperación de la información subyacente **pudiera** verse comprometida si esta es alterada, añadida, o suprimida sin el conocimiento de los auditores, o si la documentación se pierde o daña. Cuando la documentación generada como resultado de la auditoría se mantiene en medios electrónicos, la organización de auditoría **deberá** establecer controles en los sistemas de información, en relación con el acceso y la actualización de la misma.
- 4.23** Al ejecutar auditorías bajo las normas GAGAS se tiene la premisa de que las organizaciones federales, estatales y los gobiernos locales y empresas de contabilidad privada que llevan a cabo auditorías gubernamentales, deben coadyuvar a fin de que los **auditores puedan utilizar el trabajo** de otros y evitar con ello la duplicidad de esfuerzos. Cumpliendo con las leyes y reglamentos aplicables y previa petición, se **deberá** poner a disposición en forma oportuna a los auditores que estuvieron involucrados en una auditoría, así como la documentación que generaron como resultado de su auditoría; de los auditores o revisores que la requieran, para satisfacer sus objetivos de auditoría. La facultad de usar el trabajo de otros auditores **puede establecerse** dentro de los acuerdos contractuales de auditoría, donde se apliquen las normas GAGAS, a fin de que se garantice el acceso pleno y oportuno a las personas involucradas con los trabajos ejecutados, así como a la documentación de auditoría correspondiente.
- 4.24** Las organizaciones de auditoría **deberán** desarrollar políticas para los casos de peticiones de partes externas que soliciten acceso a la documentación de una auditoría, especialmente cuando un tercero intenta obtener información, a través del auditor en lugar de hacerlo directamente de la entidad auditada. En el desarrollo de esas políticas, las organizaciones de auditoría **deberán** determinar que leyes y reglamentos son aplicables, si los hubiere.

Consideraciones adicionales para las auditorías financieras GAGAS

- 4.25** Debido a los objetivos de la auditoría y la rendición de cuentas pública de las auditorías GAGAS, **puede haber** consideraciones adicionales para las auditorías financieras ejecutadas de conformidad con GAGAS. Estas consideraciones se refieren a:



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a. Materialidad (importancia relativa) en las auditorías financieras GAGAS (véase el párrafo 4.26);
- b. Posibilidad de fraude y actos ilegales (véanse los apartados 4.27 y 4.28), y
- c. Investigación en curso o procedimiento judicial (véase el párrafo 4.29).

Materialidad (importancia relativa) en las auditorías financieras GAGAS

4.26 En ambas normas AICPA y GAGAS, la responsabilidad de los auditores⁵³ es planificar y llevar a cabo la auditoría, para obtener una seguridad razonable de que los errores materiales, ya sean causados por deficiencias o fraude, se detecten.

El concepto de importancia relativa reconoce que algunas cuestiones, ya sea individualmente o en conjunto, son importantes para la presentación imparcial de los estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, mientras que otros asuntos no son significativos. En el desempeño de la auditoría, las cuestiones que, ya sea individualmente o en conjunto, **podieran** ser relevantes a los estados financieros deben tener una consideración primordial⁵⁴.

Consideraciones adicionales que **pueden aplicarse** a las auditorías financieras GAGAS de las dependencias gubernamentales o las entidades que reciben subsidios del Gobierno. Por ejemplo, en las auditorías llevadas a cabo de conformidad con GAGAS, los auditores **pueden considerar** apropiado utilizar niveles de materialidad (importancia relativa) más bajos, (menor margen o tolerancia de error) en comparación con los niveles de materialidad utilizados en auditorías no GAGAS, esto debido a la obligación de la rendición de cuenta pública de las entidades gubernamentales, y de las entidades que reciben fondos públicos; a diversas medidas jurídicas, al cumplimiento de requisitos reglamentarios o la visibilidad y sensibilidad que tengan los programas de gobierno ⁵⁵.

53. Véase la Unión Africana Sección 110, Responsabilidades y funciones del auditor independiente.

54. Véase La Declaración sobre Normas de Auditoría N ° 107, de Auditoría de riesgos y la importancia en la realización de una auditoría. De AICPA

55. De conformidad con la Declaración sobre Normas de Auditoría N ° 107, *de Auditoría de riesgos y la importancia en la realización de una auditoría* del AICPA, la consideración de importancia relativa por parte del auditor es una cuestión de criterio profesional y está influida por la percepción del auditor de las necesidades de los usuarios de los estados financieros. El Financial Accounting Standards Board define la importancia relativa en su declaración de Contabilidad Financiera N ° 2 Conceptos, *características cualitativas de la información contable* como " como la magnitud de una omisión o tergiversación de la información contable que, a la luz de las circunstancias, hace que sea probable que el juicio de una persona razonable que se base en esa información sea modificado o influido por esas omisiones o errores".



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Posibilidad de fraude y actos ilegales

4.27 En virtud de las normas AICPA⁵⁶ y GAGAS, los auditores **deberán** planificar y llevar a cabo la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están exentos de errores, sean por deficiencias o fraude.⁵⁷ Reconocer que la posibilidad de que una inexactitud importante debido a fraude **pudiera** estar presente es importante para el logro de este objetivo. Sin embargo, la garantía absoluta no es alcanzable y por lo tanto, incluso una auditoría bien planificada y realizada **puede no detectar** errores materiales resultantes en fraude.

4.28 En virtud de las normas AICPA⁵⁸ y GAGAS, los auditores **deberán** diseñar la auditoría para proporcionar una seguridad razonable de detectar errores materiales resultantes de actos ilegales que **pudieran** tener una relación directa y efecto material sobre los estados financieros.⁵⁹ Si los auditores llegan a conocer información específica que proporcione pruebas sobre la existencia de posibles actos ilegales,⁶⁰ que **pudieran** tener un efecto indirecto sobre los estados financieros, los auditores **deberán** aplicar procedimientos de auditoría dirigidos específicamente a determinar si un ha ocurrido acto ilegal. Cuando existe la presunción de que un acto ilegal se ha producido, el auditor **deberá** determinar el efecto sobre los estados financieros, así como las implicaciones para otros aspectos de la auditoría.

^{56.} Véase la Unión Africana Sección 316 pruebas de detección de fraude en una auditoría de estados financieros.

^{57.} En la búsqueda de fraude por parte de los auditores en las auditorías financieras, dos tipos de errores son fundamentales errores derivados de la presentación de informes financieros fraudulentos y errores derivados de la apropiación indebida de activos. El principal factor que distingue el fraude del error es si la acción que dio origen a los errores en los estados financieros fue intencional o no intencional

^{58.} Véase la Unión Africana Secciones 317,02, 317,05, y 316,01 sobre normas AICPA y orientaciones relacionadas con las responsabilidades del auditor cuando un posible acto ilegal se detecte.

^{59.} Los Actos ilegales son violaciones de las leyes y las regulaciones gubernamentales que tienen un efecto directo y material sobre la determinación de los importes de los estados financieros. Por ejemplo, las leyes y reglamentos aplicables pueden afectar el importe de los ingresos devengados derivados de contratos con el gobierno. Sin embargo, el auditor considerara tales leyes o reglamentos desde el punto de vista de la relación conocida con los objetivos de auditoría derivados de las afirmaciones de los estados financieros en vez de la perspectiva de la legalidad per se.

^{60.} La determinación final de que un acto sea, de hecho, ilegal se dará por un tribunal de justicia u otros organismos judiciales. Revelar los asuntos que han llevado a los auditores a la conclusión de que un acto ilegal es probable que se hayan producido no es una determinación final de ilegalidad.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Investigaciones en curso o procedimientos judiciales

4.29 Es importante evitar las interferencias con las investigaciones o procedimientos judiciales en la búsqueda de indicios de fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o abuso. Las leyes, reglamentos o políticas **pudieran** exigir a los auditores que informen las indicaciones de ciertos tipos de fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos, acuerdos y el uso indebido, a las autoridades o encargados de la investigación antes de realizar procedimientos adicionales de auditoría. Cuando se han iniciado trabajos de investigación o procedimiento judicial, los auditores **deberán** evaluar el impacto de éstos sobre la actual auditoría. En algunos casos, **pudiera ser apropiado** para los auditores trabajar en coordinación con los investigadores y / o autoridades judiciales, o en otros, retirar o aplazar la continuación del trabajo de auditoría o de la parte relacionada para evitar interferir con una investigación.



Capítulo 5: Normas internacionales de información financiera para las auditorías

Introducción

5.01 Este capítulo proporciona orientación y establece las normas para la presentación de informes de auditorías financieras realizadas en conformidad con las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas (GAGAS). Para las auditorías financieras, GAGAS incorpora las normas del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (IACPC), relacionadas al trabajo de campo y normas de información y de las declaraciones sobre las normas de auditoría (SAS), a menos que estén expresamente excluidos o modificados por GAGAS⁶¹. En este capítulo se identifican las normas AICPA de información adicional y prescribe normas para las auditorías financieras realizadas en conformidad con GAGAS.

5.02 Para las auditorías financieras realizadas de conformidad con GAGAS, aplican los capítulos 1 a 5.

Normas IACPC para la elaboración de informes

5.03 Las cuatro normas IACPC generalmente aceptadas para la presentación de informes⁶² son los siguientes:

- a.** El auditor **deberá** indicar en su informe, si los estados financieros se presentan de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP);
- b.** El auditor **debe** identificar en su informe, aquellas circunstancias en que tales principios no se han sido consistentemente observados en el período actual en relación con el período anterior;
- c.** Cuando el auditor determina que la información revelada no fue razonablemente suficiente, el auditor debe plasmarlo en su informe; y

⁶¹. Hasta la fecha, el Contralor General no ha excluido cualquier norma de presentación de informes o SAS.

⁶². Vea la sección 150 de la UA, *Generally Accepted Auditing Standards*. Bajo la norma 150 de la Unión Africana, cuando un auditor emite su informe sobre estados financieros preparados de acuerdo a bases contables diferentes de las GAAP, La primera norma de los informes se satisface mediante la declaración en el informe que este se basa en un sistema de contabilidad diferente a la GAAP y que la opinión o la salvedad se expresa de acuerdo al cumplimiento de esas bases contables.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- d.** El auditor **debe** expresar en su informe una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, o declarar que no puede emitir una opinión. Cuando no pueda expresar una opinión general, **deberá** indicar los motivos en el informe. En todos los casos en que un auditor haya elaborado los estados financieros, el auditor actuante **deberá** indicar claramente en su informe el carácter de la labor del auditor que formuló los estados financieros, si los hubiere, y el grado de responsabilidad.

Normas adicionales de auditoría gubernamental

5.04 GAGAS establece normas sobre la elaboración de reportes de las auditorías financieras, además de las contenidas en las normas de la AICPA. El auditor **deberá** cumplir con estas normas adicionales cuando cite el cumplimiento de GAGAS en sus informes de auditoría. Las normas adicionales de auditoría gubernamental se refieren a:

- a.** Reportar el cumplimiento con GAGAS (véanse los apartados 5.05 y 5.06);
- b.** Reporte sobre control interno y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos (véanse los párrafos 5.07 al 5,09);
- c.** Reporte sobre deficiencias de control interno, el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y abusos (véanse los párrafos 5.10 al 5,22);
- d.** La comunicación de cuestiones importantes en el informe del auditor (véanse los párrafos 5.23 al 5,25);
- e.** Reportes sobre la validación de los estados financieros emitidos con anterioridad (véanse los apartados 5.26 al 5,31);
- f.** Reporte sobre comentarios al informe por parte de los funcionarios de la entidad auditada y responsables de la gestión (véanse los párrafos 5.32 al 5,38);
- g.** Reportes sobre información de carácter confidencial o sensible (véanse los párrafos 5.39 al 5, 43), y
- h.** Distribución de informes (véase el párrafo 5.44).



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Reportar el cumplimiento con GAGAS

5.05 Cuando los auditores han cumplido con todos los requisitos aplicables GAGAS, **deberán** incluir una declaración en ese sentido dentro de su informe. (Véanse los párrafos 1.12 y 1.13 sobre requisitos adicionales cuando se cita el cumplimiento de GAGAS.)

5.06 Una entidad auditada que recibe un informe de auditoría GAGAS también **puede pedir a los auditores** que emitan un informe de auditoría financiera con fines distintos al cumplimiento de los requisitos de una auditoría GAGAS. Por ejemplo, la entidad auditada puede necesitar estados financieros auditados para emitir bonos, acciones u otros medios de financiación. GAGAS no prohíbe la emisión de un informe por separado que cumpla sólo con AICPA u otras normas.

Reporte sobre control interno y el cumplimiento de las Leyes, reglamentos, y disposiciones de contratos o acuerdos

5.07 Cuando se emita una opinión o una cláusula de exención de responsabilidad sobre los estados financieros (salvedad), el auditor **debe** informar también sobre el control interno en relación a la información financiera y el control interno sobre el cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos.

5.08 El auditor **deberá** incluir, ya sea en el mismo o en otro informe(s) una descripción del alcance de las pruebas de control interno sobre la información financiera y el cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos. Si el auditor emite informes separados, **deberá** incluir una referencia a los informes por separado en el informe sobre los estados financieros. El auditor **deberá** indicar en los informes si las pruebas realizadas proporcionan pruebas suficientes y adecuadas, para apoyar una opinión sobre la eficacia del control interno sobre la información financiera y sobre el cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos. La presentación del informe sobre el control interno bajo las normas GAGAS difiere en cuanto a su objetivo en relación a la presentación del informe del control interno hecho de conformidad con las normas del AICPA denominadas Declaración sobre Normas de Certificación de Contrataciones (SSAE) , el cual es expresar una opinión sobre el diseño o sobre la eficacia el diseño y funcionamiento del control interno de una entidad, según sea el caso. Para allegarse de elementos suficientes para expresar tal opinión, el auditor **debe** planificar y realizar el examen para obtener una seguridad razonable sobre si la entidad mantiene, en todos los aspectos, controles internos eficaces, ya sea en un momento determinado o durante un período de tiempo determinado.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

5.09 Cuando los auditores informen por separado (incluyendo los informes separados integrados dentro del mismo documento) sobre el control interno de la información financiera, y el control interno del cumplimiento de las leyes y los reglamentos, y las disposiciones de los contratos o acuerdos, **deberán** indicar en el informe de auditoría a los estados financieros de la emisión de esos informes adicionales, incluir una referencia a los informes por separado⁶³ y dejar asentado que los informes sobre el control interno de la información financiera, y el control interno del cumplimiento de las leyes, reglamentos y las disposiciones de los contratos o convenios son una parte integral de una auditoría GAGAS y son importantes para evaluar los resultados de la auditoría. Si los auditores expiden o pretenden emitir una carta de opinión a la dirección de la entidad auditada, **deberán** referirla en los informes.

Reporte sobre deficiencias en el control interno, fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y el uso indebido

5.10 Para las auditorías financieras, incluidas las auditorías a los estados financieros en los que los auditores emiten una opinión o salvedades, los auditores **deberán** informar, según corresponda a los objetivos de la auditoría, y sobre la base del trabajo de auditoría realizado: (1) deficiencias significativas en el control interno, identificando las que se consideren materialmente débiles; (2) todos los casos de fraude y actos ilegales a menos que sean intrascendentes; y (3) violaciones de las disposiciones de los contratos o convenios y los abusos o uso indebido de los recursos que **pudieran** tener un efecto material sobre los estados financieros ⁶⁴.

^{63.} Este requisito aplica a los estados financieros auditados, descritos en el párrafo 1.22a. y no aplica para las auditorías financieras descritas en el párrafo 1.22b.

^{64.} Si el auditor está llevando a cabo la auditoría con apego a la Circular No. A-133, Auditoría al Estado, local y a organizaciones sin fines de lucro, emitida por la Office of Management and Budget (OMB) utilizará los criterios para delimitar su información que se encuentran en esa circular y los mismos satisfacen las normas GAGAS.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Deficiencias en el control interno

5.11 En todas las auditorías financieras, los auditores **deberán** informar las siguientes deficiencias en el control interno:

- a. Deficiencias significativas:** una deficiencia en el control interno, o una combinación de estas, que afecten negativamente la capacidad de la entidad para iniciar, autorizar, registrar, procesar o informar datos financieros confiables de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y por lo tanto exista más que una remota posibilidad⁶⁵ de que un registro indebido en la información financiera que sea más que inconsecuente⁶⁶ no pueda ser prevenido o detectado ⁶⁷; y
- b. Debilidad Material:** una deficiencia importante, o una combinación de estas significativas, que resultan en una más que remota probabilidad de que una inexactitud material de los estados financieros no pueda ser prevenida o detectada.

5.12 Evaluar la importancia de las deficiencias del control interno incluye consideraciones cualitativas, tales como la rendición de cuenta pública de la entidad auditada, el cumplimiento de los requisitos jurídicos y reglamentarios, la visibilidad y la sensibilidad de la entidad o programa, las necesidades de los usuarios y las preocupaciones de los funcionarios responsables de supervisarla, los riesgos actuales y emergentes, así como las incertidumbres que enfrenta la dependencia gubernamental o entidad que recibe financiación del gobierno. La importancia relativa de una deficiencia en el control interno también se ve influida por:

- a.** La probabilidad de que una deficiencia, o una combinación de estas, pudiera provocar fallas y no prevenir o detectar errores materiales en los saldos de las cuentas o estados financieros; y
- b.** La magnitud de los posibles errores.

65. El término "más que remota" usado en la definición de deficiencia significativa y debilidad material significa "al menos razonablemente posible". Las siguientes definiciones aplican: (1) Remota: La posibilidad de que ocurran eventos futuros es mínima (2) Razonablemente posible: La posibilidad de futuros eventos o su recurrencia es mas que remota pero menos que probable. (3) Probable: podría ocurrir un evento futuro.

66. La frase "más que inconsecuente" usada en la definición de deficiencia significativa describe la magnitud del error potencial que pudiera ocurrir como resultado de una deficiencia significativa y sirve como el marco de referencia para evaluar si la deficiencia en el control o combinación de deficiencias en el control provocan una deficiencia significativa. Un error es inconsecuente si una persona razonable concluye, después de considerar la posibilidad de errores no detectados, que el error, ya sea uno solo o en su conjunto, serán claramente inmatrimales sobre los estados financieros, si no se puede llegar a esta conclusión entonces se considera que el error es mas que inconsecuente.

67. Véase el Apéndice I párrafo A04 sobre ejemplos de deficiencias de control, La sección 325 de la Unión Africana, también provee guías para evaluar las deficiencias potenciales de control y ejemplos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

5.13 El auditor **deberá** incluir todas las deficiencias significativas en su informe sobre el control interno de los estados financieros, e indicar los que representen puntos débiles; asimismo debe indicar:

- (1) Si una deficiencia importante fue corregida antes de emitir el informe de los auditores; y
- (2) Si los auditores obtuvieron pruebas suficientes y adecuadas que confirmen que la deficiencia ha sido solventada, estos **deberán** mencionar en su informe las deficiencias significativas y el hecho de que fueron atendidas antes de que el informe de auditoría fuera emitido.

5.14 La determinación de cómo y cuándo se comunicará a los funcionarios de la entidad auditada las deficiencias de control interno, que tienen un efecto no significativo sobre los estados financieros, es una cuestión de criterio profesional. El auditor **deberá** documentar dichas comunicaciones.

El fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos, y el uso indebido

5.15 En virtud de las normas GAGAS y AICPA, los auditores tienen la responsabilidad de detectar fraudes y actos ilegales que tienen un efecto material sobre los estados financieros, y determinar si los responsables de la entidad auditada están debidamente informados sobre estos. Las GAGAS incluyen normas de información adicional. Cuando los auditores concluyen, sobre la base de medios de prueba suficientes e idóneos, que alguno de los siguientes supuestos o bien se ha producido o es probable que se produzca, **deberán** incluirlos en el informe de auditoría:

- a.** Fraude y actos ilegales⁶⁸ que tienen un efecto sobre los estados financieros que es más que intrascendente;
- b.** Violaciones de las disposiciones de los contratos o convenios que tienen un efecto material sobre la determinación de los importes de los estados financieros, u otros datos significativos para la auditoría; y
- c.** El abuso material, ya sea cuantitativa o cualitativamente. (Véase los párrafos 4.12 y 4.13 referentes al uso indebido o los abusos.)

^{68.} La determinación final de que un acto sea, de hecho, ilegal se dará por un tribunal de justicia u otros organismos judiciales. Revelar los asuntos que han llevado a los auditores a la conclusión de que un acto ilegal, es probable que se hayan producido no es una determinación final de ilegalidad.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

5.16 Cuando los auditores detectan violaciones de las disposiciones de los contratos, convenios o abusos que tienen un efecto sobre los estados financieros que es menos material, pero más que intrascendente, **deberán** comunicar los resultados por escrito a los funcionarios de la entidad auditada. Determinar cómo y cuándo comunicar dichas violaciones es una cuestión de criterio profesional. El auditor **deberá** documentar dichas comunicaciones.

5.17 Cuando el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos, acuerdos o el uso indebido, se han producido o es probable que se hayan producido, el **auditor puede** consultar con las autoridades, acerca de si el hecho de hacer públicos los reportes que contienen dichas presunciones pondría en peligro las investigaciones o procedimientos judiciales. El **auditor puede limitar** su presentación de informe a las cuestiones que no comprometan esos procedimientos, y por ejemplo, presentar un informe sólo sobre la información que ya es pública.

Presentación de informes de los hallazgos directamente a terceros fuera de la entidad auditada

5.18 El auditor **deberá** reportar fraude o probable fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o abuso directamente a terceros fuera de la entidad auditada en las siguientes dos circunstancias.⁶⁹

- a.** Cuando la dirección de la entidad auditada no cumple con las leyes o requisitos reglamentarios de denunciar tales hechos a las autoridades competentes, el auditor primeramente **deberá** notificar de dicha situación al titular de la entidad, si aun así no cumple (tan pronto como sea posible) con su obligación de denunciar, entonces el auditor **deberá** denunciar directamente los actos ilegales a las autoridades competentes; y
- b.** Cuando los responsables de la entidad no toman las medidas oportunas y apropiadas para afrontar el probable fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o el abuso que:

1.- Es probable que tenga un efecto material sobre el estado financiero; y

2.- Involucra fondos recibidos directa o indirectamente del gobierno

^{69.} Los órganos de control interno no están obligados a reportar a terceros fuera de la entidad auditada a menos que sean requeridos por las leyes, reglamentos o políticas. (Vea el párrafo 5.44b sobre las normas para informar de los órganos de control interno para informes externos)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El auditor deberá reportar a la dirección la falta de tomar medidas apropiada de aquellos responsables de tales acciones. Si la dirección de la entidad auditada no toma las medidas apropiadas después de recibir la comunicación del auditor, entonces el auditor deberá reportar la falta incurrida por la entidad auditada directamente a la agencia que les ha proporcionado los fondos, entonces el auditor deberá reportar la falta incurrida por la entidad auditada directamente a la agencia que les ha proporcionado los fondos.

5.19 La presentación de informes contenida en el párrafo 5.18 se suma a cualquier requisito legal de informar directamente a terceros fuera de la entidad auditada. El auditor **deberá** cumplir con estos requisitos, incluso si han renunciado o han sido despedido de la auditoría antes de su finalización.

5.20 El auditor **deberá** obtener medios idóneos y suficientes de prueba, tales como la confirmación por parte de terceros, para corroborar las afirmaciones de la administración de la entidad auditada de que ha informado de tales conclusiones, de conformidad con las leyes, reglamentos y acuerdos de subsidios recibidos. Cuando los auditores no obtengan dichas pruebas, **deberán** informar las conclusiones directamente, tal como se describe en el párrafo 5.18.

Presentación de conclusiones en el informe de los auditores

5.21 En la presentación de los hallazgos, tales como deficiencias en el control interno, el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y los abusos; los auditores **deberán** desarrollar los elementos de las conclusiones en la medida necesaria para alcanzar los objetivos de auditoría. El soporte documental de los hallazgos de auditoría, tal como se describe en los párrafos 4.14 al 4.18, ayuda a la dirección o titular de la entidad auditada a comprender la necesidad de tomar medidas correctivas. Si los auditores desarrollan suficientemente los elementos de un hallazgo, pueden proporcionar recomendaciones sobre las medidas correctivas.

5.22 El auditor **deberá** plasmar sus conclusiones en la perspectiva adecuada mediante la descripción de la naturaleza y el alcance de las cuestiones que se informan y el alcance de los trabajos realizados que resultaron en el hallazgo. Para dar al lector una base sólida para juzgar la prevalencia y las consecuencias de estos hallazgos, los auditores **deberán**, según proceda, relacionar los casos identificados contra el total respectivo o contra la muestra y el número de casos examinados, y cuantificar los resultados en términos monetarios o en los términos que procedan. Si los resultados no se pueden proyectar, **deberán** limitar sus conclusiones adecuadamente.



La comunicación de cuestiones importantes en el informe del auditor

5.23 Bajo las normas AICPA, El **auditor puede** destacar⁷⁰ en su informe las cuestiones importantes de los estados financieros. Debido al interés público en las operaciones de las dependencias gubernamentales y entidades que reciben o administran fondos públicos, puede haber situaciones en las auditorías GAGAS en las que ciertos tipos de información contribuirían a facilitar a los lectores la comprensión de los estados financieros y el informe del auditor. Estas situaciones pueden ser, diferentes a los ejemplos presentados en las normas AICPA.

5.24 Ejemplos de las cuestiones que los auditores **pueden** comunicar en una auditoría GAGAS son los siguientes:

- a. Preocupaciones importantes o incertidumbre sobre la sustentabilidad fiscal de un programa de gobierno u otro tipo de cuestiones que **pudieran** tener un impacto significativo en la situación financiera, o en las operaciones de la entidad gubernamental proyectado a año a partir de la fecha⁷¹ de los estados financieros.

Estas preocupaciones o incertidumbres pueden surgir debido a las tendencias de los ingresos o de los gastos de la entidad, la dependencia económica de otras entidades o niveles de gobierno, los compromisos gubernamentales actuales, responsabilidades, obligaciones, o promesas a los ciudadanos de beneficios futuros que no son sustentables en el largo plazo; déficit, la relación entre la información financiera y otros indicadores clave, y otros riesgos e incertidumbres importantes que suscitan dudas sobre la sustentabilidad a largo plazo de los programas de gobierno actuales, en relación con los recursos que se espera estén disponibles. Sin embargo, los auditores no son responsables de diseñar procedimientos de auditoría para detectar esas preocupaciones o incertidumbres, y cualquier decisión sobre el futuro, se basa en la información que está disponible en el momento en que se emite el juicio;

70. La AU Sección 508.19 establece normas y provee guías para destacar y hacer énfasis sobre cuestiones importantes del reporte del auditor.

71. La AU Sección 341, *The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to continue as a Going Concern*, establece normas y provee guías sobre la responsabilidad del auditor con respecto a su opinión sobre la viabilidad de que la entidad auditada continúe operando con una incertidumbre por un periodo de tiempo razonable, no mayor a un año después de la fecha en que los estados financieros sean auditados.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- b.* Acontecimientos inusuales o eventos catastróficos que probablemente tengan importantes repercusiones, actuales o futuras, en la situación financiera de la entidad o en sus operaciones;
- c.* Incertidumbre importante sobre las proyecciones o estimaciones en los estados financieros;
- d.* Cualquier otro asunto que los auditores consideren importante que se comunique a los usuarios, y a las entidades con facultades sobre la entidad auditada mencionadas en el informe del auditor.

5.25 La determinación sobre la inclusión de esa información en el informe del auditor es una cuestión de criterio profesional. La comunicación **puede ser** presentada en un párrafo separado o capítulo aparte del informe, **y puede** incluir información que no es considerada en el reporte de los estados financieros.



Reportes sobre la validación de los estados financieros emitidos con anterioridad

5.26 Las Normas Profesionales de AICPA, la Unión Africana Sección 561, (*descubrimiento ulterior de hechos existentes en la fecha del Informe del Auditor*), establecen normas y proporcionan orientación para las situaciones en que los auditores conocen información que **pudiera haber** afectado su informe sobre los estados financieros anteriormente auditados⁷². En virtud de la Sección 561 de la UA, si los auditores son concientes de nueva información que **pudiera haber** afectado la opinión emitida con anterioridad sobre los estados financieros, **deberán** aconsejar a la dirección o titular de la entidad que determine los posibles efectos(s) sobre los estados financieros (s) que la nueva información podría provocar, tan pronto como sea razonablemente posible. Estos nuevos datos pueden llevar a la dirección de la entidad a la conclusión de que los estados financieros que emitió presentan errores materiales y es necesario corregirlos y volver a emitirlos. En tales circunstancias, los auditores **deberán** asesorar a la dirección de la entidad auditada para que haga la divulgación de los nuevos hechos descubiertos, y su impacto sobre los estados financieros, a aquellos que probablemente se basan en sus estados financieros ⁷³.

5.27 En virtud de GAGAS, el auditor **deberá** aconsejar a la dirección de la entidad auditada que haga las revelaciones apropiadas cuando crea que existen las siguientes condiciones:

- (1) Que sea probable que los estados financieros previamente emitidos contengan errores; y
- (2) Que la inexactitud es o **pudiera** ser material. En virtud de GAGAS, los auditores también **deberán** realizar los siguientes procedimientos relacionados con los estados financieros corregidos⁷⁴:
 - a.** Evaluar la oportunidad y propiedad de la revelación de la información y las acciones, para determinar y corregir errores en los estados financieros anteriormente emitidos, por parte de la dirección o titular de la entidad; (véase el párrafo 5.28)
 - b.** Informar sobre estados financieros corregidos (véanse los apartados 5.29 y 5.30); y
 - c.** Informar directamente a las autoridades correspondientes cuando la entidad auditada no tome las medidas necesarias (véase el párrafo 5.31).

^{72.} La AU Sección 420, Consistency of Application of GAAP, and AU Sección 508, Reports on Audited Financial Statements, provee guía sobre cuando reexpedir el informe de auditoría sobre los estados financieros reformulados.

^{73.} En una auditoría GAGAS, aquellos que probablemente se basan en los estados financieros son al menos, los responsables de la función de la entidad auditada, los responsables de la supervisión o fiscalización de la entidad auditada y las agencias que los subsidian.

^{74.} Estos requerimientos adicionales de GAGAS también aplican a otra información financiera en la que el auditor opine, tales como la programación y gastos de subsidios federales.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Evaluar la oportunidad y propiedad de la divulgación de información por parte de la dirección de la entidad, y las acciones para determinar y corregir errores en los estados financieros ya publicados

5.28 El auditor **deberá** evaluar la oportunidad y propiedad de la divulgación de información por parte de la entidad auditada a aquellos que probablemente se basen en sus estados financieros, así como también debe evaluar las acciones de la dirección de la entidad auditada, tendentes a determinar y corregir errores de los estados financieros anteriormente emitidos; lo anterior para cumplir con la UA sección 561.06 a 561.08. En virtud de GAGAS, los auditores también **deberán** evaluar si la entidad auditada:

- a.** Actuó en un período de tiempo adecuado después de conocer la nueva información para:
 - (1) Determinar los efectos de la nueva información en los estados financieros; y
 - (2) Notificar a los que probablemente usen la información de esos estados financieros;
- b.** Divulgó la naturaleza y el alcance de los errores materiales conocidos o probables, en los mismos medios en los que publicó el reporte que se corrige, así como en la páginas Web donde la entidad auditada publicó el informe del auditor, sobre los estados financieros anteriormente emitidos; y
- c.** Divulgó la siguiente información en los estados financieros corregidos:
 - (1) La naturaleza y la(s) causa(s) de los errores que condujo a la necesidad de reformulación;
 - (2) La cantidad específica de los errores materiales;
 - (3) El efecto relativo en los estados financieros previamente emitidos (por ejemplo, período modificado, afirmaciones financieras corregidas, las partidas, las acciones que la dirección tomó después de descubrir los errores); y
 - (4) El impacto sobre los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, cambio en la posición global neta, el cambio en la opinión de los auditores) y el impacto sobre la información clave incluida en el análisis de la gestión.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Informe sobre estados financieros corregidos

5.29 Cuando la dirección hace correcciones a los estados financieros, los auditores **deberán** realizar procedimientos de auditoría suficientes para volver a emitir o actualizar su informe sobre los estados financieros, independientemente de si los estados financieros son emitidos por separado o presentados en forma comparativa con los de un período posterior⁷⁵. El auditor **deberá** incluir lo siguiente en un párrafo explicativo en el reeditado o actualización del informe de auditoría:

- a. Una declaración de que los estados financieros han sido actualizados;
- b. Una declaración de que: (1) el informe del auditor (identificado por fecha de informe) emitido previamente no es confiable porque los estados financieros emitidos previamente presentan errores; y (2) el informe de auditoría previamente emitido se sustituirá por el informe del auditor sobre los estados financieros corregidos;
- c. Una referencia a la nota de los estados financieros que discute la reformulación; y
- d. Si procede, una referencia al informe sobre el control interno que contenga un análisis de cualquier deficiencia significativa del control interno, señalada por el auditor como la causa de no haber prevenido o detectado los errores, y un análisis de las acciones correctivas adoptadas por la administración para hacer frente a tal deficiencia.

5.30 La falta de la administración de incluir la correspondiente divulgación, como se explica en el párrafo 5.28c, en los estados financieros corregidos pueden tener implicaciones para la auditoría. Adicionalmente, los auditores **deberán** incluir la divulgación omitida en el informe del auditor, si es posible.

⁷⁵. La AU Sección 9561.02 provee guías sobre la asociación del auditor con información descubierta subsecuentemente, cuando el auditor haya renunciado o fue removido. AU Sections 508.70 through 508.73 aborda la reexpedición del informe del auditor.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Informe directamente al titular o funcionario encargado de la gestión o supervisión cuando la administración de la entidad auditada no tome las medidas necesarias

5.31 El auditor **deberá** notificar a la autoridad correspondiente si la administración de la entidad auditada:

- (1) No actúa en un período de tiempo adecuado después de conocer la nueva información para determinar los efectos en los estados financieros, y no toma las medidas necesarias para informar oportunamente a quienes es probable que se basen en la información de esos estados financieros, y los relacionados con el informe del auditor.
- (2) No corrige con oportunidad, los estados financieros, de acuerdo a las circunstancias en que los auditores creen que tienen que ser reformulados. El auditor **deberá** informar a los encargados de la gestión en la entidad auditada de que tomará las medidas necesarias, a fin de evitar que terceras personas sigan confiando en esos informes, y aconsejarles que notifiquen a los órganos de fiscalización y a los organismos que dependen de la información de esos estados financieros. Si los responsables de la entidad no proceden a notificar a los órganos de fiscalización y los organismos involucrados, los auditores **deberán** hacerlo⁷⁶.

Reporte sobre comentarios al informe por parte de los funcionarios de la entidad auditada y responsables de la gestión

5.32 Si el informe del auditor revela deficiencias en el control interno, fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos; o el uso indebido, los auditores **deberán** obtener e informar las opiniones de los funcionarios responsables en relación con los resultados, conclusiones y recomendaciones, así como las medidas correctivas que planean implementar.

5.33 Presentar un proyecto de informe con los hallazgos para su revisión y comentario por parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada y otros, ayuda a los auditores a elaborar un informe que sea justo, completo y objetivo. Incluir las opiniones de los funcionarios responsables permite no sólo presentar un informe con los hallazgos, recomendaciones y conclusiones del auditor, sino también las perspectivas de los funcionarios responsables de la entidad auditada y las medidas correctivas que vayan a tomar. Es preferible obtener por escrito dichos comentarios, sin embargo los comentarios verbales son aceptables.

⁷⁶. Los pasos a tomar dependerán de los hechos y circunstancias, incluidas las consideraciones legales.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 5.34** Cuando el auditor recibe comentarios por escrito de los funcionarios responsables, **deberá** incluir en su informe una copia de ese escrito, o un resumen de los comentarios y observaciones recibidas. Cuando estos proporcionen comentarios en forma oral, los auditores **deberán** preparar un resumen de los comentarios orales y proporcionar una copia del resumen a esos funcionarios, a fin de verificar que los comentarios han sido plasmados con exactitud.
- 5.35** El auditor también **deberá** incluir en el informe una evaluación de los comentarios y observaciones, según proceda. En los casos en que la entidad auditada proporcione información técnica, además de sus comentarios escritos u orales sobre el informe, los **auditores pueden** revelar en su informe que tal información técnica fue recibida.
- 5.36** La obtención de comentarios orales puede ser apropiado cuando, por ejemplo, existe necesidad de un usuario que tenga un plazo para informar; los auditores han trabajado estrechamente con los funcionarios responsables en toda la realización de los trabajos, y las partes están familiarizadas con las conclusiones y cuestiones que se abordan en el proyecto de informe, o los auditores no esperan mayores desacuerdos con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones o grandes controversias con respecto a las cuestiones examinadas en el proyecto de informe.
- 5.37** Cuando los comentarios de la entidad auditada son incompatibles o entran en conflicto con los resultados, las conclusiones o recomendaciones en el proyecto de informe, o cuando las medidas correctivas propuestas no abordan adecuadamente las recomendaciones de los auditores, estos **deberán** evaluar la validez de los comentarios de la entidad auditada. Si los auditores no están de acuerdo con los comentarios de la entidad, **deberán** explicar en el informe las razones de su desacuerdo. Por el contrario, los auditores **deberán** modificar su informe, según sea necesario si encuentran las observaciones válidas y cuentan con medios idóneos de prueba y el apoyo suficiente.
- 5.38** Si la entidad auditada se niega a proporcionar comentarios o no está en condiciones de presentar sus observaciones en un plazo razonable de tiempo, el **auditor puede** emitir el informe sin recibir los comentarios de esta. En tales casos, el auditor **deberá** indicar en el informe que la entidad auditada no presentó observaciones.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Reportes sobre información de carácter confidencial o sensible

- 5.39** Si alguna información pertinente a la auditoría es de carácter restringida o se excluye de un informe, debido al carácter confidencial o delicado de la información, los auditores **deberán** revelar en el informe de que cierta información se ha omitido, así como la razón y circunstancias que hacen necesaria la omisión.
- 5.40** La difusión general de cierta información podría estar prohibida por las leyes o reglamentos federales, estatales o locales. En tales circunstancias, los **auditores pueden** emitir un reporte por separado, de uso restringido, que contenga dicha información y distribuirlo sólo a las personas autorizadas a recibirlo, según la ley de la materia.
- 5.41** Circunstancias adicionales asociadas con la seguridad pública también podrían justificar la exclusión de determinados datos de un informe público o de difusión general. Por ejemplo, información detallada relacionada con la seguridad informática de un programa en particular, **puede ser excluida** de los informes a disposición del público a causa de los daños potenciales que podrían ser causados por el uso indebido de esta información. En tales circunstancias, los **auditores pueden** emitir un informe de uso restringido que contenga la información y distribuirlo sólo a las partes responsables de actuar para implementar las recomendaciones. Los auditores **pueden consultar** con un asesor jurídico para determinar que requisitos o circunstancias obligan la omisión de determinada información.
- 5.42** Considerar el grado de interés público que tenga el programa o actividad objeto de examen, ayuda al auditor a decidir si debe excluir cierta información de los informes a disposición del público. Cuando las circunstancias exigen la omisión de determinada información, **deberá** evaluar si esta omisión **pudiera** distorsionar los resultados de la auditoría u ocultar prácticas ilegales.
- 5.43** Cuando las organizaciones de auditoría están sujetas a las leyes de acceso a la información, los auditores **deberán** determinar si estas leyes podrían tener un impacto en la disponibilidad de los informes clasificados o de uso limitado y determinar si otros medios de comunicación con la dirección y los responsables de la gestión sería más apropiado. Por ejemplo, el auditor puede comunicar información general en un informe escrito y comunicar verbalmente la información detallada. Los auditores podrán consultar con un asesor jurídico el efecto de la ley de acceso a la información en relación con la auditoría.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Distribución de informes

5.44 La distribución de informes elaborados con apego a las normas GAGAS, depende de la relación del auditor con la entidad auditada y la naturaleza de la información contenida en el informe. Si el objeto de la auditoría implica material clasificado, por razones de seguridad o contiene información confidencial o sensible, el auditor **puede limitar** la distribución del informe. El auditor **deberá** documentar cualquier limitación sobre la distribución del informe. A continuación se describe la distribución de los informes elaborados con apego a GAGAS:

- a.** Las organizaciones de auditoría en las entidades gubernamentales **deberán** distribuir los informes de auditoría a los encargados de la fiscalización, a los titulares y a los funcionarios de la entidad auditada, a los órganos de supervisión y a los entes que hubieran requerido o contratado la auditoría. Cuando proceda, los auditores también **deberán** distribuir copias de los informes a los servidores públicos que tienen autoridad legal o de supervisión o que puedan ser responsables de actuar sobre las conclusiones y las recomendaciones de la auditoría, así como a otros autorizado para recibir tales informes;
- b.** Las organizaciones de auditoría interna en entidades del Gobierno **pueden seguir** las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de Auditoría Interna del Instituto de Auditores Internos (IIA). Bajo las normas GAGAS y IIA, el titular del organo de control interno debe comunicar los resultados a aquellos que puedan garantizar que se preste la debida consideración a los resultados, a menos que se indique lo contrario, ya sea por mandato legal o por requisitos reglamentarios; el jefe de la organización de auditoría, antes de la liberación de los resultados a las partes ajenas a la organización de auditoría, **deberá**:
 - (1) Evaluar el riesgo potencial para la organización de auditoría;
 - (2) Consultar con el personal directivo superior y / o obtener la asistencia de un asesor jurídico; y
 - (3) Controlar la difusión, indicando a los usuarios en el informe.
- c.** Las empresas de contabilidad pública contratadas para realizar una auditoría en virtud de GAGAS **deberán** acordar con entidad auditada las responsabilidades respecto de la distribución del informe. Si la empresa contratada hará la distribución, **deberá** estipular por escrito un acuerdo con la parte contratante acerca de qué funcionarios u organizaciones recibirán el informe, y las medidas que se están adoptando para poner el informe a disposición del público.



Capítulo 6: Generalidades, trabajo de campo, y normas para presentación de informes de certificación, normas de contratación

Introducción

6.01 Este capítulo establece las normas y proporciona orientación para las certificaciones realizadas de conformidad con las normas de auditoría gubernamental generalmente (GAGAS). Para las certificaciones, GAGAS incorpora las normas generalmente aceptadas del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) sobre los criterios, el trabajo de campo y la elaboración de informes, así como las normas para atestiguar (NA), a menos que estén expresamente excluidas o modificadas por GAGAS^{77,78}. En este capítulo se describen las normas AICPA generalmente aceptadas sobre los criterios⁷⁹, el trabajo de campo y presentación de informes de las certificaciones, y prescribe normas adicionales para la certificación de contratos realizados de conformidad con GAGAS.

6.02 Para las contrataciones de certificaciones realizadas de conformidad con GAGAS, aplican los capítulos 1 a 3 y 6

Normas generales, de trabajo de campo y de presentación de informes para las certificaciones de conformidad con el AICPA

6.03 Las normas generales de la IACPA son los siguientes:

El auditor **debe** tener razones para creer que el asunto o materia es susceptible de evaluación bajo criterios que sean aptos, y estén a disposición de los usuarios.

6.04 Las dos normas para el trabajo de campo según la AICPA para las certificaciones son las siguientes:

^{77.} A la fecha, El Contralor General no ha excluido ninguna norma de campo, sobre informes o SSAE.

^{78.} Vea AT Section 50, SSAE sobre jerarquía.

^{79.} Las normas GAGAS incorporan sólo una norma de la AICPA sobre Certificaciones.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a. El auditor **debe** planear adecuadamente el trabajo y **debe** supervisar adecuadamente a todos los que participen en la revisión; y
- b. El auditor **debe** obtener elementos de prueba suficientes para proporcionar una base razonable que soporte la conclusión que se exprese en el informe.

Normas adicionales de auditoría gubernamental

6.05 GAGAS establece normas adicionales a las establecidas por IACPC para las certificaciones. Los auditores **deberán** cumplir con estas normas adicionales, cuando citen GAGAS en sus informes. Las normas adicionales son:

- a. Comunicación del auditor durante la planeación (véanse los párrafos 6.06 a 6,08);
- b. Auditorías y certificaciones previas (véase el párrafo 6.09);
- c. Control interno (véanse los párrafos 6.10 a 6,12);
- d. Fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o el abuso que **podieran** tener un efecto material sobre la auditoría o certificación (véanse los apartados 6.13 y 6.14);
- e. El desarrollo de elementos de un hallazgo (véanse los apartados 6.15 a 6,19); y
- f. Soporte documental (véanse los párrafos 6.20 a 6,26).

Comunicación del auditor durante la planeación

6.06 En virtud de las normas GAGAS y IACPC, el auditor **deberá** establecer un claro entendimiento con la entidad, respecto de los servicios que deben realizarse para cada certificación y **deberá** obtener la aceptación por escrito u otros medios de prueba por parte de la entidad respecto al objeto y fines de la certificación. Las normas GAGAS obligan a ampliar la comunicación a terceros durante la planeación y contienen temas adicionales acerca de las comunicaciones del auditor.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

6.07 Bajo las normas GAGAS, durante la planeación, los auditores **deberán** comunicar por escrito al titular de la entidad, al consejo de dirección, a los funcionarios responsables de la gestión de la entidad auditada⁸⁰ y al que haya contratado los servicios, cierta información, incluyendo su grado de comprensión de los trabajos a realizar, mediante la descripción de los servicios que deben realizarse para cada certificación. Cuando la contratación de los auditores se realiza en virtud de una ley o reglamento, o que lleven a cabo los trabajos de la Comisión Legislativa que tiene la supervisión de la entidad, los auditores **deberán** comunicarse con el Comité Legislativo. En las situaciones en que no hay una sola persona o grupo que supervise la dirección estratégica y el cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas de la entidad auditada, o en situaciones en que la identidad de los responsables de la gestión no es evidente, los auditores **deberán** documentar el proceso seguido y las conclusiones alcanzadas que llevaron a identificar a las personas que deban recibir las comunicaciones. El auditor **deberá** comunicar la siguiente información adicional en virtud de GAGAS:

- a. La naturaleza, la oportunidad, y el alcance planeado sobre la ejecución de pruebas y presentación de informes;
- b. El nivel de certidumbre que el auditor proporcionará; y
- c. Cualquier posible restricción sobre los informes de los auditores, a fin de reducir el riesgo de que las necesidades o expectativas de las partes implicadas, pueden ser mal interpretadas.

6.08 Si la certificación es terminada antes de que se complete y no se expide el informe, los auditores **deberán** documentar los resultados de los trabajos a la fecha de terminación y la razón por la que se dio por terminado. Determinar cuándo y cómo comunicar el motivo que puso fin a la certificación, a: los encargados de la gestión pública, funcionarios de la entidad, la entidad contratante o quien solicitó la contratación, y a otros funcionarios; dependerá de los hechos y circunstancias y, por lo tanto, es una cuestión de criterio profesional.

⁸⁰. Los Titulares son responsables de la dirección estratégica de la entidad y de cumplir todas las obligaciones de la entidad relacionadas con su responsabilidad. (Vea Apéndice I, párrafo A1.05 al A1.07 para información adicional.)



Auditorías y certificaciones previas

6.09 El auditor **deberá** evaluar si la entidad auditada ha tomado medidas correctivas apropiadas, para hacer frente a las conclusiones y recomendaciones emitidas en anteriores certificaciones, que **pudieran** tener un efecto material sobre el presente asunto. Durante la planeación de los trabajos, el auditor **deberá** pedir a la entidad que revele la información relativa a auditorías anteriores, certificaciones, y otros estudios que se relacionen directamente con el tema de la certificación que están llevando a cabo, incluida la valoración de que las recomendaciones se han aplicado. El auditor **deberá** utilizar esta información para evaluar el riesgo y determinar la naturaleza, oportunidad, y el alcance del trabajo actual, incluida la determinación de la medida en que la realización de pruebas a las acciones correctivas, es aplicable para los objetivos actuales de la certificación.

Control Interno

6.10 En la planeación del alcance de las pruebas a realizar en la atestiguación o certificación, los auditores **deberán** obtener una comprensión suficiente del control interno pertinente a la materia a atestiguar, a fin de planear el trabajo y el diseño de procedimientos para alcanzar los objetivos de la certificación.

6.11 En la planeación de las pruebas a realizar en la certificación, los auditores **deberán** obtener una comprensión suficiente del control interno pertinente a la materia que los auditores van a atestiguar o certificar. **El objetivo puede ser** financiero o no financiero. (Véase el párrafo 1.23 sobre la materia susceptible de atestiguar o de certificación.)

6.12 Existe deficiencia en el control interno, cuando el diseño o el funcionamiento de un control no permite a la dirección, en el curso normal del cumplimiento de sus funciones asignadas, prevenir, detectar o corregir errores descubiertos por la administración en forma oportuna. Una deficiencia en el diseño existe cuando:

- (1) Un control necesario para cumplir con el objetivo del control no se cumple; o
- (2) Un control existente no está adecuadamente diseñado de tal manera que, aunque el control funciona tal como está establecido, el objetivo de este no se cumple. Una deficiencia en el funcionamiento existe, cuando un control diseñado adecuadamente no funciona tal como está establecido, o cuando la persona que lo realiza no posee la autoridad necesaria o competencia para desarrollarlo eficazmente.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o el abuso que pudieran tener sobre la auditoría o certificación

6.13 La responsabilidad de los auditores con respecto al fraude⁸¹, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o el abuso, dentro del contexto de las certificaciones, de conformidad con GAGAS es la siguiente:

- a.** Con respecto a las pruebas a realizar: En la planeación, los auditores **deberán** diseñar la certificación con el objetivo de proporcionar una garantía razonable de poder detectar fraude, actos ilegales, o violaciones a las disposiciones de los contratos que **pudieran** tener un efecto material sobre el objeto de la certificación. Por lo tanto, **deberán** evaluar el riesgo y los posibles efectos del fraude material, actos ilegales, o violaciones de las disposiciones de los contratos o convenios en relación con la certificación. Cuando se identifican los factores de riesgo, estos **deberán** documentarlos, así como el manejo de estos riesgos por parte del auditor, ya sea de manera individual o combinada y las conclusiones a las que llegó;
- b.** Supervisión y procedimientos acordados en la certificación: Si durante el transcurso del trabajo, llega a la atención de los auditores información que indica la existencia de fraude, actos ilegales, o violaciones de las disposiciones de los contratos o convenios, que **pudieran** tener un efecto material sobre el objeto de la certificación, los auditores **deberán** realizar los procedimientos necesarios para:
 - (1) Determinar si es probable que se hayan producido actos ilegales, fraude o violaciones de las disposiciones de los contratos o convenios de subvención y, en caso afirmativo; y
 - (2) Determinar su efecto sobre los resultados de la certificación. No es responsabilidad del auditor proveer garantías de detectar los posibles fraudes, actos ilegales, o violaciones de las disposiciones de los contratos o convenios en este tipo de certificaciones a menos que se especifique en los procedimientos.

81. El fraude es un acto ilegal que consiste en la obtención de algo valioso a través del engaño o simulación. Aunque no se aplica a las certificaciones, las declaraciones del AICPA sobre normas de auditoría (SAS) pueden proveer una guía útil relacionada con el fraude a los auditores que realizan certificaciones de acuerdo con GAGAS.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

c. Durante todo el desarrollo de la certificación: si durante el transcurso de los trabajos, los auditores conocen de abusos que **pudieran** ser cuantitativa o cualitativamente relevantes, **deberán** aplicar procedimientos específicos dirigidos a determinar los posibles efectos sobre los objetivos de la certificación. Después de realizar trabajos adicionales, pudieran descubrir que el abuso representa fraude potencial o actos ilegales. Debido a que la determinación de abuso es subjetiva, los auditores no están obligados a proporcionar una garantía razonable de detección de abusos en las certificaciones.

6.14 El abuso implica un comportamiento que es deficiente o inadecuado, cuando se compara con el comportamiento que una persona prudente consideraría razonable y necesario tomando en cuenta de las prácticas comerciales, los hechos o las circunstancias.

También implica el abuso de autoridad o de posición para beneficiar intereses financieros personales o los de un familiar inmediato o de asociados de negocios.

El abuso no implica necesariamente el fraude, la violación de las leyes, reglamentos, o de disposiciones de un contrato o acuerdo.

El desarrollo de elementos de un hallazgo

6.15 Los hallazgos de la auditoría **pueden implicar** deficiencias en el control interno, el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y el abuso. Los elementos necesarios para un hallazgo dependen enteramente de los objetivos de certificación. Así pues, un hallazgo o conjunto de resultados es completo en la medida en que se cumplen los objetivos de la certificación. Cuando los auditores identifican deficiencias, **deberán** planear y llevar a cabo los procedimientos necesarios, para desarrollar los elementos del hallazgo que sean pertinentes y necesarios para alcanzar los objetivos de la certificación. Los elementos del hallazgo se examinan en los párrafos 6.16 a 6.19.

6.16 Criterios: Los componen las leyes, reglamentos, contratos, convenios, normas, medidas, resultado esperado, prácticas comerciales, y puntos de referencia contra los cuales se compara o evalúa el rendimiento.

Los criterios identifican las expectativas o el estado necesario o deseado, con respecto a un programa o su operación. Los criterios proporcionan un contexto para evaluar las pruebas y para la comprensión de los hallazgos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

6.17 Condición: La condición es una situación que existe. La condición es determinada y documentada durante la ejecución.

6.18 Causa: La causa identifica la razón, la explicación de la condición o el factor o los factores responsables de la diferencia entre la situación que existe (condición) y el estado necesario o deseado (criterios), que también **puede servir** como una base para las recomendaciones de acciones correctivas. Factores comunes incluyen políticas, procedimientos o criterios mal diseñados; implementación incoherente, incompleta, o incorrecta; o factores ajenos al control de la administración. El auditor podrá valorar si las pruebas proporcionan un argumento razonable y convincente, de por qué la causa declarada es el factor clave o factores que contribuyen a la diferencia.

6.19 Efecto o efecto potencial: El efecto es un claro y lógico vínculo para establecer el impacto o posible impacto de la diferencia entre la situación que existe (condición) y el estado necesario o deseado (criterios). El efecto o efecto potencial identifica los resultados o las consecuencias de la condición. Cuando el objetivo de la certificación incluye la identificación de las consecuencias reales o posibles de una condición que varía (ya sea positiva o negativamente) de los criterios señalados en la certificación, el "efecto" es una medida de esas consecuencias. El efecto o efecto potencial **se puede utilizar** para demostrar la necesidad de adoptar medidas correctivas en respuesta a los problemas o riesgos identificados.

Soporte documental

6.20 En virtud de GAGAS, los auditores **deben** preparar el testimonio de la documentación en relación a cada certificación, con el suficiente detalle como para proporcionar una comprensión clara de la labor realizada (incluida la naturaleza, la oportunidad, el alcance, y los resultados de los procedimientos realizados); las pruebas obtenidas y su fuente; y las conclusiones alcanzadas. Tal documentación proporciona el principal apoyo para:

- a.** La declaración en el informe de que los auditores realizaron la certificación de conformidad con GAGAS y cualquier otra norma citada; y
- b.** La conclusión de los auditores.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 6.21** El auditor **deberá** preparar la documentación de la certificación con el suficiente detalle como para permitir que un auditor experimentado⁸², que no hubiera tenido relación con la certificación, pueda entender, basado en la documentación, la naturaleza, la oportunidad, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados; las pruebas obtenidas, las fuentes de información y las conclusiones, incluida la evidencia que apoye las opiniones y conclusiones de los auditores. El auditor **deberá** compilar el testimonio documental que apoye los resultados, conclusiones y recomendaciones antes de emitir su informe.
- 6.22** El auditor, tratándose de certificaciones hechas bajo las normas GAGAS, también **deberá** documentar lo siguiente:
- a.** Los objetivos, el alcance y metodología de la certificación;
 - b.** El trabajo realizado para apoyar las conclusiones y opiniones importantes, incluyendo la descripción de las operaciones y registros examinados ⁸³;
 - c.** Pruebas de la supervisión realizada, antes de la emisión del informe, de la labor realizada que apoya los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que figuran en el informe de la certificación; y
 - d.** La consideración de los auditores, de que la planeación de los procedimientos fue diseñada para alcanzar los objetivos de la certificación cuando:
 - (1) Las pruebas obtenidas dependen de sistemas de información computarizados;
 - (2) Esas pruebas son relevantes para el cumplimiento del objetivo de la certificación; y
 - (3) Los auditores no dependen de la eficacia del control interno sobre los sistemas computarizados que producen las pruebas. El auditor **deberá** documentar: (1) su criterio para la determinación de la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos planeados; (2) los tipos y la competencia de las pruebas disponibles producidas fuera de un sistema de información computarizado, o los planes para probar directamente los datos producidos por un sistema informático ; y (3) el efecto sobre el informe de la certificación, en caso de que las pruebas que se pretenden reunir no lleguen a ofrecer una base razonable para la consecución de los objetivos de la misma.

82. Un auditor experimentado es aquel (ya sea interno o externo a la organización de auditoría) que posea las competencias y habilidades que le hubieran permitido llevar a cabo la certificación. Estas competencias y habilidades incluyen la comprensión de (1) Los procesos de certificación, (2) Las normas GAGAS y los requisitos legales y reglamentarios aplicables, (3) la materia sobre la que hará la certificación (4) la disponibilidad y adecuación de los criterios y (5) las cuestiones pertinentes al entorno de la entidad auditada.

83. El auditor puede cumplir este requisito mediante el listado de expedientes, casos, o de otros tipos tendientes a identificar documentación específica que el hubiera examinado. El auditor no está obligado a incluir copias de los documentos examinados, como parte de la certificación ni se le requiere que haga una lista detallada de los documentos examinados.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 6.23** Cuando los auditores no cumplen con los requisitos aplicables GAGAS debido a la ley, regulación, enfoque de la auditoría, restricciones sobre el acceso a los registros, o de otras cuestiones que influyen en la ejecución de los trabajos, estos **deberán** documentar el desvío, el impacto sobre la certificación y sobre las conclusiones de los mismos. Esto se aplica tanto a las desviaciones de los requisitos obligatorios como a los presumiblemente obligatorios, donde los procedimientos alternos ejecutados en razón de las circunstancias, no fueron suficientes para lograr los objetivos de la norma. (Véanse los párrafos 1.12 y 1.13.)
- 6.24** Las organizaciones de auditoría **deberán** establecer políticas y procedimientos para la custodia y la retención de la documentación durante un tiempo suficiente para satisfacer requisitos legales, reglamentarios y administrativos para la conservación de documentos, ya sea que la documentación de la certificación conste por escrito, medios electrónicos o de otra forma; la integridad, accesibilidad y recuperación de la información subyacente **podiera** verse comprometida si la documentación llegara a ser alterada, añadida o suprimida sin el conocimiento de los auditores, o si se pierde o daña. Para la documentación testimonial que se conserva por vía electrónica, la organización de auditoría **deberá** establecer controles de los sistemas de información, en relación con el acceso y la actualización de la misma.
- 6.25** Las normas GAGAS con respecto a las certificaciones tienen la premisa de que las organizaciones de auditoría gubernamental federales, estatales y los gobiernos locales así como las empresas de contabilidad pública contratados para realizar una certificación de conformidad con GAGAS deben cooperar en la ejecución de certificaciones o programas que son de interés común, a fin de que los **auditores puedan utilizar** los trabajos de terceros y evitar la duplicidad de esfuerzos. Con sujeción a las leyes y reglamentos aplicables, **deberán** poner a disposición de otros auditores, su información soporte, así como el documento de certificación correspondiente a certificaciones que ha realizado, de manera oportuna para satisfacer estos objetivos. El uso del trabajo de otros auditores puede ser facilitado mediante acuerdos contractuales para certificaciones bajo las normas GAGAS, que ofrecen el pleno y oportuno acceso a los papeles de trabajo personales, así como documentación certificada.
- 6.26** Las organizaciones de auditoría **deberán** desarrollar políticas para hacer frente a las peticiones de terceros para obtener acceso a la documentación certificada, especialmente cuando un tercero intenta obtener información a través del auditor, en lugar de solicitarla directamente de la entidad. En el desarrollo de esas políticas, las organizaciones de auditoría **deberán** determinar qué leyes y reglamentos son aplicables, si los hubiere.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Consideraciones adicionales para la certificación bajo normas GAGAS

6.27 Debido a los objetivos de la certificación y a la rendición de cuentas pública de las certificaciones bajo las normas GAGAS, **puede haber** consideraciones adicionales para las certificaciones realizadas bajo las normas GAGAS. Estas consideraciones se refieren a:

- a.** Materialidad en certificación GAGAS (véase el párrafo 6.28); e
- b.** Investigación en curso o procedimiento judicial (véase el párrafo 6.29).

Materialidad en certificaciones GAGAS

6.28 El concepto de importancia relativa reconoce que algunas cuestiones, ya sea individualmente o en conjunto, son importantes para la presentación imparcial de un tema o una afirmación sobre un tema, mientras que otros asuntos no son importantes. En la ejecución de la certificación, cuestiones que, ya sea individualmente o en conjunto, **podieran** ser relevantes para el objetivo de la certificación, merecen una consideración primordial. En las certificaciones realizadas de conformidad con GAGAS, los auditores **pueden considerar** apropiado, utilizar niveles más altos de importancia relativa en comparación con los niveles de materialidad utilizados en certificaciones No-GAGAS, lo anterior debido a la rendición pública de cuentas a la que están sujetas las entidades gubernamentales así como las entidades que reciben financiación del gobierno; a diversas medidas jurídicas, a requisitos reglamentarios o a la visibilidad y la sensibilidad de los programas de gobierno.

Investigación en curso o procedimiento judicial

6.29 En la búsqueda de indicios de fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o del uso indebido, es importante evitar las interferencias con las investigaciones o procedimientos judiciales. Las leyes, reglamentos, políticas pudieran exigir a los auditores que informen los indicios de ciertos tipos de fraude, actos ilegales, violaciones a las disposiciones de los contratos o acuerdos, o el uso indebido, a las autoridades judiciales o que se abstengan de seguir auditando para evitar interferir con la investigación. Cuando una investigación o procedimiento judicial está en proceso, los auditores deberán **evaluar el impacto que eso cause sobre el objetivo de la certificación**. En algunos casos, puede ser apropiado que trabajen en conjunto con los investigadores y/o autoridades judiciales, en otros casos deberán retirarse o aplazar la continuación del trabajo o una parte de la certificación para evitar interferir con una investigación.



Normas AICPA de presentación de informes de certificación

6.30 Las cuatro normas AICPA referentes a la presentación de informes y que se aplican a todos los niveles de la certificación son los siguientes⁸⁴:

- a.** El auditor **debe** identificar el objeto de certificación o lo que se atestigua y establecer las particularidades de los trabajos en el informe;
- b.** El auditor **debe** indicar sus conclusiones sobre el objeto atestiguado en relación con los criterios contra los que fue evaluado;
- c.** El auditor **debe** indicar todas las salvedades que apliquen y, en su caso, la afirmación relacionada con ellas en el informe; y
- d.** El auditor **debe** indicar en el informe que él mismo está destinado a ser utilizado específicamente por terceros que cumplan las siguientes circunstancias:
 - (1)** Cuando el auditor determine que los criterios utilizados para evaluar el objeto de la certificación son apropiados sólo para un número limitado de terceros ya sea porque participaron en su creación o porque se puede presumir que tienen una comprensión adecuada de los criterios;
 - (2)** Cuando los criterios utilizados para evaluar el objeto están disponibles sólo a determinadas partes;
 - (3)** Cuando la presentación de informes sobre la materia y una afirmación por escrito, no ha sido proporcionada por la parte responsable; y
 - (4)** Cuando el informe versa sobre una certificación llevada a cabo con procedimientos acordados.

^{84.} Under AT Sección 50, SSAE Hierarchy, Las Normas sobre los informes aplican cuando el auditor emite un informe. Las Normas sobre los informes no aplican cuando el auditor declina emitir un informe como resultado del trabajo.



Normas adicionales de auditoría gubernamental

6.31 GAGAS establece normas sobre los informes de la certificación adicionales a los requisitos contenidos en las normas de la AICPA. El auditor **deberá** cumplir con estas normas adicionales cuando cite GAGAS en su informe de certificación. Estas se refieren a:

- a.** Informe sobre el cumplimiento del auditor con GAGAS (véase el párrafo 6.32);
- b.** Informe sobre las deficiencias de control interno, fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y el uso indebido (véanse los párrafos 6.33 al 6.43);
- c.** Informe sobre las opiniones de los funcionarios responsables respecto de los hallazgos (véanse los párrafos 6.44 a través de 6.50);
- d.** Informes sobre la existencia de información de carácter confidencial o sensible (véanse los párrafos 6.51 a través de 6.55); y
- e.** Informe sobre la distribución de informes (véase el párrafo 6.56).

Informe sobre el cumplimiento del auditor con GAGAS

6.32 Cuando los auditores cumplen con todos los requisitos aplicables de GAGAS, **deberán** incluir una declaración, en ese sentido, en el informe de la certificación o atestiguación, (Véanse los párrafos 1.12 y 1.13 para los requisitos adicionales de cumplimiento cuando se cita a GAGAS.) Las normas GAGAS no prohíben al auditor que pueda emitir un informe por separado que se ajuste a las exigencias de otras normas.

Informe sobre deficiencias de control interno, fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, y el uso indebido

6.33 En los trabajos de atestiguación o certificación, los auditores **deberán** informar, según corresponda a los objetivos de la revisión, y sobre la base del trabajo efectivamente realizado:

- (1) Deficiencias importantes en el control interno, identificando los controles internos que se consideran débiles;
- (2) Todos los casos de fraude y actos ilegales a menos que sean intrascendentes; y



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- (3) Violaciones a las disposiciones de los contratos o convenios y los abusos que podrían tener un efecto material sobre el objetivo de la revisión.

Deficiencias en el control interno

6.34 En todas las certificaciones o trabajos para atestiguar, los auditores **deberán** informar las siguientes deficiencias en el control interno:

- a. Deficiencias significativas:** Son deficiencias en el control interno, o una combinación de ellas, que afectan negativamente la capacidad de la entidad para iniciar, autorizar, registrar o procesar información de manera confiable, de conformidad con los criterios aplicables o marco legal, de tal manera que hay más de una remota ⁸⁵ probabilidad de que un registro incorrecto de la materia objeto de revisión⁸⁶ pueda no ser prevenido o detectado; y
- b. Debilidad Material:** Es una deficiencia significativa o una combinación de ellas, que resulten en más que una remota probabilidad de que existan errores importantes relativamente, que no sean prevenidos o detectados.

6.35 La determinación de cómo y cuándo comunicar a los funcionarios responsables de la entidad las deficiencias de control interno que tienen un efecto insignificante sobre el objeto de revisión, es una cuestión de criterio profesional. El auditor **deberá** documentar dichas comunicaciones.

^{85.} El término “más que remota” usado en la definición de deficiencia significativa y debilidad material significa “al menos razonablemente posible”. Las siguientes definiciones aplican: (1) Remota: La posibilidad de que ocurran eventos futuros es mínima (2) Razonablemente posible: La posibilidad de futuros eventos o su recurrencia es más que remota pero probable. (3) Probable: hay posibilidad de que ocurra un evento futuro.

^{86.} La frase “más que inconsecuente” indica una cantidad que no es representativa, sin embargo tiene importancia relativa. Un error o distorsión es “inconsecuente” si una persona razonable concluye, que el error, ya sea uno sólo o en su conjunto, serán claramente inateriales sobre la materia que se revisa. Si no se puede llegar a esta conclusión entonces se considera que el error es más que inconsecuente.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o subsidios otorgados, y el uso indebido

6.3 En virtud de GAGAS, cuando los auditores concluyen, sobre una base suficiente de medios idóneos de prueba, que alguno de los siguientes supuestos o bien se han producido o es probable que se hayan producido, **deberán** incluir en su informe la información relevante acerca de:

- a.** El fraude y actos ilegales⁸⁷ que tienen un efecto sobre el objeto de revisión, el cual es más que intrascendente;
- b.** Violaciones de las disposiciones de los contratos o subsidios otorgados, que tienen un efecto de importancia relativa sobre el tema u objeto de revisión; y
- c.** Abuso que sea de importancia relativa sobre el objeto de revisión, ya sea cuantitativa o cualitativamente. (Véanse los párrafos 6,13 y 6,14)

6.37 Cuando los auditores detectan violaciones de las disposiciones de los contratos o subsidios otorgados o abuso que tienen un efecto sobre la materia objeto de revisión, que no sea de importancia relativa pero sea más que intrascendente, **deberán** comunicar los resultados por escrito a los funcionarios responsables de la entidad. Determinar cómo y cuándo comunicar a dichos funcionarios tales hechos es una cuestión de criterio profesional. El auditor **deberá** documentar esas comunicaciones.

6.38 Cuando el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o subsidios otorgados, o el uso indebido se han producido o es probable que se hayan producido, los auditores **pueden** consultar con las autoridades o asesorarse legalmente, acerca de si la difusión de dicha información podría poner en peligro las investigaciones o procedimientos judiciales. **El auditor puede** limitar su informe público a las cuestiones que no comprometan las investigaciones y, por ejemplo, emitir un informe sólo sobre la información que ya es parte del dominio público.

6.39 El auditor **deberá** reportar directamente a terceros fuera de la entidad auditada el fraude probable o consumado, los actos ilegales, las violaciones de las disposiciones de los contratos o subsidios otorgados y el uso indebido o abuso en las siguientes dos circunstancias:⁸⁸

^{87.} La determinación final de que un acto sea, de hecho, ilegal se dará por un tribunal de justicia u otros organismos judiciales. Revelar los asuntos que han llevado a los auditores a la conclusión de que un acto ilegal probablemente se haya producido no implica una determinación final de ilegalidad.

^{88.} Los órganos de auditoría interna no tienen la obligación de reportar a terceros fuera de la entidad auditada a menos que sean requeridos por las leyes, reglamentos o políticas (Vea el párrafo 6.56b normas de presentación de informes para los órganos de auditoría interna cuándo deben informar a terceros).



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a.** Cuando los responsables de la gestión de la entidad auditada no cumple con lo establecido en los ordenamientos legales o reglamentos, acerca de informar tales situaciones a las partes externas especificadas en la ley o el reglamento, el auditor **deberá** primero comunicar a los responsables de la entidad que no están cumpliendo con su obligación legal de informar a terceros. Si la entidad auditada aun así no comunica tan pronto como sea posible esta información a las partes externas, entonces el auditor **deberá** informar directamente a las partes externas especificadas por la ley;
- b.** Cuando los funcionarios responsables de la entidad auditada no toman las medidas apropiadas y oportunas para resolver o conocer de un probable fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o de los subsidios otorgados, o el abuso que:
- (1) Es probable que tenga un efecto material sobre el objeto de certificación; y/o
 - (2) Involucre fondos recibidos directa o indirectamente de un organismo gubernamental,

Los auditores **deberán** primero, informar al titular de la entidad auditada de la falta de cumplimiento de sus funcionarios; si el titular de la entidad o su máxima autoridad no toma las medidas apropiadas y oportunas, entonces el auditor **deberá** informar de tal falta de cumplimiento al organismo que los subsidie.

6.40 La presentación del reporte mencionado en el párrafo 6.39, se hará independientemente de cualquier otro requisito legal de informar directamente a las partes fuera de la entidad. El auditor **deberá** cumplir con estos requisitos, incluso si han renunciado o han sido despedidos antes de finalizar la auditoría.

6.41 El auditor **deberá** obtener medios idóneos de prueba suficiente, tales como la confirmación por parte de terceros (compulsas), para corroborar la afirmación de la entidad auditada de que ha cumplido con su obligación de informar los hallazgos, de conformidad con las leyes, reglamentos y acuerdos de financiación. Cuando los auditores no están en condiciones de corroborar, **deberán** informar directamente tal como se describe en el párrafo 6.39.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Presentación de hallazgos en el informe del auditor

6.42 En la presentación de hallazgos, tales como deficiencias en el control interno, el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, y los abusos, el auditor **deberá** desarrollar los elementos de las conclusiones en la medida necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría. Los hallazgos desarrollados de manera clara, tal como se describe en los párrafos 6.15 al 6.19, ayudan a los responsables de la entidad auditada a la comprensión de la necesidad de tomar medidas correctivas. Si los auditores son capaces de desarrollar suficientemente los elementos de un hallazgo, **pueden** proporcionar recomendaciones adecuadas para adoptar medidas correctivas.

6.43 El auditor **deberá** plasmar sus hallazgos en la perspectiva adecuada, mediante la descripción de la naturaleza y el alcance de los hallazgos que se informan, y el alcance de los trabajos realizados que resultaron en el hallazgo. Para dar al lector una base para juzgar la prevalencia y las consecuencias de estos hallazgos, los auditores **deberán**, en su caso, relacionar los casos identificados con la muestra total o el número total de casos examinados, y cuantificar los resultados en términos monetarios o de otra índole, según proceda. Si los resultados no se pueden proyectar, los auditores **deberán** limitar sus conclusiones adecuadamente.

Informe sobre las opiniones, respuestas y/o solventaciones de los funcionarios responsables

6.44 Si en la certificación se reportan deficiencias en el control interno, fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, o el abuso, el auditor **deberá** obtener e informar las opiniones vertidas por los funcionarios responsables de la entidad auditada en relación con los resultados, conclusiones y recomendaciones, así como las medidas correctivas que pretendan implementar.

6.45 Presentar un proyecto de informe de auditoría con los hallazgos y las conclusiones para revisión y comentarios de parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada y terceros involucrados, ayuda a los auditores a elaborar un informe que sea justo, completo y objetivo. Incluir las opiniones de los funcionarios responsables de la entidad auditada dentro del informe del auditor resulta en un informe que no sólo presenta las conclusiones y recomendaciones de los auditores, sino también las perspectivas de los funcionarios responsables de la entidad auditada y las medidas correctivas que van a tomar. La obtención de las observaciones por escrito es preferible, pero las observaciones orales son aceptables.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 6.46** Cuando el auditor recibe observaciones por escrito de los funcionarios responsables, **deberá** incluir en su informe una copia o un resumen de ese escrito. Cuando los funcionarios responsables proporcionen comentarios en forma oral, el auditor **deberá** preparar un resumen de los comentarios orales y proporcionar una copia del resumen a estos funcionarios, a fin de verificar que los comentarios se captaron con exactitud.
- 6.47** El auditor también **deberá** incluir en el informe una evaluación de los comentarios o solventaciones recibidas, según proceda. En los casos en que la entidad auditada proporciona observaciones técnicas, además de sus escritos o comentarios orales sobre el informe, el **auditor puede revelar** en el informe de que tales observaciones técnicas fueron recibidas.
- 6.48** La obtención de comentarios verbales puede ser apropiado cuando, por ejemplo, existe una fecha límite para que el usuario del reporte de auditoría cumpla una obligación; cuando el auditor ha trabajado muy de cerca con los responsables de la entidad auditada y están muy familiarizados con los hallazgos y temas a que se refiere el informe; o cuando el auditor no espera un mayor desacuerdo con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones o no espera controversias mayores en relación a los temas establecidos en el informe preliminar.
- 6.49** Cuando la respuesta de la entidad auditada es inconsistente o entra en conflicto con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones contenidas en el reporte preliminar o cuando la entidad planea tomar medidas correctivas que no solventan adecuadamente las observaciones, el auditor **deberá** evaluar la validez de los comentarios, si el auditor no está de acuerdo con esos comentarios, **deberá** explicar en su informe, la razón por la que no está de acuerdo, del mismo modo **deberá** modificar su reporte, si encuentra que los comentarios son válidos y tienen un soporte suficiente de evidencias apropiadas.
- 6.50** Si los responsables de la entidad auditada se niegan a hacer observaciones del informe preliminar, o no están en posibilidad de hacer comentarios dentro de un período de tiempo razonable, el **auditor puede emitir** su informe de auditoría sin los comentarios de la entidad. En tales casos el auditor **deberá** indicar en su informe que la entidad no emitió comentarios.



Reporte de información confidencial o sensible

- 6.51** Si alguna información pertinente a la auditoría es clasificada como restringida para el conocimiento público, o si alguna información se excluye del reporte debido a esas razones, el auditor **deberá** dejar constancia en el informe de auditoría de que alguna información ha sido restringida, y no se contiene en dicho informe, así como las razones que hicieron necesario que esa información fuera excluida.
- 6.52** Cierta **información puede ser considerada** clasificada o restringida por las leyes o reglamentos. En tales circunstancias al **auditor puede emitir** un reporte independiente, que contenga dicha información clasificada, limitando su uso y conocimiento sólo a funcionarios o terceros autorizados por las disposiciones legales.
- 6.53** Circunstancias adicionales relativas a la seguridad en general o al bienestar público, **podrían** también justificar la exclusión de cierta información dentro del reporte de auditoría que se publica, por ejemplo, información detallada relacionada con los sistemas de seguridad de algún sistema informático, **puede ser excluida** de los reportes debido al daño potencial que podría ser causado por el uso indebido de tal información. En tales circunstancias el auditor **puede emitir** un reporte de uso limitado, que contenga esa información y distribuir tal reporte sólo entre los funcionarios encargados de dar cumplimiento a las recomendaciones emitidas. El auditor **debe buscar** asesoría legal para efectos de conocer cualquier información que por disposiciones legales deba de ser excluida de los informes de auditoría públicos.
- 6.54** Al decidir que información debe ser excluida de los informes públicos, el auditor debe tomar en consideración el grado de interés que la ciudadanía tenga sobre la auditoría. Cuando las circunstancias hacen necesaria la omisión de cierta información, el auditor **deberá** evaluar si esta omisión **pudiera** distorsionar los resultados de la revisión o encubrir prácticas impropias o ilegales.
- 6.55** Cuando la organización de auditoría está sujeta a las leyes de acceso a la información, el auditor **deberá** determinar si las obligaciones legales **podrían** impactar sobre la disponibilidad de informes clasificados o de uso limitado y determinar si otros medios de comunicación con los funcionarios responsables de la entidad podría ser más apropiada. Por ejemplo, el auditor **puede comunicar** información general por escrito y dar los detalles verbalmente. El auditor puede consultar a un asesor jurídico en relación a la aplicación de la ley de acceso a la información u otras relacionadas.



Distribución de los informes

6.56 La distribución de los informes elaborados bajo las normas GAGAS depende de la relación del auditor con la entidad auditada y la naturaleza de la información contenida en los informes. Si el asunto, aseveración o hallazgo que se reporta incluye material que es clasificado por razones de seguridad o contiene información confidencial o sensible, **el auditor puede limitar** la distribución de esos reportes. El auditor **deberá** documentar todas las limitaciones sobre la distribución del reporte, los siguientes lineamientos aplican a la distribución de informes elaborados bajo las normas GAGAS:

- a.** Los órganos de fiscalización gubernamental **deberán** distribuir sus informes de auditoría a los funcionarios responsables de la entidad auditada, a los que tengan autoridad sobre la entidad auditada, a los que hubieran solicitado y/o contratado la auditoría. De ser necesario, el auditor **deberá** también distribuir copias de sus informes a aquellos que por ley tengan atribuciones de supervisión sobre la entidad auditada, o a quienes pudieran ser responsables de actuar sobre los hallazgos encontrados, o las recomendaciones emitidas y a los terceros autorizados para recibir tales informes;
- b.** Los órganos internos de fiscalización gubernamental **pueden seguir** las normas establecidas en el IIA (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing). Bajo las normas GAGAS y IIA, el titular de la contraloría interna **deberá** comunicar los resultados a los funcionarios que tengan atribuciones para darles la atención requerida. De no ser contrario a los ordenamientos legales, antes de revelar los resultados a terceros fuera de la entidad, el titular de la contraloría interna **deberá**:
 - (1) Evaluar el riesgo potencial para la entidad auditada:
 - (2) Consultar con el contralor general o con un asesor jurídico según proceda; y
 - (3) Controlar la difusión, indicando el uso que deberá de darse al reporte.
- c.** Los despachos de contabilidad contratados para realizar un trabajo bajo las normas GAGAS **deberán** acordar las responsabilidades sobre la distribución del informe. Si el que contrato la auditoría hará la distribución, **deberá** acordar qué funcionarios u organizaciones recibirán el informe y las medidas que se tomarán para poner a disposición pública dicho informe.



Capítulo 7: Normas de trabajo de campo en las auditorías de desempeño

Introducción

7.01 Este capítulo establece las normas de trabajo de campo y proporciona orientación para la realización de auditorías de desempeño, realizadas de conformidad con las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas (GAGAS). Las normas de trabajo de campo para auditorías de desempeño se refieren a la planeación de la auditoría, la supervisión del personal que intervendrá en la auditoría; la obtención de suficientes medios idóneos de prueba, y la preparación de la documentación relacionada con la auditoría. Los conceptos de garantías razonables, la importancia relativa y el riesgo de auditoría forman el marco o criterios para la aplicación de estas normas.

7.02 Para la ejecución de auditorías de desempeño realizadas de conformidad con GAGAS, se aplican los capítulos 1 a 3 y 7 a 8.

Garantía razonable

7.03 Las auditorías de desempeño que cumplen con GAGAS proporcionan una garantía razonable de que las pruebas obtenidas son suficientes y adecuadas para apoyar los hallazgos y conclusiones de los auditores. Por lo tanto, la suficiencia y la adecuación de las pruebas y los ensayos necesarios de las mismas variarán en función de los objetivos de auditoría, los resultados, y conclusiones. Los objetivos para una auditoría de desempeño pueden ser muy específicos o muy generales, y pueden requerir diferentes tipos y calidad de evidencia. En algunas auditorías, puede existir suficiente información que proporcione suficientes medios idóneos de prueba, pero en otras, la información puede tener limitaciones. El Criterio profesional ayudará a los auditores para determinar el alcance y la metodología necesaria para hacer frente a los objetivos de auditoría, con el nivel adecuado de garantía de que las pruebas obtenidas son suficientes y adecuadas. (Véase los párrafos 7.55 a 7.71 relativos a la evaluación de la suficiencia y la adecuación de las pruebas.)



Importancia relativa en una auditoría de rendimiento

7.04 El concepto de importancia relativa⁸⁹ ayuda a los auditores a lo largo del desarrollo de la auditoría de desempeño, incluido el momento para determinar el tipo y alcance de los trabajos, al momento de evaluar los resultados del trabajo realizado, y al momento de elaborar el informe, los hallazgos y conclusiones.

La importancia, se define como la importancia relativa de un asunto dentro del contexto que está siendo considerado, incluyendo los factores cuantitativos y cualitativos dentro de los cuales se encuentra la magnitud de la muestra, en relación con el objeto de auditoría, la naturaleza y los efectos, la pertinencia, las necesidades e intereses de un tercero con conocimiento de información relevante, y el impacto de la muestra sobre el programa o actividad auditada. El criterio profesional ayuda a los auditores a la hora de evaluar la importancia relativa de estos factores dentro del contexto de los objetivos de la auditoría.

Riesgos de la auditoría

7.05 Riesgo en auditoría es la posibilidad de que los hallazgos, las conclusiones, garantías o recomendaciones del auditor puedan ser inadecuadas o incompletas como consecuencia de factores, tales como: pruebas insuficientes e inapropiadas, un inadecuado proceso de auditoría, omisiones intencionales, información apócrifa debido a fraude o engaño existente. La evaluación de los riesgos de la auditoría implica consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Factores tales como los plazos, la complejidad o la sensibilidad de la revisión; cuantía del programa en términos monetarios, el número de población beneficiada; la adecuación de los sistemas y procesos de la entidad auditada para detectar inconsistencias, errores significativos, o fraude (control interno) y el acceso a los registros también impactan sobre el riesgo de auditoría.

El riesgo de auditoría incluye el que los auditores no detecten un error, inconsistencia, error importante o fraude en las pruebas que apoyan la auditoría.

Los riesgos de auditoría pueden reducirse mediante la adopción de medidas, tales como aumentar el alcance de los trabajos; añadiendo expertos, ejerciendo supervisión adicional y otros recursos al equipo de auditoría; cambiar la metodología para obtener pruebas adicionales, mayor calidad de pruebas, formas alternativas para corroborar la evidencia; o alineando los hallazgos con las conclusiones para reflejar la evidencia obtenida.

^{89.} Dentro de las normas de las auditorías al desempeño, el término "significativo" es comparable al término "material" que se usa en el contexto de la auditoría financiera.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Planeación

- 7.06** El auditor **debe** planear adecuadamente y documentar la planeación de los trabajos necesarios para hacer frente a los objetivos de auditoría.
- 7.07** El auditor **debe** planear la auditoría a fin de reducir los riesgos de auditoría a un nivel adecuado que le permita proporcionar una garantía razonable de que las pruebas son suficientes y adecuadas para soportar sus hallazgos y conclusiones. Esta determinación es una cuestión de criterio profesional. En la planificación de la auditoría, los auditores **deberán** evaluar la importancia y los riesgos de auditoría y tener en cuenta el resultado de esas evaluaciones en la definición de los objetivos de auditoría, y el alcance y metodología para hacer frente a esos objetivos⁹⁰. La planeación es un proceso continuo a lo largo de la auditoría. Por lo tanto, el auditor pudiera verse en la necesidad de ajustar los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría durante la ejecución de la misma.
- 7.08** Los objetivos son lo que se pretende cumplir con la auditoría, identifica la materia y aspectos relacionados con el desempeño que se abordarán, y pueden también incluir los posibles hallazgos y elementos del informe que el auditor espera desarrollar. Los objetivos de la auditoría pueden ser resultado de los cuestionamientos que el auditor tenga acerca del programa⁹¹ a auditar y la búsqueda de las respuestas basadas en la evidencia obtenida.
- 7.09** Alcance es el grado de cobertura de la auditoría y está directamente vinculada a los objetivos de auditoría. El alcance define el tramo a revisar y sobre el cual se reportará, por ejemplo, la revisión de un programa en particular o la revisión de un aspecto de un programa, los documentos o registros, el período de tiempo examinado, y los lugares que se incluirán.
- 7.10** La metodología describe la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría para la recopilación y análisis de pruebas tendientes a cumplir los objetivos de auditoría. Los procedimientos de auditoría son los pasos específicos y pruebas concretas que los auditores llevarán a cabo para hacer frente a los objetivos de auditoría. El auditor **deberá** diseñar la metodología para obtener las pruebas adecuadas y suficientes para cumplir los objetivos de la auditoría, reducir los riesgos a un nivel aceptable, y proporcionar una garantía razonable de que las pruebas son suficientes y adecuadas para apoyar sus hallazgos y las conclusiones. La Metodología incluye tanto la naturaleza como el alcance de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los objetivos de auditoría.

90. En las situaciones en que los objetivos de la auditoría son establecidos por estatutos o por un cuerpo legislativo, los auditores no deben auto coartar su libertad de actuar y pensar al definir el alcance y los objetivos de la auditoría.

91. El término "programa" usado en este documento incluye a las entidades gubernamentales, organizaciones, programas, actividades y funciones.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.11 El auditor **deberá** evaluar el riesgo y la importancia relativa en el contexto de los objetivos de la auditoría, mediante la obtención de un mejor conocimiento de lo siguiente:

- a.** La naturaleza y el perfil de los programas y las necesidades de los usuarios potenciales del informe de auditoría (véanse los párrafos 7.13 al 7,15);
- b.** El control interno en lo que se refiere a los objetivos específicos y al alcance de la auditoría (véanse los párrafos 7.16 al 7,22);
- c.** Los controles de los sistemas de información para efectos de evaluación de riesgos de auditoría y la planeación de la auditoría dentro del contexto de los objetivos de la auditoría (véanse los párrafos 7.23 al 7,27);
- d.** Las disposiciones jurídicas y requisitos reglamentarios, las disposiciones contractuales o los acuerdos de subsidios, el fraude potencial, o uso indebido que son importantes en el contexto de los objetivos de la auditoría (véanse los párrafos 7.28 al 7,35), y
- e.** Los resultados de auditorías y certificaciones anteriores que se relacionan directamente con los objetivos de la auditoría que se planea (véase el párrafo 7.36).

7.12 Durante la planificación, los auditores también **deberán**:

- a.** Identificar los criterios potenciales necesarios para evaluar la materia sujeta a auditoría (véanse los apartados 7.37 y 7.38);
- b.** Identificar la fuente de las pruebas de auditoría y determinar la cantidad y el tipo de pruebas necesarias habida cuenta de los riesgos de la auditoría y la importancia relativa (véanse los apartados 7.39 y 7.40);
- c.** Evaluar la posibilidad de utilizar el trabajo de otros auditores y expertos para abordar algunos de los objetivos de auditoría (véanse los párrafos 7.41 al 7,43);
- d.** Asignar personal suficiente y especialistas que cuenten con la competencia profesional colectiva adecuada e identificar otros recursos necesarios para llevar a cabo la auditoría (véanse los apartados 7.44 y 7.45);
- e.** Comunicar acerca de la planificación y ejecución de la auditoría a los funcionarios de la entidad auditada, a los responsables de la gestión de la entidad, y otros según el caso (véanse los párrafos 7.46 al 7,49), y
- f.** Preparar por escrito un plan de auditoría (véanse los apartados 7.50 y 7.51).



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La naturaleza y el perfil de los programas y las necesidades de los usuarios potenciales del informe de auditoría

7.13 El auditor, al momento de planear una auditoría de resultados, **deberá** obtener una comprensión de la naturaleza del programa o del componente del programa a auditar y del uso potencial que se hará de los resultados de la auditoría o informe. La naturaleza y el perfil de un programa incluyen:

- a. Visibilidad, sensibilidad, y los riesgos asociados con el programa a auditar;
- b. La antigüedad del programa o cambios en sus condiciones;
- c. El tamaño del programa en términos monetarios, población beneficiada, u otros parámetros;
- d. Nivel y alcance de revisión o de otras formas de supervisión independiente;
- e. Los planes y objetivos estratégicos del programa; y
- f. Factores externos o condiciones que **podrían** afectar directamente el programa.

7.14 Un grupo de usuarios del informe del auditor son los funcionarios del gobierno que autorizaron o solicitaron la auditoría. Otros usuarios importantes son la entidad auditada, los funcionarios responsables de actuar sobre las recomendaciones, las organizaciones de fiscalización y los órganos legislativos. Otros de los posibles usuarios del informe pudieran ser los legisladores o funcionarios (excepto los que hayan autorizado o solicitado la auditoría), los medios de comunicación, grupos de interés o los ciudadanos. Además de un interés en el programa, los usuarios potenciales pueden tener una capacidad de influir en el desarrollo del programa. Tomar conciencia de los posibles intereses de los usuarios potenciales y la influencia que pudieran tener sobre el programa puede ayudar a los auditores, a juzgar si los hallazgos obtenidos **pudieran** ser significativos para determinados usuarios.

7.15 El conocimiento del programa sujeto a auditoría ayuda a los auditores a evaluar los riesgos asociados con el programa y el impacto sobre los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría. Dicho conocimiento puede provenir de la experiencia previa con dicho programa o de los conocimientos adquiridos resultado de las investigaciones y planteamientos realizados al momento de planear la auditoría. El alcance y la amplitud de las investigaciones y observaciones variarán entre las auditorías de acuerdo a los objetivos las mismas, así como la necesidad de comprender los distintos aspectos del programa, tales como las siguientes;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- a. Las leyes, reglamentos, y disposiciones de los contratos o convenios de subvención:** Los programas de gobierno son generalmente creados mediante una ley y están sujetos a estas y sus reglamentos específicos. Las Leyes y reglamentos por lo general establecen lo que se debe hacer, quién va a hacerlo, el objetivo que debe alcanzarse, la población a ser servida, y las directrices o restricciones sobre el uso de los fondos del programa. Estos también pueden estar sujetos a disposiciones contenidas en los contratos o en acuerdos de creación o subvención. Por lo tanto, la comprensión de las leyes y los aspectos legales de la creación de una entidad o del establecimiento de un programa, así como el conocimiento de las disposiciones contenidas en los contratos o convenios de subvención pueden ser esenciales para la comprensión del propio programa. La obtención de ese conocimiento es también un paso necesario en la identificación de las disposiciones de las leyes, reglamentos, contratos, convenios de subvención que son significativas en el contexto de los objetivos de auditoría;
- b. Los propósitos y objetivos:** propósito es el resultado o efecto que se pretende o desea de la operación de un programa. Las legislaturas suelen establecer el propósito del programa cuando aprueban su creación. A los funcionarios de una entidad se les solicita que establezcan metas para el desempeño y operación del programa, incluidos los productos y resultados. El auditor **puede utilizar** los propósitos y objetivos establecidos de un programa como criterios para evaluar el rendimiento de los programas **o puede** desarrollar criterios adicionales al evaluar el rendimiento;
- c. El control interno:** a veces denominado control de la gestión, en el sentido más amplio incluye el plan, las políticas, métodos y procedimientos adoptados por la administración para cumplir su misión, visión, metas y objetivos. El control interno incluye los procesos de planeación, organización, dirección, y control de las operaciones del programa. También incluye los sistemas de medición, la presentación de informes, y el seguimiento del funcionamiento del programa. El control interno sirve como una defensa en la salvaguarda de los activos y en la prevención y la detección de errores, el fraude; violaciones de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos y convenios de subvención o abuso. Los párrafos 7.16 al 7.22 contienen información relativa al control interno;
- d. Los esfuerzos:** Los esfuerzos son la cantidad de recursos (en términos de dinero, material, personal, etc.) que se ponen en un programa. Estos recursos **pueden provenir** de dentro o fuera de la entidad encargada del funcionamiento del programa. La evaluación del esfuerzo puede tener varias dimensiones, tales como costo, tiempo, y calidad. Ejemplos de medidas de los esfuerzos son: presupuesto ejercido, costo empleados-hora, infraestructura;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- e. Operación del programa:** son las estrategias, procesos y actividades que los responsables del programa realizan para convertir los esfuerzos en productos. Las operaciones del programa **pueden estar sujetas** al control interno;
- f. Producto:** Los productos representan la cantidad de bienes o servicios producidos por un programa. Por ejemplo, una medida del producto de un programa de capacitación para el empleo, podría ser el número de personas que completaron la capacitación, y una medida del producto para medir un programa de inspección de seguridad de la aviación, podría ser el número de inspecciones de seguridad terminadas; y
- g. Resultado:** Los resultados son los logros o los beneficios de un programa. Por ejemplo, una medida de resultado para un programa de capacitación para el empleo podría ser el porcentaje de personas capacitadas que obtuvieron un puesto de trabajo y lo conservaron por un período de tiempo determinado. Un ejemplo de una medida de resultado para un programa de inspección de seguridad de la aviación podría ser el porcentaje de reducción en problemas de seguridad encontrados en inspecciones posteriores o el porcentaje de los problemas que se consideran corregidos en el seguimiento de las inspecciones. Estas medidas de resultado muestran los progresos realizados en la consecución de los fines declarados de un programa de desempleo de ayudar a los ciudadanos obtener y conservar puestos de trabajo, y la mejora de la seguridad en las operaciones de la aviación. Los resultados pueden ser influenciados por factores culturales, económicos, físicos, tecnológicos o factores ajenos al programa. El auditor **puede utilizar** enfoques procedentes de otras disciplinas, tales como la evaluación de programas, para aislar los efectos del programa de estas otras influencias. Los resultados también incluyen los efectos inesperados y/o efectos no intencionales de un programa, tanto positivos como negativos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El Control Interno en lo que se refiere a los objetivos específicos y al alcance la auditoría

7.16 El auditor **deberá** obtener un conocimiento del control interno ⁹² dentro del contexto de los objetivos de auditoría. El auditor **deberá** evaluar si el control interno ha sido correctamente diseñado y aplicado. Para los controles internos que se consideran importantes en el contexto de los objetivos de auditoría, los auditores **deberán** planificar para obtener suficientes medios idóneos de prueba para apoyar su evaluación sobre la eficacia de los controles. Los controles de los sistemas de información son a menudo una parte integral del control interno de una entidad. Por lo tanto, en la obtención de un conocimiento del control interno relacionado con los objetivos de la auditoría, los auditores también **deberán** determinar si es necesario evaluar los controles del sistema de información. (Véanse los párrafos 7.23 al 7.27 para información adicional sobre la evaluación de la eficacia de los controles a los sistemas de información.)

7.17 El auditor **puede modificar** la naturaleza, la oportunidad o el alcance de los procedimientos de auditoría basado en los resultados de su evaluación del control interno y los resultados de las pruebas al control interno. Por ejemplo, los aspectos de un programa que tengan un mal control tendrán un mayor riesgo de fallar, por lo que el auditor puede optar por concentrar sus esfuerzos en estas áreas. Por el contrario, la eficacia de los controles en la entidad auditada puede permitir a los auditores a que limiten el alcance y la naturaleza de las pruebas de auditoría.

7.18 El auditor **puede conocer** el control interno a través de investigaciones, observaciones, inspección de documentos y registros, la revisión de los informes de otros auditores, o mediante pruebas directas. Los procedimientos que realicen los auditores para obtener un entendimiento de control interno puede variar entre las auditorías de acuerdo a los objetivos de la fiscalización y a los riesgos de la misma. El alcance de estos procedimientos variará en función de los objetivos de la auditoría, los riesgos o problemas conocidos del control interno y del conocimiento del auditor sobre mejoras al control interno logradas como resultado de auditorías anteriores.

⁹². Refiérase a la guía del control interno contenida en el Marco integrado de control interno publicado por el comité COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión). Como se describe en este marco, el control interno consiste en 5 componentes interrelacionados, los cuales son (1) Ambiente de control, (2) Evaluación de riesgos, (3) Actividades de control, (4) información y comunicación, y (5) Supervisión. Los objetivos del control interno se relacionan con (1) Informes financieros, (2) operaciones, y (3) cumplimiento. La protección de los activos forma parte de estos objetivos. A este respecto la gerencia diseña el control interno a fin de proveer una garantía razonable que la adquisición uso o disposición no autorizada de los activos será prevenida o detectada a tiempo y corregida. En adición al documento COSO, la publicación de las normas para el control interno del gobierno federal, **GAO/AIMD-00-21.3.1** (Washington, DC: November 1999), incorporan guías relevantes desarrolladas por COSO, proveen definiciones y conceptos fundamentales sobre el control interno a nivel federal las cuales pueden ser útiles para los auditores en cualquier nivel de gobierno. Las *Internal Control Management and Evaluation Tool*, **GAO-01-1008G** (Washington, DC: August 2001), basadas en las normas de control interno federales proveen un enfoque organizado, estructurado y sistematizado para evaluar la estructura del control interno.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.19 La siguiente información sobre los principales tipos de objetivos de control interno tiene la finalidad de ayudar a los auditores a comprender mejor los controles internos, y determinar si o hasta qué punto son importantes para los objetivos de auditoría:

- a. Eficacia y eficiencia de las operaciones del programa:** Los controles sobre las operaciones del programa incluyen políticas y procedimientos que la entidad auditada ha puesto en marcha para proporcionar una garantía razonable de que un programa cumpla sus objetivos, teniendo en cuenta costo-eficacia y la eficiencia. La comprensión de estos controles puede ayudar a los auditores a conocer las operaciones del programa que convierten los insumos y los esfuerzos en productos y resultados;
- b. Relevancia y fiabilidad de la información:** Los controles sobre la relevancia y la fiabilidad de la información incluyen las políticas, procedimientos y prácticas que los funcionarios de la entidad auditada han aplicado, a efectos de proporcionarse una garantía razonable de que la información operacional y financiera que utilizan para la toma de decisiones y presentación de informes públicos es pertinente, fiable y justamente divulgada en los informes. La comprensión de estos controles puede ayudar a los auditores a: (1) evaluar el riesgo de que la información reunida por la entidad pueda no ser relevante o fiable; y (2) diseñar las pruebas adecuadas de la información teniendo en cuenta los objetivos de auditoría; y
- c. El cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables y las disposiciones de los contratos o convenios de subvención:** Los controles sobre el cumplimiento incluyen políticas y procedimientos que la entidad auditada ha puesto en marcha, para proporcionar una garantía razonable de que la ejecución del programa está en conformidad con las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos de subsidios. Comprender los controles sobre el cumplimiento de las leyes, los reglamentos y las disposiciones de los contratos o convenios de subvención que apliquen de acuerdo al objetivo de la auditoría, puede ayudar a evaluar el riesgo de actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, o el uso indebido.

7.20 Un subconjunto de estas categorías de objetivos de control interno es la salvaguarda de los activos y recursos: Los controles sobre la protección de los activos y recursos incluyen políticas y procedimientos que la entidad auditada ha aplicado a fin de prevenir o detectar razonablemente y con prontitud la adquisición no autorizada, el uso o enajenación no autorizado de los bienes y de recursos de la entidad.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.21 En la auditoría de desempeño, una deficiencia en el control interno existe cuando el diseño o el funcionamiento de un control no permite a los responsables de la gestión, en el curso normal de cumplimiento de sus funciones asignadas; prevenir, detectar o corregir:

- (1) Impedimentos de la eficacia o la eficiencia de las operaciones;
- (2) Errores en la información financiera o en los indicadores; o
- (3) Violaciones de las leyes y reglamentos, en forma oportuna.

Una deficiencia en el diseño existe, cuando:

- (a) No existe un control necesario para cumplir con el objetivo; o
- (b) Un control existente no está bien diseñado de tal manera que aunque el control funciona tal como está establecido, el objetivo de control no se cumple.

Una deficiencia en el funcionamiento existe, cuando un control diseñado adecuadamente no funciona tal como está establecido, o cuando la persona que realiza el control no posee la autoridad necesaria o competencia para realizar el control eficazmente.

7.22 La auditoría interna⁹³ es una parte importante en la rendición de cuentas y control interno de la gestión de la entidad. Un papel fundamental de muchas organizaciones de auditoría interna es garantizar que los controles internos se han establecido para mitigar los riesgos de manera adecuada y lograr las metas y objetivos. Cuando una evaluación de control interno es necesaria, el auditor **puede utilizar** el trabajo de los auditores internos relacionado con la evaluación tendiente a conocer si los controles internos están diseñados de manera efectiva y funcionan eficazmente, a fin de evitar la duplicidad de esfuerzos. (Véanse los párrafos 7.41 a 7.43 sobre las normas y orientaciones para la utilización del trabajo de otros auditores.)

^{93.} Algunas entidades gubernamentales identifican estas actividades de auditoría interna con otros nombres tales como inspección, avalúo, investigación, organización y métodos o análisis gerencial. Estas actividades ayudan a la gestión mediante la revisión de funciones específicas.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Los controles de los sistemas de información para efecto de evaluación de riesgos y la planeación de la auditoría, dentro del contexto de los objetivos de la auditoría

7.23 La comprensión del control del sistema de información es importante cuando los sistemas de información son utilizados ampliamente durante la ejecución del programa de auditoría y en los procesos fundamentales del negocio relacionado con los objetivos de la auditoría. Los controles del sistema de información, consisten en aquellos controles internos que dependen del procesamiento de información en los sistemas y pueden ser controles generales y controles de aplicación. Los controles generales de los sistemas de información son aquellas políticas y procedimientos que se aplican a todos o una gran parte de los sistemas de información de la entidad. Estos ayudan a asegurar el buen funcionamiento de los sistemas de información mediante la creación de un entorno para el correcto funcionamiento de los controles de aplicación. Los controles generales incluyen los controles sobre el manejo de la seguridad, de acceso lógico y físico, de gestión de la configuración, la segregación de deberes, y la planeación de contingencias.

Los controles de aplicación, a veces conocidos como controles de los procesos de negocio, son los controles que se han incorporado directamente en las aplicaciones informáticas para ayudar a garantizar la validez, integridad, exactitud y confidencialidad de las transacciones y los datos durante el proceso de solicitud. Los controles de aplicación incluyen controles sobre la entrada, procesamiento, producción, datos principales, interfaces de aplicación, y sistema de gestión de datos interfaces.

7.24 El uso de controles sobre los sistemas de información de una organización pudiera ser muy extenso, sin embargo, los auditores **deberán** estar principalmente interesados en aquellos controles de los sistemas de información que son importantes para los objetivos de la auditoría. Los controles sobre los sistemas de información serán importantes para los objetivos de la auditoría, si los auditores determinan que es necesario evaluar la eficacia de los controles del sistema de información a fin de obtener suficientes medios idóneos de prueba, para ello **deberán** identificar aquellos controles de los sistemas de información que son importantes para cumplir los objetivos de la auditoría, los auditores **deberán** evaluar el diseño, el funcionamiento y la eficacia de dichos controles. Esta evaluación podría incluir otros controles a los sistemas de información que afectan la eficacia de los controles importantes o la fiabilidad de la información utilizada en el desempeño de los controles importantes. El auditor **deberá** obtener una comprensión suficiente del control de los sistemas de información, necesaria para evaluar los riesgos de auditoría y planear la auditoría dentro del contexto de los objetivos de auditoría ⁹⁴.

⁹⁴. Refiérase a los criterios y guías adicionales contenidas en el manual de auditoría del control de la información federal (FISCAM), GAO/AIMD-12.19.6 (Washington, DC: January 1999) y las Normas ISO, Lineamientos y procedimientos para profesionales de auditoría y de controles publicadas por la asociación de sistemas y controles de auditoría de la información. (ISACA)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.25 Procedimientos de auditoría para evaluar la eficacia de los controles importantes de los sistemas de información incluyen:

- (1) Obtener una comprensión del sistema en lo que se refiere a la información; y
- (2) Identificar y evaluar los controles generales y los de aplicación, que sean esenciales para ofrecer garantías sobre la confiabilidad de la información necesaria para llevar a cabo la auditoría.

7.26 La evaluación de los controles del sistema de información **se puede hacer** junto con el examen de control interno dentro del contexto de los objetivos de auditoría (véanse los párrafos 7.16 al 7.22), o de manera independiente como un objetivo o procedimiento de la auditoría. Dependiendo de la importancia de los controles del sistema de información relacionados con los objetivos de la auditoría, el alcance de los procedimientos de auditoría para determinar esos controles pueden ser limitados o amplios. Además, la naturaleza y el alcance de los riesgos de la auditoría relacionados con los controles de los sistemas de información se ven afectados por la naturaleza del hardware y el software utilizado, la configuración de los sistemas, redes y de la estrategia de los sistemas de información de la entidad.

7.27 El auditor **deberá** determinar qué procedimientos de auditoría, relacionados con los controles de los sistemas de información, son necesarios para obtener las pruebas suficientes y adecuadas, para apoyar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría. Los siguientes factores **pueden ayudar** a los auditores en la toma de esta determinación:

- a.** La medida en que los controles internos, que son importantes para la auditoría, dependen de la confiabilidad de la información procesada o generada por los sistemas de información;
- b.** La disponibilidad de evidencias que se encuentren fuera del sistema de información que puedan apoyar los hallazgos y conclusiones: **Puede que no** sea posible para los auditores obtener evidencia suficiente y apropiada, sin evaluar la eficacia de los controles (considerados importantes) de los sistemas de información. Por ejemplo, si la información que soporta los hallazgos y conclusiones es generada por los sistemas de información o su fiabilidad depende de los controles sobre este, **pudiera ser** que no exista suficiente apoyo, información o documentación comprobatoria o pruebas documentales diferentes a la producida por los sistemas de información;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- c. Relación entre los controles de los sistemas de información y la fiabilidad de los datos: Para la obtención de pruebas sobre la fiabilidad de los datos generados por computadora, los auditores **pueden decidir** evaluar la eficacia de los controles a los sistemas de información como parte de la obtención de pruebas sobre la fiabilidad de los datos. Si el auditor concluye que los controles sobre los sistemas de información son eficaces, el auditor **puede reducir el** alcance de la prueba sobre fiabilidad de los datos; y
- d. Evaluación de la eficacia de los controles sobre los sistemas de información realizada como un objetivo de auditoría: Cuando la evaluación de la eficacia de los controles sobre los sistemas de información forma parte de los objetivos de auditoría, los auditores **deberán** evaluar los controles de los sistemas de información necesarios para hacer frente a los objetivos de auditoría. Por ejemplo, la auditoría puede considerar la eficacia de los controles sobre los sistemas de información relacionados, o determinados sistemas, instalaciones, u organizaciones.

Las disposiciones jurídicas y requisitos reglamentarios, las disposiciones contractuales o los acuerdos de subsidios, fraude potencial o uso indebido que son importantes en el contexto de los objetivos de la auditoría

7.28 El auditor **deberá** determinar que leyes, reglamentos y disposiciones establecidas en los contratos o convenios de subvención (subsidios) son significativas dentro del contexto de los objetivos de la auditoría y evaluar el riesgo de que las violaciones de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o convenios de subvención **pudieran** ocurrir. Basado en la evaluación del riesgo, el auditor **deberá** diseñar y realizar procedimientos para proporcionar una garantía razonable de detectar casos de violaciones a los ordenamientos jurídicos y los requisitos reglamentarios o violaciones de las disposiciones de los contratos o convenios de subvención que sean significativos dentro del contexto de los objetivos de auditoría.

7.29 La evaluación del auditor de los riesgos de auditoría **puede verse** afectada por factores tales como: la complejidad o novedad de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención. La evaluación del auditor de los riesgos de auditoría **también puede verse** afectada en la medida en que la entidad aplique controles eficaces para la prevención o detección de violaciones de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención. Si los auditores obtienen suficientes pruebas de la eficacia de estos controles, **pueden reducir** el alcance de sus pruebas de cumplimiento.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Fraude

7.30 En la planeación de la auditoría, los auditores **deberán** evaluar los riesgos de que se produzca fraude⁹⁵ que tenga importancia relativa dentro del contexto de los objetivos de auditoría. Los miembros del equipo de auditoría **deberán** debatir en equipo los riesgos de fraude, tomando en cuenta factores tales como los incentivos o presiones que una persona pudiera tener para cometerlo, la posibilidad de que se produzca el fraude, o los razonamientos y actitudes que pudieran inducir a los individuos cometer el fraude. El auditor **deberá** reunir y evaluar la información para identificar los riesgos de fraude que son significativos en el ámbito de aplicación de la auditoría o que **pudieran** afectar los hallazgos y conclusiones. Por ejemplo, los auditores pueden obtener información a través de entrevistas con los funcionarios de la entidad auditada o por otros medios, para determinar la susceptibilidad del programa para el fraude; conocer la situación de los controles internos que la entidad ha establecido para detectar y prevenir el fraude, o determinar el riesgo de que los funcionarios de la entidad auditada podrían no llevar a cabo el control interno. Una actitud de escepticismo profesional en la evaluación de estos riesgos ayuda a los auditores a determinar qué factores o riesgos **podrían** afectar, de forma significativa, los objetivos de la auditoría.

7.31 Cuando los auditores determinan los factores y los riesgos relacionados con el fraude que se ha producido o es probable que se haya producido y que, a su juicio son importantes en el contexto de los objetivos de auditoría; **deberán** diseñar los procedimientos para proporcionar una garantía razonable de la detección de este fraude. Evaluar el riesgo de fraude es un proceso continuo a lo largo de la auditoría y se refiere no sólo a la planificación de la auditoría, sino también a la evaluación de las pruebas obtenidas durante la misma.

7.32 Cuando llega a la atención de los auditores información que indica que un fraude significativo en el contexto de los objetivos de la auditoría pudo haberse producido, **deberán** extender los procedimientos y fases de la auditoría, según sea necesario, para:

- (1) Determinar si el fraude probablemente ha ocurrido; y
- (2) En caso afirmativo, determinar su efecto sobre los hallazgos de la auditoría.

Si el fraude que pudiera haberse producido no es significativo en el contexto de los objetivos de auditoría, los auditores **pueden llevar** a cabo trabajos adicionales reportándolos en un informe por separado, o remitir el asunto a terceros que tengan responsabilidad de supervisión o jurisdicción.

^{95.} El fraude es un acto ilegal que consiste en la obtención de algo valioso a través del engaño o simulación. La determinación de si un acto constituye fraude o no corresponde a las autoridades judiciales y tal determinación queda fuera de la responsabilidad del auditor.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Abuso

7.33 Abuso implica un comportamiento que es deficiente o inadecuado cuando se compara con el comportamiento que una persona prudente considera razonable y necesario habida cuenta de las prácticas comerciales, de los hechos y circunstancias. También incluye el abuso de autoridad o de posición para privilegiar intereses financieros personales o los de familiar cercano o asociados de negocios. Abuso no implica necesariamente el fraude, la violación de las leyes, reglamentos, o disposiciones de un contrato o acuerdo de subvención.

7.34 Si durante el transcurso de la auditoría, los auditores son conscientes de abusos que **podrían** ser cuantitativa o cualitativamente importantes para el programa de auditoría, **deberán** aplicar procedimientos de auditoría específicamente dirigidos a determinar los posibles efectos sobre el programa de auditoría dentro en el contexto de sus objetivos. Después de realizar el trabajo adicional, los **auditores pueden descubrir** que el abuso representa fraude potencial o actos ilegales. Debido a que la determinación de abuso es subjetiva, los auditores no están obligados a proporcionar una garantía razonable de detección de abuso.

Investigación en curso o procedimiento judicial

7.35 En la búsqueda de indicios de fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos, o del uso indebido es importante evitar las interferencias con las investigaciones o procedimientos judiciales. Las leyes, reglamentos, políticas **podieran** exigir a los auditores que informen los indicios de ciertos tipos de fraude, actos ilegales, violaciones a las disposiciones de los contratos o acuerdos, o el uso indebido, a las autoridades judiciales o que se abstengan de seguir auditando para evitar interferir con la investigación. Cuando una investigación o procedimiento judicial está en proceso, estos **deberán** evaluar el impacto que eso cause sobre el objetivo de la auditoría. En algunos casos, **puede ser apropiado** que los auditores trabajen en conjunto con los investigadores y/o autoridades judiciales, en otros casos deberán retirarse o aplazar la continuación de la auditoría o una parte de la auditoría para evitar interferir con una investigación.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Los resultados de auditorías y certificaciones anteriores que se relacionan con los objetivos de la auditoría que se planea

7.36 El auditor **deberá** evaluar, si la entidad auditada ha tomado medidas correctivas apropiadas para hacer frente a los hallazgos y recomendaciones contenidas en auditorías o certificaciones anteriores, que pudieran tener una importancia relativa sobre los objetivos de la auditoría en proceso. Durante la planeación, el auditor **deberá** pedir a la entidad que revele la información relativa a auditorías anteriores, certificaciones, y otros estudios que se relacionen directamente con los objetivos de la auditoría que están planeando, incluido lo relativo a si las recomendaciones se han aplicado. El auditor **deberá** utilizar esta información para evaluar el riesgo y determinar la naturaleza, oportunidad y el alcance del trabajo actual, incluida la determinación de la medida en que la realización de pruebas a las acciones correctivas implementadas, es aplicable para los objetivos actuales de la revisión.

Identificar los criterios potenciales necesarios para evaluar la materia sujeta a auditoría

7.37 Los auditores **deberán** identificar los criterios. Los criterios se encuentran en las leyes, reglamentos, contratos, subsidios, estándares, medidas, rendimiento o desempeño esperado, prácticas comerciales y los patrones o parámetros, contra las cuales se compara o se evalúa el funcionamiento o desempeño. Los criterios identifican el estado o la expectativa requerida o deseado con respecto al programa o a la operación, además los criterios proporcionan un contexto para evaluar la evidencia y entender los resultados, las conclusiones, y las recomendaciones incluidas en el informe. Los auditores **deberán** utilizar aquellos criterios que sean relevantes para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y permitan una evaluación consistente.

7.38 Los siguientes son algunos ejemplos de criterios:

- a. El propósito o las metas establecidas por leyes o reglamentos, o por los funcionarios responsables de la entidad revisada;
- b. Políticas y procedimientos establecidos por los funcionarios de la entidad revisada;
- c. Estándares o normas técnicas desarrolladas;
- d. Juicios de expertos;
- e. Desempeño de períodos anteriores;
- f. Prácticas de negocio definidas;
- g. Condiciones establecidas en contratos o acuerdos de subsidios; y
- h. Desempeño de otras entidades o sectores similares usados como patrones o parámetros.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Identificar la fuente de las pruebas de auditoría y determinar la cantidad y el tipo de pruebas necesarias habida en cuenta de los riesgos de la auditoría y la importancia relativa

7.39 Los auditores **deberán** identificar las fuentes potenciales de información que se **podrían** utilizar como evidencia, determinar la cantidad y el tipo de información necesaria para obtener la evidencia suficiente y apropiada para cumplir los objetivos de la auditoría y planear adecuadamente los trabajos.

7.40 Si el auditor estima que es probable que no encuentre o no estén disponibles dichas fuentes potenciales, **entonces pueden modificar** el alcance y la metodología y determinar procedimientos alternativos para obtener evidencia adicional u otras formas para lograr los objetivos establecidos de la auditoría o pueden reconsiderar los objetivos de la auditoría. Los auditores **deberán** también evaluar si la carencia de evidencia suficiente y apropiada se debe a deficiencias del control interno o a otras debilidades del programa, y si tal carencia podría ser la base para los hallazgos de la auditoría. (Véase los párrafos 7.55 a 7.71 para las normas referentes a la evidencia.)

Evaluar la posibilidad de utilizar el trabajo de otros auditores y expertos para abordar algunos de los objetivos de auditoría

7.41 El auditor **deberá** determinar si otros auditores han practicado, o están practicando auditorías al mismo programa, que podrían ser relevantes a los objetivos de su revisión. Los resultados del trabajo de otros auditores **puede ser** una fuente útil de información para la planeación y ejecución de su auditoría. Si anteriores auditores han identificado áreas que implican un trabajo de auditoría más extenso o un seguimiento, tal trabajo **puede influenciar** la selección de objetivos, del alcance, y de la metodología.

7.42 Si otros auditores han ejecutado trabajos que se relacionan con los objetivos de la auditoría actual, el auditor pudiera estar en posibilidad de utilizarlos para apoyar los resultados o las conclusiones de su auditoría, de tal modo que se pudiera evitar la duplicidad de esfuerzos. Si un auditor utiliza el trabajo de otros auditores, **deberá** realizar los procedimientos que proporcionen una base o justificación suficiente para usar ese trabajo. El auditor **deberá** obtener la evidencia referente a la competencia e independencia del auditor, cuyo trabajo usará y **deberá** determinar si el alcance, la calidad, y la oportunidad del trabajo de auditoría realizado por ese auditor, son adecuados, en cuanto a confiabilidad, dentro del contexto de los objetivos de la actual auditoría. Algunos procedimientos que el **auditor actuante puede realizar** para llegar a tal determinación incluyen el análisis del informe, la planeación, o los papeles de trabajo del auditor cuyo trabajo pretende utilizar, y/o realizar pruebas a esos trabajos. La naturaleza y el grado de la evidencia necesaria dependerán de la importancia relativa que el trabajo de otros auditores tenga, en relación con los objetivos de la auditoría que se pretende realizar y el grado en que los actuales auditores utilizarán ese trabajo.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.43 Para algunas auditorías **puede ser** necesario el uso de técnicas especializadas o métodos que requieran las habilidades y conocimientos de un especialista. Si los auditores se preponen utilizar el trabajo de un experto, **deberán** cerciorarse de posea la adecuada competencia e independencia. (Véase el párrafo 3.05 para las consideraciones sobre la independencia al usar el trabajo de otros.)

Evaluar las calificaciones profesionales del especialista implica lo siguiente:

- a. La certificación profesional, la licenciatura u otro reconocimiento que avale la capacidad del especialista en el campo apropiado;
- b. La reputación y reconocimiento del especialista por parte de sus colegas y de terceros que les conste la capacidad de este;
- c. La experiencia y el trabajo previo del especialista en el tema; y
- d. La experiencia del auditor al usar el trabajo del especialista en auditorías anteriores.

Asignar personal suficiente y especialistas que cuenten con la competencia profesional colectiva adecuada e identificar otros recursos necesarios para llevar a cabo la auditoría

7.44 El director de auditoría **deberá** asignar suficiente personal y especialistas con capacidad profesional colectiva adecuada para realizar la auditoría. (Véase el párrafo 3.43 relacionada con el uso especialistas en una auditoría GAGAS.)

Asignar el personal para llevar a cabo una auditoría incluye, entre otras cosas:

- a. Asignar auditores y supervisores que cuenten con las habilidades, conocimientos y experiencia colectiva apropiada para el trabajo a desarrollar;
- b. Asignar un número suficiente de auditores y supervisores a la auditoría;
- c. Proveer al personal un adiestramiento en el trabajo; e
- d. Involucrar a especialistas cuando sea necesario.

7.45 Al planear utilizar el trabajo de un especialista, el auditor **deberá** documentar la naturaleza y el alcance del trabajo que realizará el especialista, incluyendo:

- a. Los objetivos y el alcance del trabajo del especialista;
- b. El uso que se dará al trabajo del especialista al apoyar los objetivos de la auditoría;
- c. Los procedimientos y los resultados del especialista a fin de que puedan ser evaluados y relacionarlos con otros procedimientos previstos de la auditoría; y
- d. Las presunciones y los métodos usados por el especialista.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Comunicar acerca de la planificación y ejecución de la auditoría a los funcionarios de la entidad auditada, a los responsables de la gestión de la entidad y a terceros

7.46 Los auditores **deberán** comunicar una descripción de los objetivos, el alcance, la metodología y la cronología de la ejecución de los trabajos de la auditoría de desempeño,⁹⁶ así como el proyecto de lo que se pretende informar (incluyendo cualquier restricción potencial en el reporte) a los siguientes según sea aplicable:

- a. A la administración de la entidad revisada, incluyendo a los funcionarios investidos con la suficiente autoridad y responsabilidad, de implementar las medidas correctivas sobre el programa o la actividad que es revisada;
- b. A los funcionarios responsables de la gestión de la entidad⁹⁷;
- c. A aquéllos que contrataron o requirieron los servicios de auditoría, tales como los funcionarios encargados de las contrataciones, los que proveyeron subsidios; y
- d. Cuando el auditor ejecuta la auditoría para dar cumplimiento a una ley o reglamentos, o la efectúa por mandato de un comité legislativo que tenga facultades de supervisión sobre la entidad auditada, los auditores **deberán** mantener comunicación con dicho comité.

7.47 En situaciones en que la identidad de los funcionarios responsables de la gestión de la entidad no es evidente, el auditor **deberá** documentar el proceso seguido y las conclusiones alcanzadas, para identificar a los funcionarios responsables de la gestión de la entidad revisada.

7.48 Determinar la forma, contenido y frecuencia de la comunicación es una cuestión de criterio profesional; sin embargo, debe darse preferencia a la comunicación escrita. El auditor puede usar lo establecido en el acuerdo suscrito de prestación de servicios para comunicar la información. El cual **deberá** documentar esta situación.

^{96.} Esto no aplica cuando el elemento sorpresa es clave para los objetivos de la auditoría, como por ejemplo, auditorías sorpresa, cortes de caja o llevar a cabo procedimientos para detección de fraude.

⁹⁷ Los responsables de la gestión son aquellos responsables de llevar la dirección estratégica de la entidad y de dar cumplimiento a los mandatos legales y obligaciones relacionadas con su obligación de rendir cuentas. (vea apéndice I párrafos A1.5 al A1.7)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.49 En el caso de que una auditoría se concluya antes de que sea completada y no se expida un informe de auditoría, los auditores **deberán** documentar los resultados de los trabajos a la fecha de terminación y dejar constancia del por qué la auditoría se dio por terminada. Determinar cómo y cuándo comunicará el motivo de terminación de la auditoría al titular de la entidad auditada, a los funcionarios responsables de la gestión de la entidad, a la entidad contratante o la que solicitó la auditoría, dependerá de los hechos y circunstancias y, por lo tanto, es una cuestión de criterio profesional.

Preparar por escrito el plan de auditoría

7.50 El auditor **debe** preparar un plan por escrito para cada auditoría. La forma y contenido de dicho plan variará en cada una y puede incluir la estrategia, el programa, el plan del proyecto, la documentación de la planeación o cualquier otro documento que sea clave para la toma de decisiones de la planeación de los objetivos de la auditoría, el alcance, metodología, o sirvan de base para las decisiones del auditor. Él **deberá** actualizarlo, para reflejar cualquier cambio significativo.

7.51 Un plan de auditoría por escrito proporciona a la organización de auditoría la oportunidad de supervisar el plan y determinar si:

- a.** Los objetivos de auditoría propuestos tienen el potencial de producir un informe útil;
- b.** El plan de auditoría aborda adecuadamente los riesgos relevantes;
- c.** El alcance y la metodología propuesta son adecuados para cumplir los objetivos de la auditoría;
- d.** La evidencia disponible es suficiente y apropiada para los propósitos de la auditoría;
y
- e.** Se tiene el suficiente personal de staff, supervisores y especialistas que colectivamente posean una adecuada competencia profesional, así como otros recursos para la ejecución de la auditoría y alcanzar los objetivos de la misma.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Supervisión

- 7.52** Los supervisores o aquellos designados para vigilar a los auditores **deben** supervisar adecuadamente a todo el personal bajo su mando.
- 7.53** La supervisión de los auditores involucra proveer suficiente guía y dirección al staff asignado a la auditoría para abordar los objetivos de la misma y seguir las normas aplicables, mantenerse informado acerca de problemas importantes que surjan, revisar el trabajo ejecutado y proveer capacitación efectiva durante el desarrollo de los trabajos.
- 7.54** La naturaleza y extensión de la supervisión de los auditores y la revisión del trabajo de auditoría puede variar debido a diversos factores, tales como el tamaño de la organización de auditoría, la importancia del trabajo y la experiencia del staff.

Obtención de evidencia suficiente y apropiada

- 7.55** El auditor **debe** obtener evidencia suficiente y apropiada para proveer una base razonable para soportar sus hallazgos y conclusiones.
- 7.56** El concepto de evidencia suficiente y apropiada es integral para la auditoría. Propiedad es una medida de calidad de la evidencia que abarca su importancia, validez y confiabilidad para soportar los hallazgos y conclusiones relacionados con los objetivos de la auditoría. En la determinación de la propiedad general de la evidencia, el auditor **deberá** evaluar si la evidencia es relevante, válida y confiable. La suficiencia es la medida de cantidad de la evidencia usada para soportar los hallazgos y conclusiones relacionados con los objetivos. Al evaluar la suficiencia de la evidencia, el auditor **deberá** determinar si se ha obtenido la cantidad suficiente de la misma, para persuadir a una persona capacitada, de que los hallazgos son razonables.
- 7.57** En la evaluación de la evidencia, el auditor **deberá** valorar si la evidencia tomada como un todo, es suficiente y apropiada para cumplir los objetivos de la auditoría, y soportar los hallazgos y conclusiones. Los objetivos de la auditoría pueden variar inmensamente, como también el nivel de trabajo necesario para evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia para cumplir los objetivos. Por ejemplo, para establecer la calidad de la evidencia, **los auditores pueden** probar su confiabilidad mediante la obtención de documentos comprobatorios, usando pruebas estadísticas u obteniendo corroboraciones de la evidencia. Los conceptos de riesgo de auditoría y de importancia relativa auxilian al auditor al evaluar la evidencia de auditoría.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.58 El criterio profesional ayuda al auditor a determinar la suficiencia y propiedad de la evidencial obtenida como un todo. Interpretar, resumir o analizar es típicamente lo usual en el proceso de determinar la propiedad y suficiencia de la evidencia, así como al reportar los resultados de la auditoría. De ser aplicable, el auditor debe usar métodos estadísticos para analizar o interpretar evidencia, al evaluar su suficiencia.

Propiedad

7.59 Propiedad es la medida de calidad de la evidencia que abarca la relevancia, validez y confiabilidad de la evidencia usada, para cumplir los objetivos y soportar los hallazgos y conclusiones. (Véase apéndice I, párrafo A7.03 relacionado con la evaluación de la propiedad de la evidencia en relación con los objetivos de la auditoría.) :

- a.** La relevancia se refiere a la medida en que la evidencia tiene una relación e importancia lógica con la materia objeto de revisión;
- b.** La validez se refiere a la medida en la que la evidencia está basada en un razonamiento sólido y sensato e información precisa; y
- c.** La confiabilidad se refiere a la consistencia de los resultados, cuando la información es medida o probada e incluye los conceptos de ser verificable y documentada.

7.60 Existen diferentes tipos y fuentes de evidencia que **el auditor puede usar**, dependiendo de los objetivos de la auditoría. **Se puede obtener** evidencia por medio de la observación, investigación o inspección. Cada tipo de evidencia tiene sus propias fortalezas y debilidades. (Véase apéndice I, párrafo A7.02 sobre los tipos de evidencia.)

Los siguientes criterios son útiles para juzgar la propiedad de la evidencia. Sin embargo hay que tener en cuenta que estos no son adecuados en sí mismos, para determinar la propiedad. La naturaleza y tipos de evidencia para soportar los hallazgos y conclusiones del auditor, son cuestiones de criterio profesional basados en los objetivos y riesgos de la auditoría:

- a.** La evidencia obtenida cuando el control interno es efectivo, es generalmente más confiable que la evidencia obtenida cuando el control interno es débil o no existe;
- b.** La evidencia obtenida a través de un examen físico, observación, cálculo e inspección del auditor, es generalmente más confiable que la evidencia obtenida indirectamente;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- c. Examinar documentos originales, es generalmente más confiable que examinar copias;
- d. Evidencia testimonial obtenida bajo condiciones en las que las personas pueden hablar libremente, es generalmente más confiable que la obtenida bajo condiciones en que las personas son intimidadas;
- e. Evidencia testimonial obtenidas de personas imparciales o que no tiene un conocimiento directo del área, son generalmente mas confiables que los testimonios obtenidos de personas que tienen algún interés o conocimiento parcial del área; y
- f. Evidencia obtenida de personas de capacidad reconocida, con credibilidad y sin tendencias, es generalmente más confiable que la obtenida de los gerentes o directores de la entidad auditada que tienen un interés directo.

7.61 La evidencia testimonial puede ser útil para interpretar y corroborar la documentación o información. El auditor **deberá** evaluar la objetividad, credibilidad y confiabilidad de la evidencia testimonial. Asimismo, la evidencia documental puede ser usada para ayudar a verificar, soportar, o probar la evidencia testimonial.

7.62 Las encuestas generalmente proveen información sobre las condiciones existentes o programas. Evaluar su diseño y aplicación ayuda al auditor a evaluar la objetividad, credibilidad y confiabilidad de la información basada en esas encuestas.

7.63 Cuado se use muestreo, el método de selección apropiado dependerá de los objetivos de la auditoría. Cuando una muestra representativa es necesaria, usar muestreos estadísticos generalmente arroja evidencias más contundentes que las obtenidas por el uso de técnicas no estadísticas. Cuando una muestra representativa no es necesaria, la selección de la muestra será mas efectiva, si el auditor ha aislado los riesgos o factores críticos al seleccionar la muestra.

7.64 Cuando el auditor utilice información recolectada o formulada por los funcionarios de la entidad auditada como parte de su evidencia, **deberá** determinar qué fue lo que estos funcionarios u otros auditores hicieron para obtener la garantía sobre la confiabilidad de dicha información. El **auditor puede** considerar necesario efectuar pruebas sobre los procedimientos adoptados por estos funcionarios u otros auditores para la obtención de dicha garantía, o aplicar pruebas directas sobre dicha información. La naturaleza y extensión de los procedimientos del auditor dependerá de la importancia relativa de la información, con relación a los objetivos de auditoría y la naturaleza de la información que se está usando.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.65 El auditor **deberá** evaluar la suficiencia y propiedad de la información generada mediante aplicaciones o sistemas computacionales independientemente de que la información haya sido proporcionada al auditor, o de que la obtuvo directamente. La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la suficiencia y la propiedad estará supeditada a la efectividad del control interno de la entidad sobre esa información incluyendo los controles al sistema de información, la importancia relativa y el nivel del detalle presentado en los hallazgos y conclusiones del auditor bajo la luz de los objetivos de auditoría. (Véase los párrafos 7.23 al 7.27 para información adicional sobre la evaluación de efectividad de los controles internos de los sistemas de información)

Suficiencia

7.66 Suficiencia es la medida de cantidad de evidencia usada para cumplir los objetivos de auditoría y soportar los hallazgos y conclusiones. La suficiencia también depende de la propiedad de la evidencia. Al determinar la suficiencia de la evidencia, el auditor **deberá** determinar si existe la cantidad adecuada de evidencia para cumplir los objetivos de auditoría y soportar lo hallazgos y conclusiones.

7.67 Las siguientes presunciones son útiles al juzgar la suficiencia de las pruebas. La suficiencia de las pruebas requeridas para soportar los hallazgos y conclusiones del auditor es una cuestión de criterio profesional:

- a.** A más alto riesgo de auditoría, más cantidad y calidad de evidencia es requerida;
- b.** Evidencia más sólida, puede permitir que una menor cantidad sea usada.; y
- c.** Tener un mayor volumen de evidencia no compensa la falta de relevancia, validez y confiabilidad.

Validación general de la evidencia

7.68 El auditor, dentro del contexto de los objetivos de la auditoría, **deberá** determinar la suficiencia y propiedad de la evidencia en su conjunto para proporcionar una base razonable que soporte sus hallazgos y conclusiones. El juicio profesional sobre la suficiencia y propiedad de la evidencia está relacionado muy estrechamente pues el auditor interpreta los resultados de las pruebas de auditoría y evalúa si la naturaleza y el alcance de la evidencia obtenida son suficientes y apropiados. El auditor **deberá** realizar y documentar una evaluación general de la evidencia en su conjunto, usada para soportar los hallazgos y conclusiones incluyendo los resultados de cualquier evaluación específica realizada para concluir sobre la validez y confiabilidad de evidencia específica.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.69 Suficiencia y propiedad de la evidencia, son conceptos relativos que pueden ser tomados como términos que varían en vez de términos absolutos. La suficiencia y propiedad son evaluadas dentro del contexto de las pruebas y conclusiones obtenidas. Por ejemplo, aún cuando el auditor pueda tener algunas limitaciones o incertidumbre acerca de la suficiencia y propiedad de alguna evidencia, ésta puede no ser determinante para que en su conjunto no se pueda asegurar que no existen evidencias suficientes y apropiadas para soportar los hallazgos y conclusiones.

7.70 Al evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia, el auditor **deberá** evaluar la importancia relativa deseada de la evidencia en relación con los objetivos de la auditoría, los hallazgos y las conclusiones, la documentación comprobatoria y en nivel de riesgo de la auditoría. Los pasos para evaluar la evidencia dependen de la naturaleza de la misma, de como será usada en el informe de auditoría y de los objetivos de auditoría.

a. La evidencia es suficiente y apropiada cuando provee una base razonable para soportar los hallazgos y conclusiones dentro del contexto de los objetivos de la auditoría.

b. La evidencia no es suficiente o no es apropiada cuando:

- (1) Usar la evidencia implica un riesgo inaceptable de que se **podieran** generar conclusiones incorrectas o impropias;
- (2) La evidencia tiene limitaciones importantes, dados los objetivos de la auditoría y el uso que se pretenda dar a la evidencia; o
- (3) La evidencia no provee una base adecuada para cumplir los objetivos de la auditoría o soportar los hallazgos y conclusiones. El auditor **no deberá** usar tal evidencia para soportar los hallazgos y conclusiones.

7.71 La evidencia tiene limitaciones o incertidumbre cuando su validez o confiabilidad no ha sido o no puede ser evaluada, dados los objetivos de la auditoría y el uso que se le pretende dar. Las limitaciones también incluyen errores identificados por los auditores en sus pruebas, cuando el auditor identifica limitaciones o incertidumbres en evidencia que tiene una importancia relativa en relación con los hallazgos y conclusiones de la auditoría, **deberá** aplicar procedimientos adicionales según sea apropiado, dichos procedimientos incluyen:

a. Buscar documentación comprobatoria proveniente de fuente distinta a la evidencia que se quiere corroborar;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- b.* Redefinir los objetivos de la auditoría o limitar el enfoque de la auditoría para eliminar el uso de la evidencia limitada;
- c.* Presentar los hallazgos y conclusiones de manera que la evidencia que los soporta sea suficiente y apropiada y describir en el informe las limitaciones o incertidumbres en cuanto a la calidad y confiabilidad de la evidencia, si tal es necesaria para evitar limitar a los usuarios del informe acerca de los hallazgos y conclusiones. (Véase párrafo 8.15 sobre los requisitos adicionales del informe cuando existen limitaciones o incertidumbres acerca de la validez y confiabilidad de la evidencia); o
- d.* Determinar cuando es necesario reportar las limitaciones o incertidumbres como un hallazgo, incluyendo cualquier deficiencia significativa de control interno relacionada con las mismas.

Desarrollo de los elementos de un hallazgo

7.72 El auditor **deberá** planear y ejecutar procedimientos para desarrollar los elementos de un hallazgo, necesarios para cumplir los objetivos de la auditoría, además, si es capaz de desarrollar suficientemente los elementos del hallazgo, **deberá** desarrollar recomendaciones de acciones correctivas, si éstas tienen una importancia relativa dentro del contexto de los objetivos de la auditoría. Los elementos necesarios para un hallazgo dependen enteramente de los objetivos de la auditoría. Así pues, un hallazgo o conjunto de resultados es completo en la medida en que se cumplen los objetivos de la auditoría, y el informe de auditoría claramente relaciona esos objetivos con los elementos del hallazgo. Por ejemplo, un objetivo de auditoría puede estar limitado para determinar el estado actual o condición de la operación de un programa o el progreso en la implementación de requisitos legales, al no estar limitado en cuanto a la causa o efectos. En esta situación, desarrollar la condición, cumpliría el objetivo de auditoría y el desarrollo de otro elemento del hallazgo no sería necesario.

7.73 Criterios: Las leyes, reglamentos, contratos, convenios, subsidios, normas, medidas, rendimiento esperado, prácticas comerciales, y puntos de referencia contra el cual se compara o evalúa. Los criterios identifican el estado deseado o necesarios, o las expectativas con respecto a la operación o el programa. Los criterios proporcionan un contexto para evaluar las pruebas y la comprensión de los resultados. Los elementos del criterio se describen en los párrafos 7.37 al 7.38, y los otros elementos de hallazgo-condición, efecto y causa se describen en los párrafos 7.74 al 7.76.

7.74 Condición: La condición es la situación que existe. La condición es determinada y documentada durante la auditoría.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

7.75 Causa: La causa identifica la razón o explicación de la condición o el factor o factores causantes de la diferencia entre la situación que existe (condición) y la situación deseada (criterio) el cual puede también servir como base para la recomendación de acciones correctivas. Factores comunes incluyen un mal diseño de políticas, procedimientos o criterios; una aplicación incorrecta, incoherente, o incompleta, o factores fuera del control del titular o responsables de la entidad auditada. El **auditor puede evaluar** si las pruebas soportan un argumento razonable y convincente de que dicha causa es el factor clave, o es parte de los factores que contribuyen a la diferencia. Cuando los objetivos de la auditoría incluyen explicar porque se produjo un resultado o producto (ya sea positivo o negativo) particular de un programa, estos son referidos como “causa”. Identificar la causa de problemas puede ayudar al auditor a formular recomendaciones constructivas para resolver los problemas. Debido a que los problemas se pueden deber a numerosos factores o causas múltiples, la recomendación podría ser más persuasiva si el auditor claramente demuestra y explica con evidencia y razonamiento, el vínculo que existe entre el problema y los factores que ha identificado como la causa de esos problemas. El **auditor puede identificar** deficiencias en el diseño o estructura de un programa como la causa del desempeño deficiente. El **auditor también puede identificar** deficiencias en el control interno que son relevantes a los objetivos de la auditoría como la causa del desempeño deficiente. Al desarrollar estos hallazgos, las deficiencias en el diseño del programa o del control interno deberán ser descritas como la “causa”. Muy frecuentemente las causas de un programa deficiente son complejas e involucran múltiples factores, incluyendo causas fundamentales o sistemas. Alternativamente cuando los objetivos de auditoría incluyan determinar el efecto en los cambios físicos, sociales o económicos provocados por la operación de un programa, el auditor buscará evidencia que determine el efecto causado exclusivamente por el programa en sí mismo.

7.76 Efecto o efecto potencial: El efecto es un vínculo claro y lógico para establecer el impacto o posible impacto de la diferencia entre la situación que existe (condición) y el estado necesario o deseado (criterios). El efecto o efecto potencial identifica los resultados o las consecuencias de la condición. Cuando los objetivos de la auditoría incluyen la identificación de las consecuencias reales o posibles de una condición, que varía (ya sea positiva o negativamente), de los criterios identificados en la auditoría, el "efecto" es la medida de esas consecuencias. El efecto o efecto potencial **se puede utilizar** para demostrar la necesidad de adoptar medidas correctivas para responder a los problemas o riesgos relevantes. Cuando los objetivos de la auditoría incluyen determinar en qué medida un programa ha causado cambios en las condiciones físicas, sociales o económicas; el efecto es la medida del impacto logrado por el programa. En este caso efecto es la medida en que el cambio, ya sea positivo o negativo de las condiciones físicas, sociales o económicas, puede ser identificado y atribuido al programa.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Documentación de la auditoría

7.77 El auditor **debe** preparar la documentación de auditoría relacionada con la planeación, la ejecución, y la elaboración del informe de cada auditoría. El auditor **deberá** preparar la documentación de auditoría de tal manera que permita a un auditor experimentado⁹⁸, que no tenga relación anterior con la auditoría, comprender, basado en dicha documentación, la naturaleza, la oportunidad, el alcance y los resultados de los procedimientos de auditoría realizados, las pruebas obtenidas y su fuente, y las conclusiones alcanzadas, incluida la evidencia que soporta los juicios y conclusiones más significativas. El auditor **deberá** documentar, antes de emitir el informe de auditoría, las pruebas que apoyan los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que figuraran en el informe.

7.78 El auditor **deberá** diseñar la forma y contenido de la documentación de auditoría que cumpla con las circunstancias particulares de la misma, Esta constituye el registro principal del trabajo que los auditores han ejecutado, de acuerdo a las normas y las conclusiones a las que han llegado. La cantidad, tipo y contenido de la documentación es una cuestión de criterio profesional del auditor.

7.79 La documentación de auditoría es un elemento esencial para la calidad de la misma. El proceso de preparar y revisar la documentación contribuye a la calidad. La documentación de auditoría sirve para:

- (1) Proporcionar el soporte fundamental del informe del auditor;
- (2) Auxilian al auditor a conducir y supervisar la auditoría; y
- (3) Permiten la revisión de la calidad de la auditoría.

7.80 Bajo las normas GAGAS el auditor **deberá** documentar lo siguiente:

- a.** Los objetivos, alcance y metodología de la auditoría;
- b.** El trabajo ejecutado para soportar los juicios y conclusiones significativos, incluyendo la descripción de las transacciones y asientos examinados⁹⁹; y
- c.** Evidencia del trabajo de supervisión, hecha antes de la emisión del informe del auditor, sobre los trabajos que soportan los hallazgos, conclusiones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría.

⁹⁸ Un auditor experimentado es aquél (ya sea interno o externo a la organización de auditoría) que posee las competencias y habilidades que le hubieran permitido llevar a cabo la auditoría. Estas competencias y habilidades incluyen la comprensión de (1) Los procesos de auditoría, (2) Las normas GAGAS y los requisitos legales y reglamentarios aplicables, (3), La materia asociada con el logro de los objetivos de la auditoría y (4) asuntos relacionados con el entorno en el que la entidad opera.

⁹⁹. El auditor **puede** cumplir este requisito mediante el listado de expedientes, casos, o de otros tipos tendientes a identificar documentación específica que el hubiera examinado. El auditor no está obligado a incluir copias de los documentos examinados, como parte de la certificación ni se le requiere que haga una lista detallada de los documentos examinados.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 7.81** Cuando el auditor no cumple con las normas GAGAS aplicables. El auditor **deberá** documentar ese desvío de cumplimiento de las normas y el impacto sobre las conclusiones del auditor. Esto aplica a las desviaciones de ambos requerimientos, los obligatorios y los presumiblemente obligatorios, cuando los procedimientos alternativos ejecutados debido a las circunstancias no fueron suficientes para alcanzar los objetivos de la norma. (Véase párrafos 1.12 y 1.13.)
- 7.82** Las organizaciones auditoría **deberán** establecer políticas y procedimientos para la custodia y conservación de la documentación de auditoría durante un tiempo suficiente para satisfacer los términos legales, reglamentarios y administrativos relacionados con el archivo de registros. Ya sea que la documentación de auditoría sea impresa, o esté en medios electrónicos u otros medios de comunicación, la integridad, accesibilidad y recuperación de la información subyacente, **podría** verse comprometida si la documentación es alterada, añadida, o suprimida sin el conocimiento de los auditores, o si la documentación se pierde o daña. Cuando la documentación de auditoría se mantiene en medios electrónicos, la organización de auditoría **deberá** establecer controles en los sistemas de información, en relación con el acceso y la actualización de la misma.
- 7.83** Al Ejecutar auditorías bajo la norma GAGAS se tiene la premisa de que las organizaciones federales, estatales y los gobiernos locales y empresas de contabilidad pública que llevan a cabo auditorías gubernamentales, todos ellos participan, a fin de que los **auditores puedan utilizar** el trabajo de otros y evitar con ello la duplicidad de esfuerzos. Cumpliendo con las leyes y reglamentos aplicables y previa petición, se **deberá** poner a disposición en forma oportuna, a los auditores involucrados con una revisión, así como la documentación de su auditoría; a otros auditores o revisores que la requieran para satisfacer sus objetivos de auditoría. El uso del trabajo de otros auditores **puede establecerse** dentro de los acuerdos contractuales de auditoría donde se apliquen las normas GAGAS, a fin de que se garantice el acceso pleno y oportuno a las personas involucradas con los trabajos ejecutados, así como a la documentación de auditoría correspondiente.
- 7.84** Las organizaciones de auditoría **deberán** desarrollar políticas para los casos de peticiones de partes externas que soliciten acceso a la documentación de auditoría, especialmente cuando un tercero intenta obtener información, a través del auditor en lugar de directamente de la entidad auditada. En el desarrollo de esas políticas, las organizaciones de auditoría **deberán** determinar qué leyes y reglamentos son aplicables, si los hubiere.



Capítulo 8: Normas de los informes en las auditorías de desempeño

Introducción

8.01 Este capítulo establece las normas de presentación de informes y proporciona orientación para la realización de auditorías de desempeño bajo las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas (GAGAS). Las normas de presentación de informes para auditorías de desempeño se refieren a la forma, contenido, la publicación y distribución.

8.02 Para la ejecución de auditorías realizadas de conformidad con GAGAS, aplican los capítulos 1 a 3 y 7 y 8.

Presentación de informes

8.03 El auditor **debe** emitir los informes de auditoría comunicando los resultados de cada auditoría completada.

8.04 El auditor **deberá** utilizar la forma apropiada al elaborar el informe de auditoría y deberá ser por escrito o en alguna otra forma recuperable. (Véase el párrafo 8.42 para los casos de auditoría, cuando las organizaciones están sujetas a las leyes de acceso a la información.) Por ejemplo, los auditores pueden presentar los informes de auditoría utilizando medios de comunicación electrónica mediante archivos y sistemas que pueden ser accedidos por los usuarios del informe de auditoría y la organización de auditoría. Las necesidades de los usuarios influirán en la forma del informe de auditoría. Diferentes tipos de informes de auditoría incluyen: los informes escritos, cartas, diapositivas, u otros materiales de presentación.

8.05 Los objetivos de los informes de auditoría son:

- (1) Comunicar los resultados de las auditorías a los encargados de la gestión pública, los funcionarios responsables de la entidad auditada y a los funcionarios responsables de la supervisión de la entidad auditada;
- (2) hacer que los resultados sean menos susceptibles a malentendidos;
- (3) poner los resultados a disposición del público, según sea el caso (véase el párrafo 8.39 de orientación adicional sobre la clasificación o uso limitado de informes y el párrafo 8.43b para la distribución de los informes a los auditores internos); y
- (4) Facilitar el seguimiento para determinar si las medidas correctivas apropiadas han sido implementadas.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

8.06 En caso de que una auditoría se termine antes de que sea completada y no se expida un informe de auditoría, los auditores **deberán** seguir lo establecido en el párrafo 7.49.

8.07 Si después de que el informe ha sido publicado, los auditores descubren que no tenían las pruebas suficientes y adecuadas, para apoyar los hallazgos y conclusiones, **deberán** comunicarse con los encargados de la gestión pública, los funcionarios de la entidad auditada y los funcionarios de las organizaciones que requirieron o contrataron la auditoría, a fin de que no sigan dependiendo de los resultados o conclusiones que no están debidamente soportadas. Si el informe fue publicado en un sitio Web accesible al público, los auditores **deberán** remover el informe de ese sitio y notificar ahí mismo que el informe fue retirado. Asimismo **deberán** determinar si es necesario llevar a cabo trabajos adicionales de auditoría para volver a enviar el informe con los hallazgos y conclusiones revisadas.

Contenido del Informe

8.08 El auditor **deberá** preparar los informes de auditoría que contengan:

- (1) Los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría;
- (2) Los resultados de la auditoría, incluidos las opiniones, conclusiones y recomendaciones, según proceda;
- (3) Una declaración de los auditores sobre el cumplimiento con GAGAS;
- (4) Un resumen de las opiniones de los funcionarios responsables; y
- (5) Si procede, la naturaleza de cualquier información confidencial o sensible omitida.

Los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría

8.09 El auditor **deberá** incluir en el informe una descripción de los objetivos de auditoría, el alcance y la metodología utilizada para abordarlos. Los usuarios del Informe necesitan esta información para comprender la finalidad de la auditoría, la naturaleza y el alcance del trabajo realizado, el contexto y la perspectiva con respecto a lo que se informa, y cualquier limitación importante en los objetivos de auditoría, el alcance, o la metodología.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 8.10** Los objetivos de auditoría para las auditorías de desempeño pueden variar ampliamente. Los auditores **deberán** comunicar los objetivos de auditoría en el informe de resultados de forma clara, específica, neutral e imparcial de manera que incluya las presunciones más relevantes, incluidos los motivos por los que la organización de auditoría llevó a cabo, y los propósitos subyacentes de la auditoría y el informe resultante. Cuando estos son limitados y los usuarios tengan una expectativa de objetivos más amplios, se deberá establecer en el informe de auditoría las cuestiones que estuvieron fuera del alcance de la misma, a fin de evitar malentendidos.
- 8.11** El auditor **deberá** describir el alcance del trabajo realizado y de las restricciones, incluidas las cuestiones que serían relevantes para los probables usuarios, a fin de que estos últimos **puedan** razonablemente interpretar los resultados, conclusiones y recomendaciones en el informe sin ser inducidos a error. Asimismo **deberá** informar también de las limitaciones significativas impuestas en el enfoque de la auditoría, debido a las limitaciones de la información o impedimentos sobre el alcance, incluida la denegación de acceso a determinados registros o a las personas.
- 8.12** Al describir la labor realizada para cumplir los objetivos de la auditoría y soportar los hallazgos y las conclusiones, los auditores **deberán**, en su caso, explicar la relación entre el universo y los elementos probados (muestra); identificar organizaciones, lugares geográficos, y el período cubierto; informar los tipos y las fuentes de pruebas, y explicar las limitaciones importantes o las incertidumbres basados en la evaluación general del auditor sobre la suficiencia y la adecuación de las pruebas en su conjunto.
- 8.13** En la metodología de presentación de informes de auditoría, los auditores **deberán** explicar cómo el trabajo terminado apoya los objetivos de la auditoría, incluida la recopilación de pruebas y técnicas de análisis, con suficiente detalle para permitir a los usuarios del informe, que cuenten con el conocimiento suficiente y comprender cómo el auditor se dirigió al cumplimiento de los objetivos de la auditoría. Cuando los auditores utilizan extensas o múltiples fuentes de información, pueden incluir una descripción de los procedimientos realizados como parte de su evaluación de la suficiencia y la adecuación de la información utilizada como evidencia de auditoría. El auditor **deberá** identificar las presunciones relevantes tomadas al conducir la auditoría, describir las técnicas comparativas aplicadas, describir el criterio usado y cuando el muestreo represente una parte importante del soporte de los hallazgos y conclusiones, deberá describir el diseño de la muestra y justificar la adición del diseño elegido, incluida la determinación de si los resultados pueden ser puestos a disposición de la población.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Informe de los hallazgos

8.14 En el informe de auditoría, los auditores **deberán** presentar las garantías suficientes, las pruebas adecuadas para apoyar los hallazgos y conclusiones en relación con los objetivos de auditoría. Los hallazgos desarrollados de manera clara, tal como se describe en los párrafos 7.72 al 7.76 ayuda a los gerentes y a los encargados de la supervisión de la entidad auditada en la comprensión de la necesidad de tomar medidas correctivas. Si estos son lo suficientemente capaces de desarrollarlos, **deberán** proporcionar recomendaciones de medidas correctivas sobre aquellos hallazgos que sean significativos en el contexto de los objetivos de auditoría. Sin embargo, la medida en que los elementos de un hallazgo son desarrollados depende de los objetivos de auditoría. Así pues, un hallazgo o conjunto de resultados es completo en la medida en que los auditores cumplen los objetivos de auditoría.

8.15 El auditor **deberá** describir en su informe, las limitaciones o las incertidumbres respecto a la confiabilidad o la validez de las pruebas si:

- (1) La evidencia es significativa a los resultados y conclusiones en el contexto de los objetivos de auditoría; y
- (2) Dicha revelación es necesaria para evitar inducir al error a los usuarios del informe sobre los resultados y conclusiones.

Como se discutió en el capítulo 7, aunque los auditores consideran tener cierto grado de incertidumbre sobre la suficiencia o idoneidad de algunas de las pruebas, podrán determinar, no obstante, que en su conjunto existen suficientes pruebas adecuadas, habida cuenta de los resultados y conclusiones. Los auditores **deberán** describir las limitaciones o las incertidumbres relativas a las pruebas en relación con los resultados y conclusiones, además de describir las limitaciones e incertidumbres, como parte de los objetivos, alcance y metodología. Adicionalmente esta descripción provee a los usuarios con una clara comprensión acerca del grado de responsabilidad que los auditores tienen respecto de la información.

8.16 El auditor **deberá** emitir sus conclusiones en la correcta perspectiva mediante la descripción de la naturaleza y el alcance de las cuestiones que se informan y el alcance de los trabajos realizados que condujeron a los hallazgos. Con la finalidad de dar al lector del informe una base para juzgar la prevalencia y las consecuencias de estos hallazgos que ahí se consignan, los auditores **deberán**, en su caso, relacionar los casos identificados a la población (universo), o el número de casos examinados (muestra) y cuantificar los resultados en términos monetarios, o de otra índole, como proceda. Si los resultados no se pueden cuantificar, los auditores **deberán** limitar sus conclusiones adecuadamente.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 8.17** El auditor debe proveer los antecedentes de información relevante¹⁰⁰ para establecer el contexto general del mensaje y auxiliar al lector en el entendimiento de los hallazgos y la importancia relativa de los temas que se discuten. Cuando el informe toque sobre los resultados de su labor, el auditor **deberá** revelar hechos significativos relacionados con los objetivos de su trabajo y que sabe que, si no divulga tales hechos, **podría** inducir a error a los usuarios que poseen conocimientos necesarios para interpretar el informe, ocultar prácticas significativas impropias o ilegales o tergiversar los resultados.
- 8.18** El auditor **deberá** reportar las deficiencias ¹⁰¹ del control interno que tengan una importancia relativa dentro del contexto de los objetivos de la auditoría; todos los casos de fraude y actos ilegales ¹⁰² a menos que sean intrascendentes en el contexto de los objetivos de la auditoría; violaciones importantes a las disposiciones de los contratos o acuerdos de concesión; y los abusos o el uso indebido que ocurrió o haya probablemente ocurrido y que tengan una importancia relativa.

-
- 100.** Antecedentes apropiados de la información que puede incluir información sobre cómo han trabajado los programas y operaciones; la importancia relativa de los programas y las operaciones (por ejemplo, en dólares, el impacto, efectos, y trabajos de auditoría anteriores, si procede); una descripción de las responsabilidades de la entidad auditada, y la explicación de los términos, estructura orgánica, y la base legal para el programa y las operaciones.
- 101.** Como se señala en el párrafo 7.21, en auditorías de resultados, una deficiencia en el control interno existe cuando el diseño o el funcionamiento de un control no permite a los funcionarios encargados de la gestión de la entidad auditada, en el curso normal del cumplimiento de sus funciones asignadas, prevenir o detectar en forma oportuna (1) errores en operaciones financieras o sobre información del rendimiento, (2) violaciones de las leyes y reglamentos, o (3) alteraciones de la eficacia o la eficiencia de las operaciones.
- 102.** La determinación de si un acto en particular es de hecho ilegal, corresponde a los tribunales u otro organismo judicial. Revelar los asuntos que han llevado a los auditores a la conclusión de que un acto ilegal probablemente se haya producido no es una determinación final de ilegalidad.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Deficiencias en el control interno

8.19 El auditor **deberá** incluir en el informe de auditoría: (1) el alcance de sus trabajos sobre el control interno; y (2) las deficiencias en el control interno que son importantes en el contexto de los objetivos de auditoría, detectadas debido al trabajo realizado. Cuando los auditores detectan deficiencias en el control interno que no son significativas a los objetivos de la auditoría, **pueden incluir esas deficiencias** en el informe o comunicarlas por escrito separado a los funcionarios de la entidad auditada a menos que estas deficiencias sean intrascendentes teniendo en cuenta factores tanto cualitativos como cuantitativos. El auditor **deberá** hacer referencia a esa comunicación escrita en el informe de auditoría, si es que fue hecha de forma independiente. Determinar cómo y cuándo comunicar a los funcionarios responsables de la entidad auditada, este tipo de deficiencias no significativas es cuestión de criterio profesional, pero en caso de comunicarla el auditor **deberá** dejar constancias.

8.20 En una auditoría al desempeño, el **auditor puede llegar a** concluir que las deficiencias detectadas en el control interno, las cuales tienen una importancia relativa en el contexto de los objetivos de la auditoría, son la causa de la ejecución deficiente del programa o de las operaciones auditadas. Al reportar este tipo de hallazgo, la deficiencia de control interno **deberá** ser descrita como la causa.

El fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subsidios, y uso indebido

8.21 Cuando el auditor concluye, sobre la base de pruebas suficientes y apropiadas, qué fraudes, actos ilegales, violaciones importantes a las disposiciones de los contratos o acuerdos de subsidios o abusos; han ocurrido o es probable que hayan ocurrido, **deberá** reportar esta situación como un hallazgo

8.22 Cuando el auditor detecte violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subsidios o abuso que no sean significativos, **deberá** comunicar por escrito estos hallazgos a los funcionarios responsables de la entidad auditada a menos que estos sean intrascendentes en el contexto de los objetivos de auditoría, teniendo en cuenta factores tanto cualitativos como cuantitativos. Determinar cómo y cuándo comunicar a los funcionarios responsables de la entidad auditada del fraude, actos ilegales, violaciones importantes a las disposiciones de los contratos o acuerdos de subsidios o abusos que son intrascendentes es cuestión de criterio profesional, pero en caso de comunicarla el auditor **deberá** dejar constancias.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

8.23 Cuando el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subsidios, y abuso se han producido, o es probable que se hayan producido, los auditores **pueden** consultar con las autoridades o consultar a un asesor jurídico acerca de si la publicación de dicha información pondría en peligro la investigación o procedimientos judiciales. El auditor **puede** limitar su informe público a cuestiones que no comprometan los procedimientos, por ejemplo, emitir un informe sólo sobre la información que ya es parte del dominio público.

Presentación de informes directamente a los resultados de los partidos fuera de la entidad auditada

8.24 El auditor **deberá** reportar directamente a terceros fuera de la entidad auditada el fraude probable o consumado, los actos ilegales, las violaciones de las disposiciones de los contratos o subsidios otorgados y el uso indebido o abuso en las siguientes dos circunstancias^{103.}:

- a. Cuando los responsables de la gestión de la entidad auditada no cumplen con lo establecido en los ordenamientos legales o reglamentos acerca de informar tales situaciones a las partes externas especificadas en la ley o el reglamento, el auditor **deberá** primero comunicar a los responsables de la entidad que no están cumpliendo con su obligación legal de informar a terceros. Si la entidad auditada aun así no comunica tan pronto como sea posible esta información a las partes externas, entonces el auditor **deberá** informar directamente a las partes externas especificadas por la ley; y
- b. Cuando los funcionarios responsables de la entidad auditada no toman las medidas apropiadas y oportunas para resolver o conocer de un probable fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o de los subsidios otorgados, o el abuso que:
 - (1) Tengan una importancia relativa sobre los hallazgos o conclusiones; y
 - (2) Involucra fondos recibidos directa o indirectamente de un organismo gubernamental.

Los auditores **deberán** primero informar al titular de la entidad auditada de la falta de cumplimiento de sus funcionarios; si el titular no toma las medidas apropiadas y oportunas, entonces el auditor **deberá** informar de la falta de cumplimiento de la entidad auditada al organismo que los subsidie.

^{103.} El auditor interno de una entidad no tiene la obligación de informar a terceros fuera de la entidad a menos que sea requerido por la ley, reglamento, regulación o política. (Véase el apartado 8.43b normas para la presentación de informes de auditoría interna de las organizaciones, al informar externamente.)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

8.25 La presentación del reporte mencionado en el párrafo 8,24 se hará independientemente de cualquier otro requisito legal de informar directamente a las partes fuera de la entidad. El auditor **deberá** cumplir con estos requisitos, incluso si han renunciado o han sido despedidos antes de finalizar la auditoría.

8.26 El auditor **deberá** obtener medios idóneos de prueba suficiente, tales como la confirmación por parte de terceros (compulsas), para corroborar la afirmación de la entidad auditada, de que ha cumplido con su obligación de informar los hallazgos, de conformidad con las leyes, reglamentos y acuerdos de financiación. Cuando al auditor no le es posible corroborar dicha información, **deberá** informar directamente tal como se describe en el párrafo 8,24.

Conclusiones del informe

8.27 El auditor **deberá** reportar las conclusiones según proceda, basado en los objetivos de la auditoría y en los hallazgos de la misma. Las conclusiones del informe son inferencias lógicas acerca del programa, basadas en los hallazgos del auditor, no sólo un resumen de las conclusiones. La fuerza de las conclusiones depende de la suficiencia y la adecuación de las pruebas que apoyan los hallazgos y la solidez de la lógica utilizada para formular las conclusiones, serán más fuertes si conducen a las recomendaciones del auditor y convencen al usuario del informe, que tenga los conocimientos adecuados, que esa acción es necesaria.

Recomendaciones del informe

8.28 El auditor **deberá** recomendar acciones para corregir los problemas identificados durante la auditoría, y para mejorar las operaciones y programas cuando el potencial para mejorar tales programas u operaciones sea sustanciado por los hallazgos y las conclusiones del informe. El auditor **deberá hacer** las recomendaciones de tal manera que fluyan lógicamente, desde los hallazgos y las conclusiones, además **deberán** estar dirigidas a resolver las causas de los problemas identificados y plasmar claramente las acciones recomendadas.

8.29 Las recomendaciones eficaces motivan y promueven la mejora en la realización de los programas de gobierno y de las operaciones. Las recomendaciones son eficaces cuando se dirigen a las partes que tienen la autoridad para actuar y cuando las medidas recomendadas son específicas, prácticas, rentables y medibles.



Informe del cumplimiento de las GAGAS por parte del auditor

8.30 Cuando los auditores cumplen con todos los requisitos aplicables GAGAS, **deberán** utilizar el siguiente texto, lo que representa una declaración de cumplimiento GAGAS sin modificar, en el informe de auditoría para indicar que realizó la auditoría de conformidad con GAGAS. (Véanse los párrafos 1.12 y 1.13.)

“Hemos llevado a cabo esta auditoría de desempeño de conformidad con las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría para obtener las pruebas suficientes y adecuadas, que proporcionen una base razonable para nuestros hallazgos y conclusiones, de acuerdo a los objetivos de la auditoría. Creemos que las pruebas obtenidas proporcionan una base razonable para nuestros hallazgos y conclusiones de acuerdo a nuestros objetivos de la auditoría”

8.31 Cuando los auditores no cumplen con todos los requisitos aplicables GAGAS, **deberán** incluir una *declaración de cumplimiento GAGAS modificado* en el informe de auditoría. Para las auditorías al desempeño, los auditores **deberán** utilizar una declaración que incluya o bien:

(1) la declaración contenida en el párrafo 8,30, indicando cuales normas que no fueron seguidas; o

(2) la declaración de que el auditor no siguió las normas GAGAS. (Véase los párrafos 1.12 y 1.13 de normas adicionales para citar el cumplimiento de las normas GAGAS en el informe.)

Informe sobre las solventaciones y opiniones por parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada

8.32 Presentar un proyecto de informe de auditoría con los hallazgos y las conclusiones para revisión y comentarios de parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada y terceros involucrados, ayuda a los auditores a elaborar un informe que sea justo, completo y objetivo. Incluir las opiniones de los funcionarios responsables de la entidad auditada dentro del informe del auditor resulta en un informe que no sólo presenta las conclusiones y recomendaciones de los auditores, sino también las perspectivas de los funcionarios responsables de la entidad auditada y las medidas correctivas que van a tomar. Es preferible obtener los comentarios u opiniones por escrito, pero las observaciones orales son aceptables.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- 8.33** Cuando el auditor recibe las solventaciones comentarios u observaciones por escrito por parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada, **deberá** incluir en su informe una copia o un resumen de ese escrito. Cuando los funcionarios responsables proporcionan comentarios en forma oral, el auditor **deberá** preparar un resumen de los comentarios orales y proporcionar una copia del resumen a los funcionarios responsables, a fin de verificar que los comentarios se captaron con exactitud.
- 8.34** El auditor también **deberá** incluir en el informe una evaluación de los comentarios o solventaciones recibidas, según proceda. En los casos en que la entidad auditada proporciona observaciones técnicas, además de sus escritos o comentarios orales sobre el informe, el auditor puede revelar en el informe de que tales observaciones técnicas fueron recibidas.
- 8.35** La obtención de comentarios verbales puede ser apropiado cuando , por ejemplo, existe una fecha limite para que el usuario del reporte de auditoria cumpla una obligación; cuando el auditor ha trabajado muy de cerca con los responsables de la entidad auditada y están muy familiarizados con los hallazgos y temas a que se refiere el informe; o cuando el auditor no espera un mayor desacuerdo con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones o no espera controversias mayores en relación a los temas establecidos en el informe preliminar.
- 8.36** Cuando la respuesta de la entidad auditada es inconsistente o entra en conflicto con los hallazgos, conclusiones y recomendaciones contenidas en el reporte preliminar o cuando la entidad planea tomar medidas correctivas que no solventan adecuadamente las observaciones del auditor , este **deberá** evaluar la validez de los comentarios de la entidad auditada, si no está de acuerdo con esos comentarios **deberá** explicar en su informe la razón por la que no está de acuerdo, del mismo modo **deberá** modificar su reporte si encuentra que los comentarios son validos y tienen un soporte suficiente de evidencias apropiadas.
- 8.37** Si los responsables de la entidad auditada se niegan a hacer observaciones del informe preliminar o no están en posibilidad de hacer comentarios dentro de un periodo de tiempo razonable, el auditor podrá emitir su informe de auditoria sin incluir los comentarios de la entidad. En tales casos el auditor **deberá** indicar en su informe que la entidad no emitió comentarios



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Reporte de información de carácter confidencial

- 8.38** Si alguna información pertinente a la auditoría es clasificada como restringida para el conocimiento público, o si alguna información se excluye del reporte debido a esas razones, el auditor **deberá** dejar constancia en el informe de auditoría de que alguna información ha sido restringida y no se contiene en dicho informe, así como las razones que hicieron necesaria que fuera excluida.
- 8.39** Cierta información puede ser considerada clasificada o restringida por las leyes o reglamentos. En tales circunstancias al auditor podrá emitir un reporte independiente que contenga dicha información clasificada, limitando su uso y conocimiento sólo a funcionarios o terceros autorizados por las leyes o reglamentos.
- 8.40** Circunstancias adicionales relativas a la seguridad en general o al bienestar público, **podrían** también justificar la exclusión de cierta información dentro del reporte de auditoría que se publica, por ejemplo, información detallada relacionada con los sistemas de seguridad de algún sistema informático, puede ser excluida de los reportes debido al daño potencial que podría ser causado por el uso indebido de tal información. En tales circunstancias el auditor **deberá** emitir un reporte exclusivo que contenga esa información y distribuir tal reporte solo entre los funcionarios encargados de dar cumplimiento a las recomendaciones emitidas. El auditor podrá buscar asesoría legal para efectos de conocer cualquier información que por disposiciones legales deba de ser excluida de los informes de auditoría pública.
- 8.41** Al decidir que información debe de ser excluida de los informes públicos, el auditor debe tomar en consideración el grado de interés que el ciudadano tenga sobre la auditoría. Cuando las circunstancias hacen necesaria la omisión de cierta información, el auditor debe evaluar si esta omisión **podría** distorsionar los resultados de la revisión o encubrir prácticas impropias o ilegales.
- 8.42** Cuando la organización de auditoría está sujeta a las leyes de acceso a la información, el auditor **deberá** determinar si las obligaciones legales **pudieran** impactar sobre la disponibilidad de informes clasificados o de uso limitado y determinar si otros medios de comunicación con los funcionarios responsables de la entidad podría ser más apropiada. Por ejemplo, el auditor podría comunicar información general por escrito y comunicar información detallada verbalmente. El auditor podría consultar a un asesor jurídico en relación a la aplicación de la ley de acceso a la información u otras relacionadas.



Distribución de informes

8.43 La distribución de los informes elaborados bajo las normas GAGAS depende de la relación del auditor con la entidad auditada y la naturaleza de la información contenida en los informes. Si el asunto, aseveración o hallazgo que se reporte incluye material que es clasificado por razones de seguridad, o contiene información confidencial o sensible, el auditor puede limitar la distribución de esos reportes (véase párrafo 8,38 al 8,42). El auditor **deberá** documentar todas las limitaciones sobre la distribución del reporte, los siguientes lineamientos aplican a la distribución de informes elaborados bajo las normas GAGAS:

- a.** Los órganos de fiscalización gubernamental **deberán** distribuir sus informes de auditoría a aquellos funcionarios responsables, a los funcionarios que tengan facultades sobre la entidad auditada, a aquellos que hubieran solicitado y/o contratado la auditoría. De ser necesario, el auditor **deberá** también distribuir copias de sus informes a aquellos que por ley tengan atribuciones de supervisión sobre la entidad auditada, o a aquellos que pudieran ser responsables de actuar sobre los hallazgos encontrados o las recomendaciones emitidas y a los terceros autorizados para recibir tales informes; y
- b.** Los órganos internos de fiscalización gubernamental podrían seguir las normas establecidas en el IIA (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing). Bajo las normas GAGAS y IIA, el titular de la contraloría interna **deberá** comunicar los resultados a los funcionarios que tengan atribuciones para darles la atención requerida. De no ser contrario a los ordenamientos legales, antes de revelar los resultados a terceros fuera de la entidad, el titular de la contraloría interna **deberá**:
 - (1) Evaluar el riesgo potencial para la entidad auditada;
 - (2) Consultar con el contralor general o con un asesor jurídico según proceda; y
 - (3) Controlar la difusión indicando el uso que deberá de darse al reporte.
- c.** Los despachos de contabilidad contratados para realizar un trabajo bajo las normas GAGAS, **deberán** acordar las responsabilidades sobre la distribución del informe. Si la parte contratante hará la distribución, **deberá** acordar qué funcionarios u organizaciones recibirán el informe y las medidas que se tomarán para poner a disposición pública dicho informe.



ASE
S I N A L O A

Auditoría
Superior del
Estado de Sinaloa

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Apéndice I: Guía suplemental



Introducción

A.01 Las siguientes secciones ofrecen orientación complementaria para los auditores y las entidades auditadas como guía en la aplicación de las normas de auditoría gubernamental generalmente aceptadas (GAGAS). La guía no establece requisitos adicionales, sino que se destina a facilitar la aplicación por parte del auditor de las normas GAGAS contenidas en los capítulos 1 a 8. La orientación suplementaria contenida en la primera sección puede ser de ayuda para todos los tipos de auditorías y certificaciones GAGAS. Las secciones siguientes proporcionan orientación complementaria para capítulos específicos de GAGAS, como se indica.

Guía General

A.02 Los capítulos 4 a 8 establecen las normas de trabajo de campo y normas de presentación de informes para auditorías financieras, certificaciones y auditorías al desempeño. La identificación de deficiencias importantes en el control interno, del abuso o mal uso significativo, de los riesgos de fraude, de actos ilegales, y violaciones importantes a las disposiciones de los contratos o convenios de subsidios, son aspectos importantes dentro de la auditoría a la administración pública. A continuación se proporciona una guía para la identificación de deficiencias importantes en el control interno, el abuso, y los indicadores de riesgo y el fraude, para ayudar a los auditores a determinar si los actos ilegales y violaciones de las disposiciones de los contratos y subsidios son significativos en el contexto de los objetivos de la auditoría.

Ejemplos de deficiencias en el control interno

A.03 Las normas GAGAS contienen los requisitos para la presentación del informe sobre las deficiencias detectadas en el control interno.

- Para auditorías financieras, véase los párrafos 5.10 al 5.14.
- Para certificaciones o atestiguar, véase los párrafos 6.33 al 6.35.
- Para auditorías al desempeño, véase los párrafos 8.18 al 8.20.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

A.04 Los siguientes son ejemplos de deficiencias de control:

- a.** La falta de conciencia del control dentro de la organización, por ejemplo, la influencia o liderazgo de los altos mandos y el ambiente de control. Deficiencias de control en otros componentes del control interno que **pudieran** llevar al auditor a la conclusión de que existen deficiencias en el ambiente de control;
- b.** Supervisión ineficiente por parte de los funcionarios responsables del informe financiero de la entidad auditada, de los informes sobre el desempeño, sobre el control interno, o una estructura de gobierno ineficaz;
- c.** Sistemas de control que no previnieron o detectaron errores materiales y que posteriormente hicieron necesaria la reformulación de los estados financieros o estado de resultados. Sistemas de control que no previnieron o detectaron errores materiales en el rendimiento o resultados operacionales de un programa y que posteriormente fue necesario hacer correcciones importantes;
- d.** Sistemas de control que no previnieron o detectaron errores materiales identificados por el auditor. *Esto incluye errores de cálculo y criterio* sobre los cuales identificó ajustes y correcciones materiales hechas a las cantidades registradas o asientos contables;
- e.** Una ineficaz función de auditoría interna o ineficaz evaluación de los riesgos de una entidad, para la que tales funciones son importantes para el componente del control interno sobre la evaluación o monitoreo del riesgo, debido al gran tamaño o la complejidad de la entidad;
- f.** Identificación de fraude de cualquier magnitud por parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada;
- g.** Falla de la gerencia o de aquellos responsables de la entidad auditada al evaluar el efecto de una deficiencia importante del control interno que les fue comunicada previamente, así como falla para corregirla o para concluir que no sería corregida.
- h.** La falta de controles para la salvaguarda o protección de los activos;
- i.** Prueba de que aquellos con autoridad suficiente sobre la entidad auditada, permitieron omitir procedimientos de control interno en detrimento de los objetivos generales de la entidad o sistemas;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- j.* Las deficiencias en el diseño u operación de un control interno que **pudieran** dar lugar a violaciones de las leyes, reglamentos, disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, fraude, abuso que tengan una relación directa y efecto material sobre los estados financieros o el objetivo de auditoría;
- k.* La insuficiencia de diseño de los sistemas de información general y de la aplicación de los controles, que impidan que el sistema de información proporcione información completa y precisa consistente con los estados financieros y los informes del desempeño o cualquier otro;
- l.* La falta de implementación de un control causada por una deficiencia en el diseño o la operación del control general del sistema de información; y
- m.* Empleados o mandos medios y altos que carecen de la capacidad y competencia para cumplir con sus funciones asignadas.

Ejemplos de abuso

A.05 Las normas GAGAS contienen los requisitos para responder a las indicaciones de uso indebido o abuso material y sobre presentación de informes, cuando el abuso material tiene importancia relativa sobre los objetivos de auditoría.

- Para las auditorías financieras, véase los apartados 4.12 y 4.13 y los apartados 5.15 al 5.17.
- Para certificaciones o atestiguaciones, véase los apartados 6.14 y 6.13c y los párrafos 6.38 al 6.36c.
- Para auditorías de desempeño, véase los párrafos 7,33 y 7,34 y 8,21 al 8.23.

A.06 Los siguientes son ejemplos de abuso, en función de los hechos y circunstancias:

- a.* Creación de horas extraordinarias de trabajo innecesarias;
- b.* Solicitar al personal realizar mandados personales o tareas de un supervisor o gerente;
- c.* Cuando el funcionario abusa de la posición o cargo para obtener beneficios personales (incluidas las acciones que **pudieran** ser percibidas por un tercero, que tenga conocimiento de información pertinente, que lo lleve a concluir que un funcionario se beneficia indebidamente por tener intereses financieros personales o de un familiar inmediato o cercano, un socio general; o a la organización para la que el funcionario trabaja como director, administrador, o empleado, o a una organización con la que el este negociando sobre un empleo futuro);



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- d.* Hacer itinerarios de viaje que sean contrarios a las políticas establecidas o de trabajo que son innecesariamente caros o extravagantes; y
- e.* Seleccionar proveedores o hacer adquisiciones que sean contrarias a las leyes o políticas existentes o sean innecesariamente caros o extravagantes.

Ejemplos de indicadores de riesgo de fraude

A.07 Las normas GAGAS contienen los requisitos relativos a la evaluación de riesgo de fraude.

- Para las auditorías financieras, véase los párrafos 4,27 y 4,28 y 5,15 al 5.17.
- Para certificaciones, véase los párrafos 6.13a y b y 6,36 al 6.38.
- Para auditorías de desempeño, véase los párrafos 7.30 al 7.32 y 8.21 al 8.23.

A.08 En algunas circunstancias; condiciones tales como las siguientes, **podieran** indicar un mayor riesgo de fraude:

- a.* La estabilidad financiera de la entidad, su viabilidad o presupuesto se ven amenazados por acontecimientos económicos, programáticos o por las condiciones de operación de la misma;
- b.* La naturaleza de las operaciones de la entidad auditada ofrecen oportunidades para participar en el fraude;
- c.* Insuficiencia de vigilancia por parte de la administración para el cumplimiento de las políticas, leyes y reglamentos;
- d.* La estructura de la organización es inestable o innecesariamente compleja;
- e.* Falta de comunicación y / o apoyo a las normas éticas por parte de la dirección;
- f.* La administración tiene tendencia a aceptar altos niveles inusuales de riesgo en la toma de decisiones importantes;
- g.* Una historia de irregularidades, tales como situaciones anteriores de fraude, el despilfarro, los abusos, prácticas dudosas, o auditorías realizadas en el pasado con resultados de actividad delictiva o dudosa;
- h.* Las políticas y procedimientos sobre el funcionamiento de la entidad no se ha desarrollado o están obsoletas;
- i.* Falta documentación clave o no **existe**;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- j.* Falta de rendición de cuentas sobre los activos o de procedimientos de salvaguarda;
- k.* Pagos indebidos;
- l.* Información falsa o engañosa;
- m.* Un patrón de grandes adquisiciones en toda la línea presupuestaria con los fondos restantes al final del año, con el fin de "utilizar todos los fondos disponibles"; y
- n.* Inusuales patrones y tendencias en la contratación, obtención, adquisición u otras actividades de la entidad o programa bajo auditoría.

Determinar si las leyes, reglamentos o disposiciones de los contratos o convenios de subvención son significativas en el contexto de los objetivos de auditoría

A.09 GAGAS contienen los requisitos para determinar si las leyes, reglamentos o disposiciones de los contratos y acuerdos de subsidio son significativas en el contexto de los objetivos de auditoría.

- Para las auditorías financieras, véase los apartados 4.10 y 4.11.
- Para certificaciones, véase los párrafos 6.13a y b.
- Para auditorías de desempeño, véase los apartados 7.28 y 7.29.

A.10 Los programas del gobierno están sujetos a muchas leyes, reglamentos y a las disposiciones pactadas en los contratos o acuerdos de subsidio. Al mismo tiempo, su importancia en el contexto de los objetivos de auditoría varía ampliamente, dependiendo de los objetivos de la misma. Por lo tanto, el auditor podrá encontrar el siguiente enfoque útil al evaluar si las leyes, reglamentos o disposiciones de los contratos o convenios de subvención son significativas en el contexto de los objetivos de auditoría:

- a.* Exprese cada objetivo de auditoría en términos de preguntas sobre aspectos específicos del programa objeto de la auditoría (es decir, la finalidad y objetivos, el control interno, los insumos, programa de operaciones, productos y resultados);



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- b.** Identifique las leyes, reglamentos, y disposiciones de los contratos o convenios que se relacionan directamente con aspectos específicos del programa en el contexto de los objetivos de auditoría; y
- c.** Determine si los objetivos de auditoría o las conclusiones de los auditores **podrían** ser afectados significativamente si se hubieren producido violaciones de las leyes, reglamentos o disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención. Si los objetivos de la fiscalización o las conclusiones de la auditoría **podrían** verse afectada de manera significativa, entonces es probable que las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o convenios de subvención sean significativos para los objetivos de la auditoría.

A.11 El auditor podrá consultar, ya en su despacho de auditoría, o con un asesor jurídico a fin de:

- (1) Determinar las leyes y reglamentos que sean significativas para los objetivos de la auditoría;
- (2) diseñar pruebas de cumplimiento de las leyes y reglamentos; o
- (3) evaluar los resultados de los ensayos. El auditor también podrá consultar, ya sea con su propia organización o con un asesor jurídico cuando los objetivos de auditoría requieren pruebas de cumplimiento de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención. Dependiendo de las circunstancias de la revisión, los auditores podrán consultar con terceros, tales como investigadores, otras organizaciones de auditoría, entidades gubernamentales que proporcionan servicios profesionales a la entidad auditada o a la autoridad responsable de vigilar el cumplimiento de la ley en cuestión, a fin de obtener información sobre las cuestiones de cumplimiento.

Información relacionada con el Capítulo 1

A1.01 En el Capítulo 1 se analiza la utilización y aplicación de GAGAS en función de la auditoría gubernamental y su relación con la rendición de cuentas. Los funcionarios públicos y la Dirección de las organizaciones de auditoría también juegan un papel en la rendición de cuentas del gobierno. A continuación se proporciona una guía para ayudar a los auditores en la comprensión de las funciones de los involucrados en la rendición de cuentas. La siguiente sección contiene también información de antecedentes sobre las leyes, reglamentos y directrices que requieren el uso de GAGAS. Esta información es proporcionada a GAGAS en el contexto general de la rendición de cuentas del gobierno.



Leyes, reglamentos y directrices que requieren la utilización de GAGAS

A1.02 Las leyes, reglamentos, contratos, acuerdos de subvención, o políticas con frecuencia requieren el uso de GAGAS en las auditorías. (Véase el apartado 1.04.) Las siguientes son algunas de las leyes, reglamentos y directrices que obligan el uso de GAGAS:

- a.** Ley del El Inspector General de 1978, en su forma enmendada, 5 USC App. Requiere legalmente que el inspector general federal cumpla con GAGAS en la realización de las auditorías a los establecimientos federales, organizaciones, programas, actividades y funciones. La ley establece además que los inspectores generales adoptarán las medidas oportunas para garantizar que todo trabajo realizado por los auditores no federales cumplan con GAGAS;
- b.** La Ley El Jefe del Tesorero de 1990 (Ley Pública 101-576), ampliado por el Gobierno Ley de Reforma de la Gestión de 1994 (Ley Pública 103-356), exige que GAGAS se ha de seguir en las auditorías de la rama ejecutiva, departamentos, organismos y sus estados financieros. La rendición de cuentas de sus dólares fiscales de la Ley 2002 (Ley Pública 107-289) extiende esta obligación a la mayoría de las agencias ejecutivas que no están sujetos a la Jefatura de Finanzas, Oficiales de la ley, a menos que estén exentos para un año dado por la Oficina de Gestión y Presupuesto (OMB); y
- c.** Las Enmiendas a la Ley de Auditoría de 1996 (Ley Pública 104-156) exigen que GAGAS se apliquen en las auditorías de los gobiernos estatales, locales y en las entidades sin fines de lucro que reciban fondos federales ¹⁰⁴. OMB Circular N ° A-133, las auditorías *a los Estados, Los gobiernos locales, y organizaciones sin fines de lucro*, proporcionan las directrices y políticas en la realización de auditorías para cumplir con la Ley de Auditoría Única, y también requiere el uso de GAGAS.

A1.03 Otras leyes, reglamentos, u otras fuentes autorizadas pueden requerir el uso de GAGAS. Por ejemplo, los auditores en el estado y los de niveles locales de gobierno pueden ser obligados por las leyes estatales y locales y los reglamentos a seguir GAGAS. Asimismo, los auditores pudieran estar obligados debido a los términos de un acuerdo o contrato, a cumplir con las GAGAS. El auditor podrá también ser obligado a seguir GAGAS por las directrices de auditoría federal relativa a los requisitos del programa, tales como los emitidos para la vivienda y desarrollo urbano y los programas de ayuda financiera a estudiantes. Conocer y estar actualizado sobre las disposiciones legales, reglamentarias, o fuentes autorizadas puede ayudar a los auditores en el desempeño de su trabajo, de conformidad con las normas exigidas.

¹⁰⁴. Según la Ley de Auditoría, las atribuciones federales incluyen los apoyos (becas, préstamos, garantías sobre préstamos, acuerdos de cooperación, intereses, subsidios, seguros, alimentos, u otras asistencias) y los contratos de recuperación de los costos.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

A1.04 Incluso si no están obligados a hacerlo, los auditores pueden encontrar útil seguir GAGAS en la realización de auditorías federales, estatales y locales a los programas de gobierno, así como en la realización de auditorías gubernamentales a los fondos administrados por contratistas, entidades sin fines de lucro, no gubernamentales y otras entidades. Muchas organizaciones de auditoría que no son requeridas formalmente para hacerlo, tanto en los Estados Unidos de América y en otros países, voluntariamente siguen las Normas GAGAS.

El papel de los encargados de la gestión pública en la rendición de cuentas

A1.05 En el curso de la auditoría GAGAS , los auditores se comunican con los encargados de la gestión pública.

- Para las auditorías financieras, refiérase los apartados 4.05 y 4.06.
- Para certificación o atestiguar, refiérase los párrafos 6.06 al 6,08.
- Para auditorías de resultados, refiérase los párrafos 7.46 al 7,49.

A1.06 Los encargados de la gestión de los asuntos públicos tienen el deber de supervisar la dirección estratégica y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Esto incluye la supervisión del proceso de información financiera, la materia, o el programa de auditoría, incluidos los controles internos. En algunas entidades a las que aplican las normas GAGAS, los encargados de la supervisión también puede ser parte de la gestión. En algunas entidades de auditoría, múltiples partes puede estar encargadas de la supervisión, incluidos los órganos de supervisión, de personal o miembros de comisiones legislativas, los consejos de administración, comités de auditoría, o las partes contratantes de la auditoría.

A1.07 Debido a que las estructuras de gobierno en las entidades y organizaciones gubernamentales pueden variar ampliamente, tal vez no sea siempre evidente, determinar quien se encarga de las funciones claves. En estas situaciones, los auditores deberán evaluar la estructura orgánica de la dirección y el control de las operaciones para alcanzar los objetivos de la entidad. Esta evaluación también incluye la forma en que la dependencia gubernamental delega la autoridad y establece la rendición de cuentas de su gestión.



El papel de la gestión en la rendición de cuentas

A1.08 Los titulares de las entidades tienen responsabilidades fundamentales para llevar a cabo las funciones gubernamentales. (Véase el apartado 1.02.) Los funcionarios responsables de la gestión de la entidad auditada son responsable de:

- a.** Uso de los recursos del gobierno de manera legal, eficaz, eficiente, económica, ética, y equitativa para lograr los fines para los cuales los recursos fueron destinados o el programa fue establecido [105](#);
- b.** Cumplir con las leyes y reglamentos aplicables (incluyendo la identificación de los requisitos que la entidad y el funcionario es responsable de cumplir);
- c.** La aplicación de sistemas diseñados para lograr el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables;
- d.** El establecimiento y mantenimiento eficaz de control interno para ayudar a garantizar que las metas y los objetivos se cumplan, utilizando los recursos de manera eficiente, económica, eficaz y equitativa, y la protección de los recursos; según las leyes y reglamentos, y garantizar que la gestión y la información financiera sea fiable, oportuna y adecuada;
- e.** Proporcionar informes a los que supervisan sus acciones y al público, a fin de demostrar la rendición de cuentas sobre la gestión y los recursos utilizados para llevar a cabo los programas de gobierno y los resultados de estos;
- f.** Abordar las conclusiones y recomendaciones de los auditores, y establecer y mantener un proceso para realizar el seguimiento del estado de esas conclusiones y recomendaciones;
- g.** Implementar sólidas prácticas de adquisición y contratación de auditorías y certificaciones, en particular asegurando que existen procedimientos para el seguimiento de la ejecución del contrato; y
- h.** Adoptar medidas oportunas y apropiadas para prevenir el fraude, actos ilegales, violaciones de las disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, o el abuso que los auditores les informe.

105. Estas responsabilidades se aplican a todos los recursos, financieros y materiales, así como también a los recursos informáticos, ya sea que les sea encomendados en su carácter de funcionarios públicos, por se elegidos con sufragio popular o por otros niveles de gobierno.



Información relacionada con el Capítulo 3

A3.01 En el capítulo 3 se examinan las normas generales aplicables a las auditorías financieras, certificaciones, y auditorías al desempeño realizadas bajo las normas GAGAS. El auditor también puede ofrecer servicios profesionales, distintos a las certificaciones y auditorías, que se denominan a veces servicios nonaudit o servicios de consultoría. Las normas GAGAS no abarcan los servicios “nonaudit” ya que tales servicios no son auditorías o certificaciones. Si una organización de auditoría decide llevar a cabo servicios nonaudit, su independencia para realizar auditorías o certificaciones puede verse afectada. Los servicios no considerados como auditorías que pueden perjudicar o hacer mermar el principio de independencia del auditor, servicios que se examinan en el capítulo 3. (Véanse los párrafos 3.20 al 3.30.) El siguiente complemento ofrece orientación para ayudar a los auditores y entidades en la identificación de este tipo de servicios que a menudo son proporcionados por organizaciones de auditoría a las entidades gubernamentales, sin menoscabo de su independencia con respecto a las entidades a las que proporcionan auditorías o certificaciones.

Nonaudit services

A3.02 Las organizaciones de auditoría con frecuencia proporcionan servicios que difieren de los tradicionales servicios profesionales prestados por un despacho contable o empresa de consultoría. Estos tipos de servicios se realizan a menudo en respuesta a un requerimiento legal, a discreción de la autoridad de un órgano de fiscalización, de un órgano de supervisión legislativa, o una organización externa independiente y no deben ir en menoscabo del principio de independencia del auditor. (Véanse los párrafos 3.20 al 3.30 sobre los requisitos para evaluar si los servicios nonaudit menoscaban el principio de independencia del auditor.)

A3.03 Ejemplos de estos tipos de servicios son las siguientes:

- a.** El suministro de información o datos a una parte peticionaria sin evaluación de un auditor o la verificación de la información o datos;
- b.** La elaboración de normas, metodologías, guías de auditoría, la revisión de programas, o criterios para su uso en todo el gobierno o para su utilización en determinadas situaciones;
- c.** Colaborando con otras organizaciones profesionales para avanzar en la auditoría de las entidades gubernamentales y programas;
- d.** Desarrollo de preguntas y respuestas o documentos para promover la comprensión de las cuestiones técnicas o normas;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- e. La prestación de asistencia y conocimientos técnicos a los órganos legislativos o externos independientes y organizaciones así como ayudar a los órganos legislativos mediante la elaboración de preguntas para su uso en una audiencia;
- f. Proporcionar capacitación, discursos, presentaciones y técnicas;
- g. El desarrollo de encuestas, recepción de respuestas en nombre de otros, e informar de los resultados como "una tercera parte independiente";
- h. La supervisión en la revisión de los proyectos de presupuesto;
- i. La contratación de servicios de auditoría en nombre de una entidad auditada y la supervisión de la ejecución de la auditoría, siempre y cuando los principios fundamentales no sean violados y el auditor en virtud de un contrato, rinda su informe de auditoría a la organización y no a la gestión;
- j. Identificación de buenas prácticas empresariales para los usuarios en la evaluación de programa o sistema de gestión de los enfoques, incluidos los financieros y los sistemas de gestión de la información; y
- k. Prestación de servicios de auditoría, investigación, y la supervisión de los servicios relacionados con que no impliquen una auditoría GAGAS (pero que **podrían** ser realizadas como una auditoría, si la organización hacerlo), como;
 - (1) Las investigaciones de presunto fraude, violación de las disposiciones del contrato o acuerdos de subvención, o abuso;
 - (2) Revisión a nivel de trabajo, tales como impuesto sobre las ventas, evaluaciones que están diseñadas para examinar si las entidades gubernamentales reciben de las empresas, comerciantes, y proveedores todos los impuestos sobre las ventas a que tienen derecho;
 - (3) La recomendación de la auditoría periódica de seguimiento de las contrataciones e informes;
 - (4) Identificar las mejores prácticas o las principales para su uso en la promoción de estas en las organizaciones gubernamentales;
 - (5) El análisis transversal y sobre cuestiones nuevas; y
 - (6) La visión a futuro en el análisis de los programas.



Sistema de control de calidad

A3.04 En el capítulo 3 se examinan los elementos del sistema de control de calidad de una organización de auditoría. A continuación se ofrece orientación para ayudar a los auditores gubernamentales y a las organizaciones de auditoría, en el establecimiento de políticas y procedimientos en su sistema de control de calidad, para hacer frente a los siguientes elementos del párrafo 3.53:

- (1) Auditoría y certificación, la documentación, la presentación de informes; y
- (2) El seguimiento de la calidad:

a. Las normas GAGAS de auditoría y certificaciones, su ejecución, documentación y presentación de informes están en los capítulos 4 y 5 de auditorías financieras, el capítulo 6 para las certificaciones, y los capítulos 7 y 8 para las auditorías al desempeño. En el Capítulo 3 se especifica que el sistema de control de calidad de la organización auditoría incluye las políticas y los procedimientos diseñados para proporcionarle una garantía razonable de que las auditorías, certificaciones y los informes se expidan de conformidad con las normas profesionales y legales y los requisitos reglamentarios. (Véase el párrafo 3.52) Ejemplos de tales políticas y procedimientos son los siguientes:

- (1) La comunicación a los miembros del equipo a fin de que comprendan suficientemente los objetivos de su trabajo y las normas profesionales;
- (2) Planificación y supervisión de la auditoría y las certificaciones;
- (3) La documentación adecuada de la labor realizada;
- (4) Revisión de los trabajos realizados, las resoluciones importantes adoptadas, y la consiguiente documentación de auditoría e informe;
- (5) El examen de la independencia y la cualificación de los expertos externos o contratistas utilizados, así como una revisión del alcance y la calidad de su trabajo;
- (6) Procedimientos para la solución de situaciones difíciles, cuestiones polémicas o desacuerdos entre los miembros del equipo, incluidos los especialistas;
- (7) La obtención y el tratamiento de las observaciones de la entidad auditada sobre los proyectos de informes; y
- (8) Apoyó en la presentación de informes por las pruebas obtenidas, y de conformidad con las normas profesionales aplicables y legales y los requisitos reglamentarios.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

b. El monitoreo es la evaluación periódica de las auditorías y certificaciones en curso, diseñado para proporcionar a los encargados de la dirección de la organización de auditoría, garantías razonables de que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad están diseñados con idoneidad y funcionan eficazmente en la práctica. (Véase el apartado 3.53f) A continuación se ofrecen las siguientes orientaciones para ayudar a las organizaciones de auditoría con la aplicación y vigilancia continua de la calidad:

(1) ¿Quién?: El monitoreo es más eficaz cuando es realizado por personas que no tienen la responsabilidad de la actividad específica objeto del monitoreo (por ejemplo, trabajos específicos o procesos centralizados específicos). El titular o equipo de funcionarios asignados con la responsabilidad del monitoreo, necesitan tener colectivamente una competencia suficiente y adecuada, y la autoridad dentro de la organización de auditoría para asumir esa responsabilidad. Generalmente, el personal o el equipo de funcionarios que desempeñan el monitoreo es distinto al que hace la supervisión de auditoría normal relacionada con las auditorías individuales, y

(2) ¿Cuánto?: El alcance de los procedimientos de vigilancia varía en función de las circunstancias de la organización de auditoría que permitan evaluar el cumplimiento de las normas profesionales aplicables, así como de las políticas y procedimientos del control de calidad.

Ejemplos específicos de procedimientos de monitoreo incluyen;

- (a) El examen de expedientes laborales y administrativos del personal relativos al control de calidad;
- (b) Revisión aleatoria de la documentación de auditorías y certificaciones e informes;
- (c) Entrevistas con personal de la organización de auditoría (según el caso y proceda);
- (d) Resumen periódico por escrito de las conclusiones o hallazgos de los procedimientos de monitoreo, (por lo menos anualmente), y el análisis de las causas sistemática de los hallazgos que indican que se necesitan mejoras;
- (e) La determinación de las medidas correctivas a ser adoptadas o de mejoras que puedan ser implementadas, con respecto a las auditorías y certificaciones revisadas o de las políticas de control y procedimientos de la organización de auditoría;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- (f) La comunicación de los hallazgos encontrados a los funcionarios apropiados de la organización de auditoría, con posterior seguimiento; y
 - (g) El examen de los hallazgos por el personal apropiado de la organización de auditoría, quienes también determinen si las medidas necesarias, incluyendo las modificaciones necesarias del sistema de control de calidad, se realizan en forma oportuna.
- (3)** Revisión aleatoria de expedientes laborales y administrativos del personal: La revisión de expedientes del personal seleccionado, en lo que concierne al control de calidad puede incluir exámenes de:
- (a) El cumplimiento de las políticas y procedimientos relativos a la independencia;
 - (b) El cumplimiento de las políticas de desarrollo profesional continuo, incluida la capacitación;
 - (c) Los procedimientos de selección de personal y la contratación de personal calificado, incluyendo la contratación de consultores o especialistas cuando sea necesario;
 - (d) Los procedimientos relacionados con la evaluación al desempeño y la promoción del personal;
 - (e) Los procedimientos relativos a la apertura, aceptación, y la continuación de la auditoría y certificaciones;
 - (f) La comprensión de las políticas de control de calidad y procedimientos, por parte del personal de la organización de auditoría y la aplicación de estas políticas y procedimientos; y
 - (g) Los procesos de la organización de auditoría para la actualización de sus políticas y procedimientos.
- (4)** El seguimiento de los hallazgos anteriores: El monitoreo de los procedimientos incluirá una evaluación de si la entidad auditada, ha tomado medidas correctivas apropiadas para hacer frente a las conclusiones y recomendaciones de anteriores supervisiones y revisiones inter pares. El personal que participe en la supervisión debe utilizar esta información, como parte de la evaluación de los riesgos asociados con el diseño y la ejecución de la auditoría del sistema de control de calidad de la organización, y en la determinación de la naturaleza, el calendario, y el alcance de los procedimientos de vigilancia.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

(5) Informe por escrito: La organización de auditoría comunicara los resultados de la supervisión de sus sistemas de control de calidad en un informe escrito que le permita adoptar con prontitud medidas apropiadas cuando sea necesario. La información de este informe incluye:

- (a) Una descripción de los procedimientos de control realizados;
- (b) Las conclusiones de los procedimientos de vigilancia; y
- (c) Cuando proceda, una descripción de las deficiencias sistemáticas, repetitivas, o de otras importantes y de las medidas adoptadas para resolverlas.

A3.05 Como se indica en el párrafo 3.61, una organización de auditoría externa **deberá** poner su más reciente informe de revisión entre pares a disposición del público. Ejemplos de cómo cumplir este requisito de transparencia, incluyen la publicación del informe de revisión de pares en un sitio Web externo o en un archivo que este a disposición del público. Para ayudar al público a entender los informes de la revisión entre pares, la organización de auditoría también puede incluir una descripción del proceso de revisión entre pares y la forma en que se aplica a su organización. A continuación se presentan ejemplos de la información adicional, que las organizaciones de auditoría pueden incluir para ayudar a los usuarios a comprender el significado del informe de revisión entre pares.

- a.** Explicación del proceso de revisión entre pares;
- b.** Descripción del sistema de control de calidad de la organización de auditoría;
- c.** Explicación de la relación de la revisión entre pares a la auditoría practicada a la entidad auditada; y
- d.** Si el informe de revisión entre pares es modificado, explicar la revisión al plan de la organización de auditoría para mejorar los controles de calidad y el estado de las mismas.

Información relacionada con el capítulo 7

A7.01 En el Capítulo 7 se analiza el trabajo de campo de las normas de auditorías al desempeño. Un concepto integral de la auditoría al desempeño es el uso de suficientes pruebas adecuadas sobre la base de los objetivos de auditoría, que proporcionen una base sólida para las conclusiones y recomendaciones de la auditoría. A continuación se proporciona ayuda a los auditores en la identificación de los distintos tipos de pruebas y la evaluación de la idoneidad de las mismas en relación con los objetivos de auditoría.



Tipos de pruebas

A7.02 En cuanto a su forma y manera en que se recopila, las pruebas pueden ser clasificadas como físicas, documentales o testimoniales. Pruebas físicas se obtiene por los auditores directos de la inspección o la observación de las personas, los bienes, o los acontecimientos. Estas pruebas pueden ser documentadas en el resumen de las notas, fotografías, vídeos, dibujos, gráficos, mapas o muestras físicas. Las pruebas documentales se obtienen en forma de información ya existente, tales como cartas, contratos, registros contables, facturas, hojas de cálculo, base de datos de extractos, la información almacenada electrónicamente, y de gestión de la información sobre el rendimiento. Es un testimonio obtenido a través de encuestas, entrevistas, grupos focales, foros públicos, o los cuestionarios. Cuentas con frecuencia el uso de análisis incluyendo los procesos de cálculos, comparaciones, la separación de la información en componentes, y argumentos racionales para analizar las pruebas reunidas para determinar si es suficiente y adecuada. (Véanse los párrafos 7,66 y 7,59 para las definiciones de suficientes y adecuados.) La fuerza y la debilidad de cada forma de las pruebas dependen de los hechos y circunstancias relacionados con las pruebas y criterio profesional en el contexto de los objetivos de auditoría.

Adecuación de pruebas en relación a los objetivos de auditoría

A7.03 Uno de los principales factores que influyen en la garantía asociada a una auditoría, es la adecuación de las pruebas en relación con los objetivos de auditoría. Por ejemplo:

- a.** Los objetivos de la auditoría **podieran** centrarse en la verificación de los resultados cuantitativos específicos presentados por la entidad auditada. En estas situaciones, las técnicas de auditoría que probablemente se centran en la obtención de pruebas acerca de la exactitud de las cantidades, pueden incluir el uso de muestreo estadístico;
- b.** Los objetivos de la auditoría **podieran** centrarse en el desempeño de un determinado programa o actividad del ente auditado. En estas situaciones, el auditor podría basarse en información recopilada por el organismo auditado, a fin de responder a esos objetivos de la auditoría. El auditor puede encontrar que es necesario poner a prueba la calidad de esa información, que incluyan tanto su validez como su fiabilidad;



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- c. Los objetivos de la auditoría **podieran** centrarse en información que se utiliza por considerarse que tiene una amplia aceptación o en la obtenida de fuentes generalmente reconocidas, según corresponda. Por ejemplo, las estadísticas económicas emitidas por los organismos gubernamentales para fines tales como el reconocimiento de la inflación, o de algún otro tipo de información emitida por las organizaciones autorizadas. En tales casos, puede no ser práctico o necesario para los auditores, llevar a cabo procedimientos para verificar esta información. Evaluar la naturaleza de la información, su uso común o la aceptación, y la forma en que se utiliza en la auditoría queda a juicio profesional del auditor;
- d. Los objetivos de la auditoría **podieran** centrarse en la comparación o evaluación entre las diferentes funciones del gobierno u organismos. Esta responsabilidad se aplica a todos los recursos, tanto financieros como físicos, así como recursos de información, ya sean asignados a los funcionarios públicos u otros por sus propios miembros o por otros niveles de gobierno;
- e. Los objetivos de la auditoría **podieran** centrarse en la tendencia de la información basada en los datos proporcionados por la entidad revisada. En esta situación, los auditores **pueden** evaluar la evidencia usando pruebas analíticas generales de los datos subyacentes, combinadas con conocimiento y la comprensión de los sistemas o de los procesos usados para compilar la información; y
- f. Los objetivos de la auditoría **podieran** centrarse en la identificación, por parte del auditor, de asuntos emergentes o relevantes que resultan de analizar documentación referenciada o cruzada, ya sea que sea compilada por el auditor o producida y divulgada por otras agencias. En tales casos, **puede** ser provechoso que considere la propiedad en su conjunto de la información compilada junto con otra información disponible sobre el programa. Otras fuentes de información, tales como informes del inspector general u otras auditorías externas, pueden proveer a los auditores de información en relación a si la información producida por la entidad auditada y no verificada, es consistente o puede ser corroborada por otras fuentes de información externa.

Información relacionada con el capítulo 8

A8.01 El capítulo 8 aborda las normas sobre los informes de auditorías al desempeño. La siguiente información se provee para auxiliar al auditor al desarrollar y escribir su reporte de resultados para las auditorías de desempeño.



Elementos de calidad en el informe

A8.02 El auditor **puede** utilizar los elementos de calidad que conlleven a ser oportuno, completo, exacto, objetivo, convincente, claro, y preciso; al desarrollar y redactar el informe del auditor.

a. Exacto: Un informe exacto es apoyado por evidencia apropiada y suficiente, que contiene los hechos relevantes, cantidades, y hallazgos que son vinculados a la evidencia de auditoría. Basarse en los hechos, con una divulgación clara de las fuentes, los métodos, y presunciones de modo que los usuarios del informe puedan juzgar cuánto peso dar la evidencia, ayuda a lograr la exactitud del informe. Divulgar las limitaciones de los datos, así como otro tipo de declaraciones también contribuye a producir informes de auditoría más exactos. Los informes también son más exactos cuando los resultados se presentan en un contexto más amplio. Una forma para ayudar a las organizaciones de auditoría a preparar informes de auditoría más exactos es utilizar un proceso del control de calidad, como la referencia, por ejemplo. Referenciar es un proceso en el cual un auditor experimentado que es ajeno a la auditoría comprueba que las declaraciones de hechos, de cantidades, y de fechas estén reportadas correctamente, que los resultados son apoyados adecuadamente por la evidencia contenida en los papeles de trabajo de la auditoría, y que las conclusiones y las recomendaciones fluyen lógicamente de la evidencia.

b. Objetivo: Ser objetivo significa que la presentación del informe está balanceada en contenido y tono. La credibilidad de un informe se realza significativamente cuando presenta evidencia de una manera imparcial y en el contexto apropiado. Esto significa presentar los resultados de la auditoría de manera imparcial y justa. El tono del informe puede animar a los responsables de la toma de decisiones a que actúen sobre los resultados y las recomendaciones de los auditores. Este tono equilibrado se puede alcanzar cuando el informe presenta la evidencia suficiente y apropiada para respaldar los hallazgos y se abstiene de usar adjetivos o adverbios que caractericen la evidencia de una manera que implique crítica o conclusiones sin fundamento. La objetividad de los informes de auditoría se realza cuando el informe indica explícitamente la fuente de la evidencia y de las presunciones utilizadas en el análisis. El informe **puede** reconocer los aspectos positivos del programa revisado si fuera aplicable a los objetivos de la auditoría.

La inclusión de los aspectos positivos del programa, puede provocar un mejor funcionamiento de otras organizaciones del gobierno que lean el informe. Los informes de auditoría son más objetivos cuando demuestran que el trabajo ha sido realizado por el personal profesional, imparcial, independiente, y bien informado.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- c. Completo:** Ser completo significa que el informe contiene evidencia suficiente y apropiada, necesaria para satisfacer los objetivos de la auditoría y promueve una comprensión de los asuntos divulgados. También significa que el reporte contiene la evidencia y los resultados sin omisión alguna de información relevante y significativa relacionada con los objetivos de la auditoría. Promover en los usuarios del informe una comprensión significa transmitir la perspectiva sobre el alcance y la importancia de los hallazgos divulgados, tales como la frecuencia de la ocurrencia en relación al número de casos o las transacciones revisadas y la relación de los hallazgos con las operaciones de la entidad. El ser completo también significa plasmar claramente que fue y que no fue hecho y explícitamente describir las limitaciones de los datos, los apremios impuestos por restricciones ante el acceso a los expedientes, u otras situaciones.
- d. Convincente:** Un informe convincente es aquel cuyos resultados de auditoría responden a los objetivos de la auditoría, que tales resultados son presentados de manera persuasiva, y que las conclusiones y las recomendaciones fluyen lógicamente de los hechos presentados. La validez de los hallazgos, el carácter razonable de las conclusiones, y la ventaja de poner las recomendaciones en práctica, son más convincentes cuando el informe es apoyado por evidencia suficiente y apropiada. Los informes diseñados de esta manera, pueden ayudar a centrar la atención de los funcionarios responsables en los asuntos que requieren atención y pueden proporcionar un incentivo para tomar la acción correctiva.
- e. Claro:** Ser claro significa que el informe es fácil para que el usuario predeterminado lo lea y entienda. La preparación del informe en un lenguaje tan claro y simple como el tema lo permita, ayuda a los auditores a cumplir este elemento de calidad. El uso de un lenguaje llano, no técnico, auxilia a simplificar la presentación. Definir los términos técnicos, las abreviaturas, y las siglas que se utilizan en el informe es también provechoso. El auditor **puede** resaltar las palabras o resumir dentro del informe para captar la atención del usuario del informe y para destacar el mensaje total. Si se utiliza un resumen, es provechoso si este se centra en las respuestas específicas a las preguntas que resultan de los objetivos de la auditoría, resume los resultados más significativos de la auditoría y las conclusiones principales del informe, y prepara a los usuarios para afrontar las recomendaciones principales. La organización lógica del material, la exactitud y la precisión al plasmar hechos y en llegar a las conclusiones, contribuyen a la claridad y comprensión del informe. El uso eficaz de títulos, de subtítulos y de oraciones de apertura hace el informe más fácil de leer y entender. Las ayudas visuales (tales como cuadros, cartas, gráficos, y mapas) pueden clarificar y resumir el material complejo.



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- f. Conciso:** Ser conciso significa que el informe no es más extenso de lo absolutamente necesario para transmitir y soportar el mensaje. El detalle minucioso detrae el informe, puede incluso encubrir el mensaje verdadero, y puede confundir o distraer a los usuarios. Aunque existe campo para aplicar el juicio en la determinación del contenido del informe, aquellos basados en los hechos y conciso son más probables de rendir resultados.
- g. Oportuno:** Para que tenga el máximo aprovechamiento, proporcionar evidencia relevante a tiempo para responder a los funcionarios de la entidad revisada, a los funcionarios legislativos, y a las necesidades legítimas de otros usuarios es la meta de los auditores. Asimismo, la evidencia proporcionada en el informe es más provechosa si es actual. Por lo tanto, la emisión oportuna del informe es una meta de divulgación importante para los auditores. Durante la revisión, los auditores pueden proporcionar informes provisionales sobre asuntos relevantes a los funcionarios apropiados de la entidad auditada. Tal comunicación alerta a los funcionarios de las materias que necesitan atención inmediata y les permite tomar acciones correctivas antes de la emisión del informe final.



ASE
S I N A L O A

Auditoría
Superior del
Estado de Sinaloa

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

***Apéndice II: Consejo Consultivo de
normas de auditoría gubernamental de
la Contraloría General***



Los miembros del Consejo Consultivo

Jack R. Miller, Presidente
KMPG LLP (retirado)
(miembro 1997-1998; presidente 2001-2008)

El Honorable Ernest A. Almonte
Oficina del Auditor General de
Estado de Rhode Island
(Miembro 2001-2008)

Dr Paul A. Copley
Universidad James Madison
(Miembro 2005-2008)

David algodón
Algodón & Co LLP
(Miembro 2006-2009)

El Honorable Debra K. Davenport
Oficina del Auditor General
Estado de Arizona
(Miembro 2002-2005)

Sra Kristine Devine
Deloitte & Touche, LLP
(Miembro 2005-2008)

Dr. John H. Engström
Northern Illinois University
(Miembro 2002-2005)

El Honorable Richard L. Fera
Oficina del Auditor del Estado
Estado de Nueva Jersey
(Miembro 2002-2005)



ASE
S I N A L O A

Auditoría
Superior del
Estado de Sinaloa

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Dr Ehsan Feroz

Universidad de Minnesota Duluth
(Miembro 2002-2009)

El Honorable Phyllis Fong

Departamento de Agricultura de EE.UU.
(Miembro 2004-2006)

Alex Fraser

De Standard & Poor's
(Miembro 2006-2009)

El Honorable Gregory H. Friedman

Departamento de Energía de EE.UU.
(Miembro 2002-2005)

Mark Funkhouser

Oficina del Auditor Ciudad (retirado)
Kansas City, Missouri
(Miembro 2005-2008)

Michael H. Granof

Universidad de Texas en Austin
(Miembro 2005-2008)

Sr Jerome Heer

Oficina del Auditor del Condado
Milwaukee, Wisconsin
(Miembro 2004-2006)

Sra Marion Higa

Oficina del Auditor del Estado
Estado de Hawaii
(Miembro 2006-2009)

El Honorable John P. Higgins, Jr

Departamento de Educación de EE.UU.
(Miembro 2005-2008)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Sr Russell Hinton

Oficina del Auditor del Estado
Estado de Georgia
(Miembro 2004-2006)

Richard A. Leach

Armada de los Estados Unidos
(Miembro 2005-2008)

Señor Patrick L. McNamee

PricewaterhouseCoopers, LLP
(Miembro 2005-2008)

Sr Rakesh Mohan

Oficina de las evaluaciones del desempeño
Legislatura del Estado de Idaho
(Miembro 2004-2006)

El Honorable Samuel Mok

EE.UU. Departamento de Trabajo
(Miembro 2006-2009)

Sr Harold L. monje

Monje Davis & Company, de protección de la infancia
(Miembro 2002-2009)

William Monroe

Oficina del Auditor General de
Estado de la Florida
(Miembro 2004-2006)

Stephen L. Morgan

Oficina del Auditor de la Ciudad
Austin, Texas
(Miembro 2001-2008)

Robert M. Reardon, Jr

State Farm compañías de seguros
(Miembro 2002-2005)



ASE
S I N A L O A

Auditoría
Superior del
Estado de Sinaloa

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Brian A. Schebler
McGladrey & Pullen, LLP
(Miembro 2005-2008)

Gerald Silva
Oficina del Auditor de la Ciudad
San Jose, California
(Miembro 2002-2009)

Barry R. Snyder
Junta de la Reserva Federal (retirado)
(Miembro 2001-2008)

Daniel Stufflebeam
Western Michigan University
(Miembro 2002-2009)

El Honorable Nikki Tinsley
EE.UU. Agencia de Protección Ambiental de
(Miembro 2002-2005)

George Willie
Bert Smith & Co
(Miembro 2004-2006)



ASE
S I N A L O A

Auditoría
Superior del
Estado de Sinaloa

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

GAO equipo de proyecto

Jeffrey C. Steinhoff, Director Gerente

Franzel Jeanette M., Director de Proyecto

Robert F. Dacey, Jefe de Contabilidad

Abraham D. Akresh, alto nivel de expertos para
Normas de Auditoría

Marcia B. Buchanan, especialista, las normas de auditoría

Michael C. Hrapsky, especialista, las normas de auditoría

Heather I. Keister, especialista, las normas de auditoría

Gail Flister Vallières, especialista, las normas de auditoría

Maxine L. Hattery, analista superior de comunicaciones

Margaret A. Mills, analista superior de comunicaciones

Jennifer V. Allison, del Consejo Administrador



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Breviario

Abuso, mal uso (véase también el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo; certificado de compromisos, normas de presentación de informes, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo; auditorías financieras, normas de presentación de informes, auditorías de resultados, normas de presentación de informes, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo) A.05-A.06
ejemplos de A.06
la rendición de cuentas
gestión de los asuntos públicos, el papel de los responsables A1.05-A1.07
Gobierno 1.01-1.02
los administradores del gobierno y los funcionarios, las responsabilidades de 1,02, A1.08
exacto, como elemento de calidad informe A8.02
Consejo Asesor sobre Normas de Auditoría Gubernamental, los miembros del Apéndice II
Procedimientos acordados (véase el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo)
normas AICPA
certificación de compromisos 1.15a, 3.45, 6.01, 6.03-6.04, 6.06, 6.30
para las auditorías financieras 1.15a, 3.44, 4.01, 4.03, 4.05, 4.19, 4.26-4.28, 5.01, 5.03, 5.15, 5.23, 5.26
relación con GAGAS 1.15a
Asociación Americana de Evaluación 1,16
Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA ver también las normas) 1.15a
American Psychological Association 1,16
idoneidad de las pruebas 7.59-7.65, A7.03
garantía (véase el control de la calidad y confiabilidad; una garantía razonable)
certificado de compromisos (véase también el GAGAS)
tipos de 1,23
Materia 1,24
las calificaciones para los auditores, más 3,45
certificado de compromisos, normas de trabajo de campo 6.01-6.29
abuso 6.13c-6,14
acordado-a nivel de los procedimientos de contratación 1.23c, 6.13b
AICPA normas de 6,01, 6.03-6.06
causa 6.18
comunicación, auditor 6.06-6.08
condición 6,17
acciones correctivas 6.09, 6.18-6.19
criterios de 6,16, 6.17, 6.20-6.26
efecto 6,19
pruebas 6.04b, 6.16, 6.18, 6.20-6.22
examen a nivel de compromisos 1.23a, 6.10, 6.13a



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

conclusiones, el desarrollo de elementos de 6.15-6.19
el fraude y actos ilegales 6.13
control interno 6.10-6.12
materialidad 6,28
la planificación de 6.04, 6.06-6.10, 6.13a, 6.15
compromisos anteriores 6.09
examen a nivel de compromisos 1.23b, 6.13b
la evaluación de riesgo, 6.09, 6.13a
terminación antes de terminado el compromiso 6,08
violaciones de los contratos o convenios de subvención 6.13, 6.29
utilizando trabajo de los demás 6,25
certificado de compromisos , normas de presentación de informes 6.30-6.56
abuso 6.33, 6.36-6.42
Normas AICPA 6,30
la evaluación de riesgo, 6.56b
información clasificada de 6.52, 6.55-6.56
información confidencial o sensible 6.51-6.56
acciones correctivas 6.42, 6.44-6.45, 6.49
información directa a los partidos fuera de 6.39-6.41
distribución 6.56
conclusiones 6.42-6.43
el fraude y actos ilegales 6.33, 6.36-6.40, 6.42, 6.44
GAGAS, la presentación de informes de auditoría con el cumplimiento de 1.11-1.13, 6.32
de control interno 6.33-6.35, 6.42, 6.44
investigaciones o procedimientos judiciales, comprometer 6,38
limitado uso oficial 6.52-6.53, 6.55
material debilidad en el control interno 6,33, 6.34b
recomendaciones 6,42
deficiencias significativas de control interno en 6,33, 6,34
opiniones de los funcionarios responsables 6.44-6.50
violaciones de los contratos o convenios de subvención 6.33, 6.36-6.40, 6.42, 6.44
Objetivo de la auditoría (véase el objetivo, la auditoría)
auditoría de riesgo 7,01, 7,05, 7,07, 7.10-7.11, 7.24, 7.26, 7.28-7.29, 7.57
auditores, de las calificaciones (véase competencia)
los auditores la responsabilidad de 3,39, 4,26
auditorías de certificación y compromisos, los tipos de 1.17-1.21
causa (véase el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

información clasificada (véase el limitado uso oficial de certificación en virtud de compromisos, normas de información financiera, auditorías, normas de presentación de informes; auditorías de resultados, normas de presentación de informes)

Claro, como elemento de calidad informe A8.02e

observaciones (véase opiniones de los funcionarios responsables en virtud del certificado de compromisos, normas de información financiera, auditorías, normas de presentación de informes; auditorías de resultados, normas de presentación de informes)

competencia 3.33, 3.40-3.49

certificado de compromisos, calificaciones adicionales de 3,45

formación profesional continua 3.46-3.49

la educación y la experiencia 3,42

auditorías financieras, nuevas calificaciones de 3,44

criterio profesional 3,33, 3,42

necesidades de capacitación, evaluación y dotación de personal para 3,41

especialistas 3.43d, 3.49

conocimientos técnicos y habilidades requeridas 3,43

completa, como elemento de calidad informe A8.02c

el cumplimiento de las auditorías (ver auditorías de resultados)

el cumplimiento de GAGAS declaración 1.11-1.13

modificados 1.12b

sin modificar 1.12a

ordenador basado en los sistemas de información (véase la información)

conclusiones 8.16, 8.27 conclusiones 8,16, 8,27

condición (véase el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo)

conflicto de intereses, evitando (véase también la independencia) 2,10

Conciso, como elemento de calidad informe A8.02f

servicios de consultoría (véase nonaudit servicios)

formación profesional continua (CPE) 3.46-3.49

horas 3.46

orientación 3,48

la responsabilidad de 3,48

para los especialistas 3.49

temas, determinar las 3,47

calendario 3.46

Marco COSO nota a pie de página 92

convinciente, como elemento de calidad informe A8.02d

criterios (véase el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo)



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

la fiabilidad de los datos (ver información)
definiciones (ver condiciones)
documentación (véase también el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías financieras, normas de presentación de informes, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo)
de formación profesional continua 3.48-3.49
de las decisiones profesionales mediante sentencia 3,38
GAGAS, la salida de la 1.07b
GAGAS, la importancia de no cumplir con 1.12a
de la independencia, 3.15, 3.19, 3.30 3.08f
de sistema de control de calidad 3.52-3.53
la economía y la eficiencia auditorías (ver auditorías de resultados)
efecto (véase el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo)
principios éticos 2.01-2.15
los conflictos, evitando 2,10
como marco de referencia 2,04
y la independencia
información, el uso de gobierno 2.11-2.12
integridad 2,03, 2.05b, 2.08-2.09
objetividad, 2.05c, 2.10
posición, el uso de gobierno 2.05d, 2.11, 2.14
comportamiento profesional 2.05e, 2.15
interés público 2,03, 2.05a, 2.06-2.07
el uso de gobierno 2.05d, 2.11, 2.13
la responsabilidad de personal de organización y 2,03
tono 2,01
transparencia 2,12
material explicativo 1.08-1.10
control de calidad externo de examen (véase la revisión por pares, externos)
pruebas (véase también el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo; auditorías de resultados, normas de presentación de informes; información) 1.25-1.27, 7.55-7.71
cantidad y el tipo necesario, la identificación de 7,40
adecuación 7.56, 7.59-7.65, A7.01, A7.03
plan de auditoría
de la causa 7.75



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

documentación de 7,77
insuficiente 8.07
fuentes, la identificación de 7,39
la suficiencia de 7.56, 7.66-7.67
la suficiencia y conveniencia de, incierto o limitado 8.14-8.15
suficientes y adecuados 7.55-7.71, 8.14-8.15, 8.26, A7.01-A.7.02
tipos de 7.60-7.65, A7.02
auditorías financieras (véase también el GAGAS)
calificaciones para, más 3,44
tipos de 1,22
auditorías financieras, las normas de trabajo de campo 4.01-4.29
abuso 4.12-4.13 4.12-4.13
AICPA normas 4.01, 4.03
causa 4.17
comunicación, auditor 4.05-4.08
el cumplimiento de las leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o convenios de subvención 4.06-4.07
condición 4,16
medidas correctivas 4.09, 4.17-4.18
criterios de 4,15
definición 1.22
documentación 4.05-4.06, 4.08, 4.16, 4.19-4.24
efecto 4,18
pruebas 4.03c, 4.07, 4.15, 4.17, 4.19
conclusiones, el desarrollo de elementos de 4.14-4.18
el fraude y actos ilegales 4.27-4.28
GAGAS, salida de 4,21
gestión de los asuntos públicos, la identificación de los acusados de 4,06
de control interno 4.03b, 4.06-4.07
materialidad 4,26
inexactitudes, material 4.03b, 4.10-4.13, 4.27-4.28
inexactitudes, los tipos de nota a pie de página 57
planificación, 4.05-4.09, 4.14, 4.26-4.28
compromisos anteriores, el uso de 4,09
riesgo, la evaluación de 4.03b, 4,09
una garantía razonable de 4.01b
supervisión 4.03a



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

supervisión 4,20
antes de la terminación de auditoría concluido 4,08
violaciones de los contratos o convenios de subvención 4.10-4.11
trabajo de los demás, el uso de 4,23
auditorías financieras, normas de presentación de informes 5.01-5.44
abuso 5.10, 5.15-5.21
AICPA normas 5.01, 5.03, 5.06, 5.15, 5.23, 5.26
información clasificada de 5.40, 5.43-5.44
el cumplimiento de las leyes, reglamentos, contratos, subvenciones y 5.07-5.09
comunicación, auditor 5.14, 5.16, 5.18, 5.23-5.25, 5.43, 5.44b
información confidencial o sensible 5.39-5.44
acciones correctivas 5.21, 5.29d, 5.32-5.33, 5.37
información directa a los partidos fuera de 5.18-5.20, 5.31
distribución 5.40-5.41, 5.44
documentación 5.14, 5.16, 5.44
estados financieros previamente emitidos 5.26-5.30
conclusiones, la presentación de 5.21-5.22
el fraude y actos ilegales 5.10, 5.15-5.18
GAGAS, la presentación de informes de auditoría con el cumplimiento de 1.11-1.13, 5.05-5.06
deficiencias de control interno 5.10-5.14, 5.29d
control interno, debilidad material en 5.10, 5.11b, 5.13
control interno, la presentación de informes sobre 5.07-5.14, 5.29d
investigación o procedimiento judicial, lo que limita la presentación de informes a los asuntos que no comprometería 5,17
uso limitado informe 5.40-5.41, 5.43
inexactitudes 5.26-5.29
recomendaciones 5,21
reexpresión 5.26-5.31
Importancia relativa, la evaluación de 5,12
cuestiones importantes, la comunicación 5.23-5.25
opiniones de los funcionarios responsables 5.32-5.38
violaciones de los contratos o convenios de subvención 5.10, 5.15-5.18
el fraude y actos ilegales , los indicadores de riesgo de (véase también el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo; certificado de compromisos, normas de presentación de informes, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo; auditorías financieras, normas de presentación de informes, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo; auditorías de resultados, normas de presentación de informes) A.07-A.08
GAGAS (véase también el certificado de participación, las normas de presentación de informes, auditorías



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías financieras, normas de presentación de informes, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo; auditorías de resultados, normas de presentación de informes) 1.01-1.34, A1.02, A1.04
aplicación, A1.02, A1.04
certificación de compromisos 1.03-1.04, 1.23-1.24
auditorías de certificación y compromisos, los tipos de 1.17-1.20
el cumplimiento de las declaraciones 1.11-1.13
salida de 1.07b, 1.12b-1.13, 4.21, 7.81
material explicativo 1.08-1.10
para las auditorías financieras 1,22
orientación, 1,21 suplementario, A.01-A8.02
leyes, reglamentos y directrices que requieren A1.02, A1.04
nonaudit y servicios 1.33-1.34
entidades no gubernamentales, la aplicabilidad a 1,04
para la ejecución de auditorías 1.25-1.32
propósito 1,03
relación con otras normas 1.14-1.16
requisitos, las categorías de 1,07
la terminología, la utilización de 1.05-1.10
gestión de los asuntos públicos, el papel de los acusados con A1.05-A1.07
la información gubernamental, los recursos, y la posición, el uso adecuado de 2.11-2.14
orientación complementaria A.01-A8.02
los malos tratos, ejemplos de A.05-A.06
pruebas en relación con los objetivos de auditoría, la idoneidad de A7.03
pruebas, los tipos de A7.01, A7.02
indicadores de riesgo de fraude, los ejemplos de A.07-A.08
gestión de los asuntos públicos, el papel de los acusados con A1.05-A1.07
gobierno la rendición de cuentas, GAGAS en el contexto de A1.01, A1.08
deficiencias de control interno, los ejemplos de A.03-A.04
leyes, reglamentos y directrices que requieren GAGAS A1.02, A1.04
leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención, la importancia de los objetivos de auditoría A.09-A.11
gestión, el papel de A1.08
nonaudit servicios A3.01-A3.03
la presentación de informes, auditoría de gestión A8.01-A8.02
informe de calidad A8.02
actos ilegales (véase el fraude y actos ilegales)
independencia (véase también la objetividad) 3.01-3.30



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

rechazo de trabajo debido a problemas de independencia 3,04
los principios éticos 3,01
impedimentos externos 3.10-3.11
organizaciones de auditoría externa 3.13-3.15
impedimentos identificados después del informe 3,04
las funciones de auditoría interna 3.16-3.19
nonaudit servicios y 3.20-3.30
nonaudit servicios y los principios generales 3.22-3.24
nonaudit servicios, los tipos de 3.25-3.30
la independencia de organización 3.12-3.21
impedimentos personales 3.07-3.09
de los principios, por encima de 3.22-3.23
salvaguardias, complementario 3,30
especialista de 3,05
información (véase también la prueba, el control interno)
procesada por computadora 7,65
de los funcionarios de la entidad auditada 7,64
auto-reporte de 7,62
Instituto de Auditores Internos (IIA) 1.16a, 3.16, 5.44b, 6.56b, 8.43b
integridad 2.08-2.09
la auditoría interna 1.16a, 7.22, 8.43b
independencia 3.16-3.19
como nonaudit servicio 3.29l,
informe de revisión de pares 3,61
auditoría de rendimiento 7,22, 8.43b
presentación de informes externos notas a pie de página 69, 88, 103; 5.44b, 6.56b, 8.43b
de control interno (véase también el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo; certificado de compromisos, normas de presentación de informes, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo; auditorías financieras, normas de presentación de informes, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo; auditorías de resultados, normas de presentación de informes)
auditoría como objetivo 1,28, 1,30
definición de la nota 14, 7.15c
deficiencias, ejemplos de A.03-A.04
en auditorías financieras 1,22
para los sistemas de información 1.30f, 4.22, 6.24, 7.16, 7.23-7.27, 7.65
nonaudit servicio 3.27-3.29
objetivos, los tipos de 7.19-7.20
auditorías de resultados en 1.28, 1.30, 7.16-7.27
como el asunto 1,24



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

complementario de pruebas y presentación de informes 4,07
interior del sistema de control de calidad (véase el control de la calidad y fiabilidad)
Internacionales de auditoría y normas de garantía de la Junta 1.15c
Comité Mixto de Normas para la Evaluación de la Educación 1.16c
leyes, reglamentos y disposiciones de los contratos o acuerdos de subvención
determinar la significación de los objetivos de la A.09-A.11
que requieren GAGAS A1.02, A1.04
en auditorías de resultados 7.15a
limitado oficiales de uso de informes (véase el certificado de compromisos, normas de información financiera, auditorías, normas de presentación de informes; auditorías de resultados, normas de presentación de informes)
función de gestión en la rendición de cuentas A1.08
auditoría de gestión (véase el desempeño de auditoría)
los controles de la gestión (véase el control interno)
directivos y funcionarios, las responsabilidades de gobierno 1,02
nonaudit servicios 1.33-1.34, 3.20-3.30, A3.01, A3.03
ejemplos de organizaciones de auditoría en el gobierno A3.03
y la independencia 3.20-3.30
principios generales 3.22-3.24
salvaguardias, complementario 3,28
tipos de 3.25-3.30, A3.03
entidades no gubernamentales, la aplicabilidad de GAGAS a las auditorías del 1,04, A1.04
objetivos, la auditoría (véase también el rendimiento de las auditorías, las normas de trabajo de campo, auditorías de resultados, normas de presentación de informes; la materia) 1.13, 1.18-1.19, 1.23, 1.28-1.32
certificado de compromiso 1,23
cumplimiento 1,31
la economía y la eficiencia 1,29
la información adecuada para A7.03
control interno de 1,28, 1,30
o la superposición de múltiples 1,19
auditoría de gestión 1.28-1.31, 7.03, 7.07-7.08
programa de la eficacia y los resultados 1,29
análisis prospectivo 1,32



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

tipos de 1.28-1.32
Objetivos, como elemento de calidad informe A8.02b
objetivos, el alcance y la metodología (véase también el rendimiento de cuentas, el trabajo de campo y el rendimiento normas de auditoría, normas de presentación de informes) 8.09-8.13
objetividad (véanse también los auditores de las responsabilidades, la independencia) 2,10
En las auditorías operacionales (ver auditorías de resultados)
revisión por pares externos 3.50b, 3.55-3.63
dictamen desfavorable la nota 43
contrato, la auditoría organizaciones que tratan de entrar en un 3,62
opinión modificado la nota 43
transparencia pública
informes de la nota 40, 3.59, 3.61-3.36
evaluación de riesgos 3,58
alcance 3.56-3.57
la selección de las contrataciones 3,58
equipo de criterios de 3,54
Usar el trabajo de otra organización de auditoría, 3,63
auditorías de resultados (véase también la prueba)
objetivos de auditoría, los tipos de 1,27-1,32
definición
pruebas 1.25-1.27
GAGAS y otras normas 1,16
auditorías de resultados, el trabajo sobre el terreno las normas de 7,01-7,84
abuso 7.33-7.34
plan de auditoría, la preparación de 7.50-7.51
auditoría de riesgo 7,01, 7,05, 7,07, 7.10-7.11, 7.29, 7.36
causa 7.75 7,75
comunicación, auditor 7.46-7.49
el cumplimiento de los objetivos 7.19c
condición 7,74
acciones correctivas 7,36
criterios de 1.25, 7.37-7.38
efecto 7,76
documentación 7.06, 7.45, 7.47-7.49, 7.74, 7.77-7.84
eficacia y eficiencia los objetivos 7.19a
carta de compromiso 7,48
pruebas de 7,03, 7,05, 7,07, 7,10, 7,27, 7,37, 7.39-7.40, 7.55-7.71, A7.01, A7.03



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

conclusiones, el desarrollo de elementos de 7.72-7.76
el fraude y actos ilegales 7.30-7.32
Desviación de las normas GAGAS, la 1.07b, 1.12-1.13, 7.81
controles de los sistemas de información 7.23-7.27
de control interno, 7.16-7.27
deficiencia de control interno 7,21
de control interno, los tipos de 7.19-7.20
leyes, reglamentos, contratos y acuerdos de subvención 7.15a, 7.28-7.29
metodología (véase también la planificación) 7,07, 7,10
Objetivos de la auditoría 7.07-7.08, A7.03
resultados 7.15g
productos 7.15f
planificación 7.06-7.12, 7.16, 7.30, 7.36, 7.41, 7.50-7.51
compromisos anteriores 7.36
la definición de programa pie de pagina 91
operaciones del programa 7.15e
la comprensión de los programa, 7.13, 7.15
una garantía razonable de 4.01b, 7,01, 7,03
relevancia y fiabilidad 7.19b
la salvaguarda de los bienes y recursos 7,20
ámbito de aplicación, alcance (véase también la planificación) 7,07, 7,09
significación 7,01, 7,04, 7,07, 7,11
la asignación de personal, 7,44
utilizando el trabajo de otros especialistas 7,45
supervisión 7.52-7.54
terminación de auditoría antes de la conclusión 7,49
los usuarios del informe de auditoría 7,14
violaciones de los contratos o convenios de subvención 7.21, 7.28-7.29
trabajo de los demás, utilizando 7.41-7.43
auditorías de resultados, normas de presentación de informes 8.01-8.43
abuso 8.18, 8.21-8.25
información clasificada de 8.39, 8.42-8.43
comunicación, auditor 8,07, 8,19, 8,22
información confidencial o sensible 8.38-8.42
conclusiones 8,27
acciones correctivas 8,05, 8,14, 8,28, 8,32, 8,36
información directa a los partidos fuera de 8.24-8.26
distribución 8.43



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

pruebas 8.12-8.15, 8.26
conclusiones 8.14-8.26
forma de informe de auditoría 8,04
el fraude y actos ilegales 8.18, 8.21-8.24
la presentación de informes de auditoría con el cumplimiento de 1.11-1.13, 8.30-8.31
auditores internos 8.43b
deficiencias de control interno 8.18-8.20
investigaciones o procedimientos judiciales, comprometer 8,23
limitada-oficial-, utiliza el informe 8.39-8.40, 8.42
metodología de 8,09, 8,13
objetivos, la auditoría 8,10
objetivos, el alcance y la metodología 8.09-8.13
leyes sobre los registros públicos 8,42
efectos 8,05
calidad, los elementos del informe A8.02
recomendaciones 8.28-8.29
alcance 8.11
opiniones de los funcionarios responsables 8.08, 8.32-8.37
violaciones de los contratos o convenios de subvención 8.18, 8.21-8.25
comportamiento profesional 2,15
criterio profesional , 3.20, 3.31-3.39
auditor responsabilidad 3,39
conocimiento colectivo
competencia y de 3,33, 3,42
documentación de las decisiones utilizando 3,38
la independencia, la determinación de deterioro de 3,20
nivel de riesgo, teniendo en cuenta 3,37
la comprensión, la determinación de nivel requerido de 3,36
los requisitos profesionales, la utilización de la terminología en 1.05-1.10
categorías de 1,07
material explicativo 1.05, 1.08-1.10
los requisitos presumiblemente obligatorios 1.07b
Requisito incondicional s 1.07a
programa de auditorías o evaluaciones (ver auditorías de resultados)
programa de la eficacia y los resultados de auditorías (ver auditorías de resultados)
uso adecuado de la información gubernamental, los recursos, y la posición 2.11-2.14
Public Company Accounting Oversight Board 1.15b
interés público, 2.06-2.07



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

público necesita saber 1,02

control de calidad y fiabilidad (véase también la revisión por pares externos) 3.50-3.63, A3.04, A3.05

documentación de 3,52

vigilancia 3.53f-3,54, A3.04b

de revisión inter pares, A3.05

sistema de 3.51-3.54, A3.04, A3.05

una garantía razonable de 4.01b, 7,01, 7,03, 7,07, 7,10

recomendaciones 8.28-8.29

informe de calidad, elementos de A8.02

normas de presentación de informes (véase el certificado de compromisos, la presentación de informes, auditorías financieras, presentación de informes, auditorías de resultados, la presentación de informes)

requisitos, la utilización de la terminología en el ámbito profesional (ver requisitos profesionales,

alcance 7.09

importancia pie de pagina 28, 7.01, 7.04, 7.07, 7.11, 7.57, 7.70

deficiencias significativas (véase el certificado de compromisos, normas de presentación de informes)

especialistas

calificaciones 3.49

independencia de 3,05

utilizar 7,45

materia de elaboración de normas, contabilidad financiera y presentación de informes la nota 8

normas, la elección entre aplicables 1,19

normas de otros órganos (véase también entradas individuales para los órganos normativos) 3,16

los gobiernos de los estados nota a pie de página 9

suficiencia 7.66-7.67

orientación complementaria (véase la orientación, suplementario)

términos 1.05-1.10

adversos de revisión inter pares opinión nota 43

abuso de 4.12, 6.14, 7.33

la rendición de cuentas 1,02

adecuación 7,56, 7,59

certificado de compromiso 1,23

organización de auditoría la nota 3

procedimientos de auditoría 7,10

los riesgos de auditoría 7,05



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

auditoría 1,01
auditor la nota 2
competencia 3.40-3.42
equidad de la nota 1
auditor experimentado notas a pie de página 52, 82, 98
material explicativo 1.08-1.10
auditoría financiera 1.22 1,22
fraude notas a pie de página 57, 81, 95
actos ilegales nota de pie de página 59
Intrascendentes notas a pie de página 66, 86
independencia 3,03
integridad 2.08-2.09
de control interno de la nota 14, 1.30, 7.15c, nota de pie de página 92
debilidad material, 6.34b
materialidad nota a pie de página 28, 4,26
Puede, podrá, pudo, y podría 1.08
metodología 7,10
inexactitudes nota a pie de página 57
declaración cumplimiento GAGAS modificados 1.12b
modificados de revisión inter pares opinión nota 43
más que intrascendente, 66 notas a pie de página 86
más de distancia notas a pie de página 65, 85
debe y es necesario 1.07a
objetividad 2,10
resultados 7.15g
productos 7.15f
auditoría de gestión 1.25-1.28
requisito presumiblemente obligatorio 1.07b
probable notas a pie de página 65, 85
comportamiento profesional 2,15
criterio profesional 3.32-3.34
escepticismo profesional
programa de la nota 13
Programa de operaciones 7.15e
uso adecuado de la información gubernamental, los recursos, y la posición 2.11-2.14
interés público 2.06-2.07
sistema de control de calidad, 3,51



NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

garantía razonable de 4.01b, 7,03
razonablemente posible notas a pie de página 65, 85
pertinencia 7.59a
fiabilidad 7.59c
remoto notas a pie de página 65, 85
requisito 1.05-1.07
exigencia incondicional 1.07a
alcance 7,09
debe 1.07b
importancia nota a pie de página 28, 7-04
Importancia relativa nota a pie de página 89
deficiencias significativas 5.11a, 6.34a
Especialista, pie de pagina 21
Materia 1.23-1.24
suficiencia 7.56, 7.66-7.67
suficientes, medios idóneos de prueba 7,56
los encargados de la gobernanza notas a pie de página 49, 80, 97; A1.06, A1.07
declaración del cumplimiento GAGAS sin modificar 1.12a
validez 7,59
los encargados de la gestión pública, la rendición de cuentas en las comunicaciones A1.05-A1.07
certificado de compromisos 6.07-6.08
definición notas a pie de página 49, 80, 97; A1.06, A1.07
auditorías financieras 4.06-4.08
auditorías de resultados 7.46-7.49
oportuno, como elemento de calidad informe A8.02g
relación calidad-precio auditorías (ver auditorías de resultados)
opiniones de los funcionarios responsables (véase el certificado de compromisos, normas de información financiera, auditorías, normas de presentación de informes; auditorías de resultados, normas de presentación de informes)
violaciones de los contratos o convenios de subvención (véase el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo; certificado de compromisos, normas de presentación de informes, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo; auditorías financieras, normas de presentación de informes, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo; auditorías de resultados, normas de presentación de informes)
3.63 trabajo de otros, utilizando (véase también el certificado de compromisos, normas de trabajo de campo, auditorías financieras, las normas de trabajo de campo, auditorías de resultados, las normas de trabajo de campo) 3,63