

**§158** 08/12/98.- R.J. N° 165-98-J/ONPE.-  
**Modifica el Manual de Procedimientos de Verificación de Firmas. (19/12/98)**

**RESOLUCION JEFATURAL N° 165-98-J/ONPE**

Lima, 8 de diciembre de 1998

**CONSIDERANDO:**

Que, por Resoluciones N° 067-97-J/ONPE y N° 043-98-J/ONPE [T.263,§181] se aprobó el Manual de Procedimientos de Verificación de Firmas, que en su punto séptimo, norma la verificación electrónica del número de Libreta Electoral y de apellidos y nombres de los adherentes a las Organizaciones Políticas y Listas Independientes.

Que, en el proceso de verificación electrónica se considera como registro hábil aquellos registros de las listas de adherentes que tienen coincidencia de 100% en el número de Libreta Electoral y apellido paterno con los registros del padrón electoral; sin embargo, se constata que, en algunos casos, vistos el apellido materno y nombres, se trata de diferente ciudadano.

Que, se ha observado que registros declarados no hábiles; por no cumplir con el requisito de coincidencia porcentual en el apellido paterno o en el materno o en los nombres, en algunas oportunidades, visto en su conjunto, se trata del mismo ciudadano.

Que, es necesario ajustar los procedimientos en la estimación del número de adherentes hábiles estipulados en el Reglamento de Procedimientos de Verificación de Firmas aprobados por Resoluciones N° 067-97-J/ONPE y N° 043-98-J/ONPE, tomando en cuenta los dos considerandos anteriores al presente párrafo.

De conformidad con el Artículo 182° de la Constitución Política del Perú, la Ley N° 26487 [T.229,§153], Orgánica de la Oficina Nacional de Procesos Electorales y la Ley N° 26859 [T.257,§001], Orgánica de Elecciones.

**SE RESUELVE:**

**Artículo 1°.-** Modifíquese la fase 3 del punto 7 del Manual de Procedimientos de Verificación de Firmas aprobado por Resolución N° 043-98-J/ONPE; que queda redactada de la siguiente manera:

*"Fase 3.- En caso de no identificarse al adherente en las fases uno y dos, se identifica el registro del padrón electoral con mayor coincidencia con el adherente de la Lista, y si los porcentajes de coincidencia con la Libreta Electoral son mayores o igual al 75% y el promedio de coincidencia en los apellidos paterno, materno y nombres es no menor de 68% se toma como registro coincidente."*

**Artículo 2°.-** En los posteriores períodos de verificación de firmas, no registrará el paso 1.1.1 del punto 7 del Manual de Procedimientos de la Verificación de Firmas aprobado por Resolución N° 067-97-J/ONPE y Resolución N° 043-98-J/ONPE.

**Artículo 3°.-** Si un adherente que aparece una vez en una Lista figura con anterioridad como hábil en otra, se le contabilizará para la aplicación de la fórmula del Número Adicional de Firmas (Na), aprobado por Resolución N° 101-97-J/ONPE. Si el mismo adherente presentado aparece nuevamente en la Lista, se le aplicará esta fórmula multiplicada previamente por 0.5.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

JOSE PORTILLO CAMPBELL, Jefe de la Oficina Nacional de Procesos Electorales.

**§159** 12/12/98.- R.J. N° 173-98-J/ONPE.-  
**Dicta disposiciones relativas al cómputo de votos nulos en el caso de anulación de actas electorales. (19/12/98)**

**RESOLUCION JEFATURAL N° 173-98-J/ONPE**

Lima, 12 de diciembre de 1998

**CONSIDERANDO:**

Que, el Presidente de la República ha convocado por Decreto Supremo N° 045-98-PCM [T.270,§074] a la Segunda Elección Municipal de 1998 para el domingo 13 de diciembre;

Que, el Artículo 8° de la Resolución Jefatural N° 166-98-JNE aprobó que los votos de las mesas de sufragio cuyas actas electorales hayan sido declaradas nulas por el Jurado Nacional de Elecciones o por los Jurados Electorales Especiales, se contabilizarán en el Cómputo de Sufragio como votos nulos;

Que, es necesario precisar la cantidad de votos nulos que se consignarán en el cómputo;

De conformidad con el Artículo 182° de la Constitución Política del Perú [T.211,§213], la Ley N° 26487 [T.229,§153], Orgánica de Elecciones y la Ley N° 26859 [T.257,§001], Orgánica de Elecciones;

**SE RESUELVE:**

**Artículo 1°.-** Si un acta electoral es anulada por el Jurado Electoral Especial o por el Jurado Nacional de Elecciones, por error material o irregularidades en el acto electoral, los votos de dicha acta ingresarán al cómputo como votos nulos, de la siguiente manera:

a) Si el número de votos emitidos del acta anulada es menor que el número de electores hábiles de la mesa de sufragio, se carga en el cómputo como votos nulos el total de los votos emitidos.

b) Si el número de votos emitidos del acta anulada es mayor que el número de electores hábiles, se carga al cómputo como votos nulos el número de sufragantes de la mesa de sufragio.

c) Si no aparece el número de sufragantes en el acta anulada o su número es mayor que los electores hábiles, se carga como votos nulos el número de electores hábiles.

**Artículo 2°.-** Comuníquese la presente resolución al Jurado Nacional de Elecciones.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

JOSE PORTILLO CAMPBELL, Jefe de la Oficina Nacional de Procesos Electorales.

**§160** 18/12/98.- R. N° 152-98-CG.- **Aprueba Manual, Guías de Planeamiento y Elaboración del Informe de Auditoría Gubernamental y las Guías de Papeles de Trabajo y del Auditado. (19/12/98)**

**RESOLUCION DE CONTRALORIA N° 152-98-CG**

Lima, 18 de diciembre de 1998

Vistos, la Hoja de Recomendación N° 001-98-CGR/AID del 15 de diciembre de 1998, del Coordinador General del Proyecto de Apoyo a la Modernización de la Contraloría General;

**CONSIDERANDO:**

Que, conforme al D.L. N° 26162 [T.199,§338], es atribución de la Contraloría General de la República, como ente

rector del sistema, formular técnicas y procedimientos a ser empleados por el Sistema Nacional de Control en su accionar, a fin de optimizar la gestión fiscalizadora;

Que, dentro de la política de Modernización del Estado, corresponde a este Organismo Contralor establecer lineamientos y pautas que orienten al accionar de los órganos del sistema, hacia la eficiencia, efectividad y economía en su labor, en el marco de una adecuada estructura del Sistema Nacional de Control;

Que, en tal sentido, en atención a la atribución señalada, resulta necesario proporcionar a los órganos del sistema, normas que orienten y unifiquen métodos y procedimientos de fiscalización, favoreciendo a un funcionamiento sistémico, organizado y uniforme de la gestión fiscalizadora;

Que, conforme al documento de vistos, la Gerencia de Auditoría Central, ha otorgado opinión favorable a la propuesta de la Coordinación del Proyecto de Apoyo a la Modernización de la Contraloría General, para la aprobación del Manual de Auditoría Gubernamental, de las Guías de Planeamiento de Auditoría Gubernamental, de la Elaboración del Informe de Auditoría Gubernamental y la Guía del Auditado, financiados con fondos de USAID - PERU y la Guía de Papeles de Trabajo, formulada con fondos de la contraparte;

Con visación de la Secretaría Técnico-Jurídica y de Ética; En uso de las facultades conferidas en los Artículos 16° y 24° del Decreto Ley N° 26162, Ley del Sistema Nacional de Control:

**SE RESUELVE:**

**Artículo Primero.-** Aprobar el "Manual de Auditoría Gubernamental" y las "Guías de Planeamiento de Auditoría Gubernamental", "Elaboración del Informe de Auditoría Gubernamental", "Guía de Papeles de Trabajo" y "Guía del Auditado" que forman parte integrante de la presente resolución, como anexo adjunto.

**Artículo Segundo.-** Los referidos documentos serán orientadores de la actividad de auditoría gubernamental efectuada por los órganos del Sistema Nacional de Control, señalados en el Artículo 2° del Decreto Ley N° 26162 y por las Sociedades de Auditoría cuando presten servicios a las entidades del ámbito.

**Artículo Tercero.-** Encárguese a la Escuela Nacional de Control la difusión de la precitada normativa entre los servidores y funcionarios del sistema y coordinar su actualización.

Regístrese, comuníquese y publíquese.

VICTOR ENRIQUE CASO LAY, Contralor General de la República.

**§161** 15/12/98.- R.D.N. N° 458-98-INC.- Declara como Patrimonio Cultural de la Nación a la Zona Arqueológica Conchopata, provincia de Huamanga, departamento de Ayacucho. (19/12/98)

**RESOLUCION DIRECTORAL NACIONAL  
N° 458/INC**

Lima, 15 de diciembre de 1998

**CONSIDERANDO:**

Que, mediante los Informes de Supervisión N° 506-98-INC/DGPA-MREC-MPP, de fecha 19 de agosto de 1998 y N° 753-98-INC/DGPA-AMHC, de fecha 1 de diciembre de 1998, del personal técnico de la Dirección General de Patrimonio Arqueológico, se señala que se ha constatado el carácter arqueológico de los Sectores A y B de Conchopata; así

como la destrucción de estos sectores por parte de la Asociación Pro Vivienda Magisterial "María Cordero". Asimismo, se recomienda a la Dirección Nacional del INC, la "Declaración de Patrimonio Cultural de la Nación" a la Zona Arqueológica Conchopata, ubicada en el distrito de Ayacucho, provincia de Huamanga, departamento de Ayacucho;

Que, mediante Acuerdo N° 279, de fecha 14 de diciembre de 1998, la Comisión Técnica de Arqueología, aprobó el Plano N° 98-004 y la Memoria Descriptiva de la Zona Arqueológica Conchopata, remitido por el Instituto Departamental de Ayacucho. El plano consigna un área total de 30,492.28 m<sup>2</sup>, correspondiéndole en el Sector A: un área de 10,276.40 m<sup>2</sup> y un perímetro de 462.30 m.l. y en el Sector B: un área de 20,215.88 m<sup>2</sup> y un perímetro 619.55 m.l.;

Que, el Sitio Arqueológico Conchopata, es una zona arqueológica considerada como de gran importancia cultural y científica correspondiente a una ocupación de la Epoca Wari, Horizonte Medio (550 - 1200 D.C.);

Que, de acuerdo a lo establecido por la Ley N° 24047 [T.132,Pág.59], Ley General de Amparo al Patrimonio Cultural de la Nación y su modificatoria - Ley N° 24193 [T.134, Pág.374]; los sitios arqueológicos tienen carácter intangible, inalienable e imprescriptible siendo competencia del INC, establecer las acciones en salvaguarda de los sitios arqueológicos por ser conformantes del Patrimonio Cultural de la Nación;

Estando a lo acordado y con la visación de la Dirección General de Patrimonio Arqueológico y la Oficina General de Asesoría Jurídica;

De conformidad con lo dispuesto en la Ley N° 24047, Ley General de Patrimonio Cultural de la Nación y su modificatoria - Ley N° 24193; la Ley N° 25762 [T.197,§069] - Ley Orgánica del Ministerio de Educación y su modificatoria - Ley N° 26510 [T.230,§144]; Decreto Supremo N° 050-94-ED [T.221,§084], Reglamento de Organización y Funciones del Instituto Nacional de Cultura;

**SE RESUELVE:**

**Artículo 1°.-** Declarar como "Patrimonio Cultural de la Nación" a la Zona Arqueológica Conchopata, ubicada en el distrito de Ayacucho, provincia de Huamanga, departamento de Ayacucho, de acuerdo al Plano N° 98-004 y la Memoria Descriptiva comprendiendo un área total de 30,492.28 m<sup>2</sup>, correspondiéndole en el Sector A: un área de 10,276.40 m<sup>2</sup> y un perímetro de 462.30 m.l. y en el Sector B: un área de 20,215.88 m<sup>2</sup> y un perímetro 619.55 m.l.

**Artículo 2°.-** Encargar a la Dirección General de Patrimonio Arqueológico del INC la evaluación de los daños causados a efectos de determinar la sanción correspondiente a los responsables.

**Artículo 3°.-** Encargar al Instituto Departamental de Cultura - Ayacucho la delimitación física de la Zona Arqueológica Conchopata, de acuerdo al plano referido en el Art. 1° y establecer las acciones de emergencia y la elaboración de un Plan de Manejo para su puesta en valor, en concordancia con lo estipulado en la Ley N° 24047 y la Resolución Suprema N° 559-85-ED [T.136,Pág.152].

**Artículo 4°.-** Transcribese la presente resolución a la Municipalidad del distrito de Ayacucho, al Poder Judicial Provincial de Ayacucho y demás autoridades políticas y militares.

Regístrese y comuníquese.

LUIS ARISTA MONTOYA, Director Nacional.



Contraloría General de la República

# MAGU

## MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

**SEPARATA ESPECIAL**

### MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL - MAGU

#### INDICE GENERAL

Introducción.

#### PARTE I

#### CRITERIOS BÁSICOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- Capítulo I : Aspectos conceptuales de la auditoría gubernamental.  
 Capítulo II : Criterios básicos sobre auditoría gubernamental.  
 Capítulo III : Visión General del proceso de auditoría gubernamental.  
 Glosario de términos.

#### PARTE II

#### AUDITORIA FINANCIERA

- Capítulo IV : Visión General.  
 Capítulo V : Fase de Planeamiento.  
 Capítulo VI : Fase de Ejecución.  
 Capítulo VII : Fase de Informe.  
 Glosario de términos.

#### PARTE III

#### AUDITORÍA DE GESTIÓN

- Capítulo VIII : Visión General.  
 Capítulo IX : Fase de Planeamiento.  
 Capítulo X : Fase de Ejecución.  
 Capítulo XI : Fase de Informe.  
 Glosario de términos.

#### PARTE IV

#### EXAMEN ESPECIAL

- Capítulo XII : Visión General.  
 Capítulo XIII : Examen Especial.

#### APENDICES

- Apéndice 1 : Resumen de las principales disposiciones legales de la Contraloría General de la República.

- Apéndice 2 : Disposiciones complementarias del Sistema Nacional de Control  
 Apéndice 3 : Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU.  
 Apéndice 4 : Debilidades de los factores de ambiente de control interno.  
 Apéndice 5 : Controles para el sistema de información computarizada (Ambiente SIC).  
 Apéndice 6 : Guía del auditado.  
 Bibliografía consultada.

#### INTRODUCCIÓN

El Manual de Auditoría Gubernamental, en adelante MAGU, es el documento normativo fundamental que define las políticas y las orientaciones para el ejercicio de la auditoría gubernamental en el Perú. Es aprobado por el Contralor General de la República en su calidad de titular del órgano rector del Sistema Nacional de Control.

#### OBJETIVOS

1. Establecer los postulados, criterios, metodología y los procesos que requiere la auditoría gubernamental, con el propósito de uniformar el trabajo de los auditores y promover un mayor grado de eficiencia, efectividad y economía en el desarrollo de la auditoría gubernamental en su conjunto.
2. Determinar los criterios básicos que permitan en el futuro llevar a cabo el control de calidad de la auditoría gubernamental que realicen los auditores del Sistema Nacional de Control (Contraloría General de la República, Organos de Auditoría Interna del sector público y las Sociedades de Auditoría Independiente, previamente designadas por el Organismo Superior de Control).
3. Aplicar las normas de auditoría gubernamental-NAGU aprobadas por la Contraloría General de la República y aquella normatividad que sea pertinente, estableciendo criterios modernos para el desarrollo de la auditoría gubernamental.
4. Proporcionar un importante texto de consulta para los profesionales que ejercen la auditoría gubernamental, y promover la formación de auditores en las Universidades del país
5. Permitir el dictado de programas de entrenamiento profesional en la Escuela Nacional de Control, para los profesionales que ejercen la auditoría gubernamental aplicando el marco conceptual y terminología uniforme.

#### CRITERIOS Y FUNDAMENTOS UTILIZADOS

En la preparación del MAGU, se han utilizado los criterios y fundamentos que se resumen a continuación:

1. Normas de auditoría gubernamental aprobadas por la Contraloría General de la República, mediante Resolución de Contraloría N° 162-95-CG del 26.9.95 y modificada mediante Resoluciones de Contraloría N° 246-95-CG de fecha 28.12.95 y N° 112-97-CG de fecha 20 de junio de 1997.

2. Normas de auditoría generalmente aceptadas, aprobadas en el III Congreso Nacional de Contadores Públicos en 1997, modificadas por los pronunciamientos 2 y 3 del Colegio de Contadores Públicos de Lima, 1993, y 1996;

3. Normas Internacionales de Auditoría (Versión 1992) aprobadas por el INTOSAI, siglas en inglés de International Organization of Supreme Auditing Institutions.

4. Normas Internacionales de Auditoría-NIA, aprobadas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores-IFAC (siglas en inglés).

5. Declaraciones sobre Normas de Auditoría-SAS publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos-AICPA, en la medida que fueron aplicables.

6. Pronunciamientos vigentes del Colegio de Contadores Públicos de Lima aprobados y ratificados en los Congresos Nacionales de Contadores Públicos del Perú.

7. Normas de Auditoría Gubernamental publicadas y aprobadas por la Contraloría General de los Estados Unidos de América-GAO, (revisión 1994).

8. Directrices de control interno (versión 1992) aprobadas por el INTOSAI.

9. Normas técnicas de control interno para el sector público emitidas por la Contraloría General de la República, julio 1998.

## ALCANCE

El Manual de auditoría Gubernamental-MAGU- tiene el alcance siguiente:

1. Comprende la Auditoría financiera, la auditoría de gestión y examen especial, de acuerdo con el marco conceptual de las normas de auditoría gubernamental aprobado por la Contraloría General de la República.

2. El MAGU es aplicable a los auditores de la Contraloría General de la República, a los auditores internos de las entidades del Sector Público Nacional y a los auditores de las sociedades de auditoría independiente, cuando sean designados para examinar a entidades del Estado.

3. Corresponde a la Contraloría General de la República ejercer el control de calidad de la auditoría gubernamental y determinar si el trabajo de los auditores fue concluido, de acuerdo con la normatividad, criterios y metodología establecida en el Manual de Auditoría Gubernamental-MAGU.

## ORGANIZACIÓN DEL MAGU

1. El texto del MAGU está organizado en capítulos, secciones y párrafos, y en hojas sueltas, para permitir su actualización, ordenamiento y archivo. Su presentación se ha organizado de la forma siguiente:

- Criterios Básicos de la Auditoría Gubernamental (Parte I).
- Auditoría Financiera (Parte II).
- Auditoría de Gestión. (Parte III).
- Examen especial (Parte IV).

2. Cada página del MAGU tiene un encabezado para describir el capítulo que corresponda, y un pie de página en el que se señala la parte del manual, así como la fecha de emisión, la referencia al Manual de Auditoría Gubernamental, y numeración ascendente en cada sección. Estas referencias permiten al lector ubicarse en qué parte del manual se encuentra, al igual que buscar la información que más le interese.

3. El MAGU tiene un glosario de términos que se encuentra incluido al final de las partes I, II y III. Así, se han elaborado glosarios para: (1) Criterios Básicos de la Auditoría Gubernamental, (2) Auditoría Financiera y (3) Auditoría de Gestión. Estos glosarios recogen los mismos

términos utilizados en el MAGU y se considera que son importantes para el usuario del manual.

4. Al inicio de cada parte del manual se incluyen los índices de cada capítulo. El índice identifica las partes que están disponibles para el lector. La bibliografía utilizada en el manual tiene una referencia general de todos los textos, manuales, artículos consultados, etc. y se encuentra al final del MAGU.

## SUGERENCIAS PARA SU UTILIZACIÓN Y ACTUALIZACIÓN

1. El manual es un texto de consulta para los auditores y personal relacionado con la auditoría gubernamental y debe ser utilizado en cada programa de entrenamiento o curso de actualización o taller de trabajo que se efectúe. La idea fundamental es que el manual incluya elementos normativos de aplicación práctica de las normas profesionales, que promuevan la uniformidad de criterio al desarrollar una auditoría financiera, una auditoría de gestión o examen especial; lo que permitirá efectuar un control de calidad adecuado sobre el trabajo realizado por los auditores.

2. Las guías de planeamiento e informe de auditoría gubernamental son documentos complementarios al MAGU que contienen la práctica y los ejemplos que ayudan al auditor a fortalecer su criterio profesional, conjuntamente con el manual y las normas de auditoría gubernamental.

3. Los cursos de entrenamiento que dicta la Escuela Nacional de Control estarán basados en el MAGU como documento oficial del Sistema Nacional de Control. Las Sociedades de Auditoría Independiente designadas por la Contraloría General de la República para desarrollar auditorías, deberán utilizar el MAGU para unificar el proceso de la auditoría, así como sus propios manuales, siempre y cuando no se opongan a los criterios mínimos establecidos en el MAGU para el ejercicio de la auditoría.

4. El MAGU se revisará en forma periódica y en cada versión de actualización la Escuela Nacional de Control imprimirá y distribuirá las páginas que modifican a las anteriores, a fin de mantener este documento debidamente actualizado.

## AGRADECIMIENTOS

La Contraloría General de la República, expresa reconocimiento al **Instituto Interamericano de Auditoría y Contabilidad-IIAC**, por su participación en la elaboración del Manual de Auditoría Gubernamental-MAGU del Sistema Nacional de Control.

El equipo de consultores que ha participado en la elaboración de este importante documento, ha desplegado su esfuerzo y experiencia para presentar un manual integral que permita desarrollar la auditoría gubernamental en el Perú, en un marco conceptual sólido, de acuerdo con las normas profesionales vigentes.

Lima, diciembre de 1998

## PARTE I

### CRITERIOS BASICOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

#### CAPITULO I

#### ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

##### Sección

- 010 Marco de referencia de la auditoría.
- 020 Postulados básicos de la auditoría gubernamental.
- 030 Atribuciones y competencias del Sistema Nacional de Control.

- 040 Auditoría Gubernamental, objetivos y tipos de auditoría.  
050 Responsabilidad y auditoría gubernamental.

## CAPITULO II

### CRITERIOS BÁSICOS SOBRE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

#### Sección

- 060 Criterios básicos.  
065 Responsabilidad de los auditores.  
070 Control de calidad de la auditoría.  
075 El sistema de control interno y la auditoría gubernamental.

## CAPITULO III

### VISION GENERAL DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

#### Sección

- 080 Aspectos generales.  
085 El proceso de la auditoría financiera.  
090 El proceso de la auditoría de gestión.  
Glosario de términos.  
Criterios básicos de la auditoría gubernamental  
Auditoría financiera.  
Auditoría de gestión.

## CAPITULO I

### Aspectos conceptuales de la Auditoría Gubernamental

#### 010 Marco de referencia de la auditoría

01. Aun cuando el auditor se encuentre familiarizado con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de contabilidad y normas internacionales de auditoría, el tema de los principios de la auditoría ha sido tratado en forma superficial por la literatura profesional. Algunos auditores consideran que las normas de auditoría generalmente aceptadas, constituyen el equivalente de los principios aplicables a la auditoría.

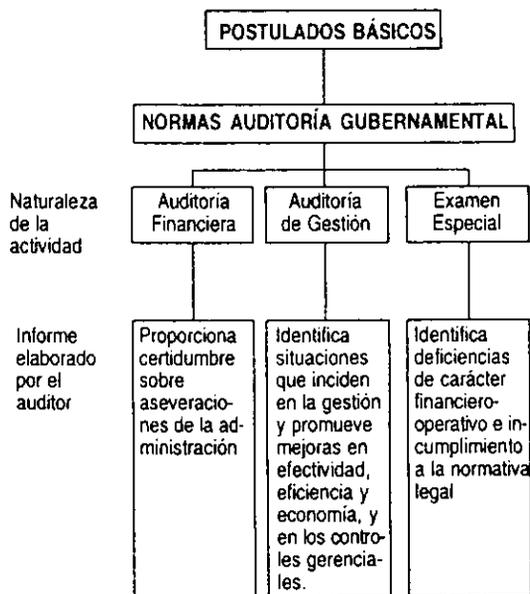
02. Un principio es definido como una verdad fundamental, una doctrina o ley básica. En el campo de la auditoría gubernamental se considera que los principios son verdades fundamentales que reúnen las características siguientes:

- Son autoevidentes, es decir, no necesitan ser demostrados;
- Generalmente aceptados por la profesión del contador público; y,
- reconocidos por las disposiciones legales en un país determinado.

03. Los postulados ocupan el lugar de la piedra angular de cualquier marco teórico, puesto que sin ellos no podría establecerse nada posterior, es decir, la edificación de los principios generales que regulan la auditoría profesional. Desde el punto de vista semántico no existe una diferencia marcada entre principio y postulado, por lo que para evitar cualquier discusión preferimos usar al término postulado. En el gráfico siguiente se presenta el marco de referencia de la auditoría gubernamental, el mismo que comprende a los postulados básicos para el ejercicio de la auditoría gubernamental, las normas de auditoría gubernamental, así como las actividades que se indican:

- Auditoría financiera.
- Auditoría de gestión.
- Examen especial.

#### Marco de Referencia de la Auditoría Gubernamental



#### Postulados básicos

04. Son premisas coherentes y lógicas que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría. Sirven de soporte a las opiniones de los auditores en sus informes, especialmente, en casos en que no existan normas específicas aplicables.

#### Normas de Auditoría Gubernamental

05. Son emitidas por la Contraloría General de la República y guardan compatibilidad con los postulados básicos de la auditoría gubernamental. Estas normas constituyen una guía para los auditores, puesto que les permiten establecer el marco de su actuación, así como los procedimientos que deben aplicar.

#### Auditoría financiera

06. En una auditoría financiera el auditor proporciona un nivel alto de certidumbre (satisfacción obtenida sobre la confiabilidad de las aseveraciones efectuadas por la administración que van a ser utilizadas por terceros), en cuanto a la ausencia de errores importantes en la información examinada. Esto se manifiesta de modo positivo en el dictamen bajo la expresión de una razonable certidumbre. La definición de auditoría financiera puede encontrarse en la sección 040, numeral 13 o sección 100 Parte II.

#### Auditoría de gestión

07. En este tipo de examen de alcance amplio el auditor identifica situaciones o circunstancias significativas que inciden en la gestión de la entidad o programa bajo examen y pueden motivar oportunidades de mejoras en términos de efectividad, eficiencia y economía, así como el control gerencial de la entidad. La definición de este concepto puede apreciarse en la sección 040, numeral 13 y sección 400, Parte III.

#### Examen Especial

08. Este examen puede incluir una combinación de objetivos financieros y operativos o restringirse a sólo uno de ellos, dentro de una área limitada o asunto específico de las operaciones. Tiene como propósito verificar el manejo de los recursos presupuestarios de un período dado, así como el cumplimiento de los dispositivos legales aplicables. También se efectúan exámenes especiales para investigar denuncias de diversa índole, ejercer control, sobre las donaciones, procesos licitatorios, el endeudamiento público y los controles de gestión gubernamental.

**020 Postulados básicos de la Auditoría Gubernamental**

1. Los postulados son hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y, sirven de soporte a las opiniones de los auditores en sus informes, especialmente, en casos en que no existan normas específicas aplicables.

2. Mautz y Sharaf indican que un postulado es una suposición que puede ser verificable y resulta esencial para el desarrollo de la teoría. Señalan cinco características generales que deben reunir los postulados:

- esenciales para el desarrollo de cualquier disciplina intelectual;
- suposiciones que no lleguen por sí mismas a una verificación directa;
- una base para la inferencia;
- fundamentales para la construcción de cualquier estructura teórica; y,
- susceptibles de ser recusados a la luz del posterior avance del conocimiento.

**Postulados básicos de la auditoría gubernamental**

- 1: *Autoridad legal para ejercer las actividades de auditoría gubernamental.*
- 2: *Aplicabilidad de las normas de auditoría gubernamental.*
- 3: *Importancia relativa*
- 4: *La auditoría gubernamental se dirige a la mejora de las operaciones futuras, en vez de criticar solamente el pasado.*
- 5: *Juicio imparcial de los auditores*
- 6: *El ejercicio de la auditoría gubernamental impone obligaciones profesionales a los auditores*
- 7: *Acceso a todo tipo de información pública.*
- 8: *Aplicación de la materialidad en la auditoría gubernamental.*
- 9: *Perfeccionamiento de los métodos y técnicas de auditoría.*
- 10: *Existencia de controles internos apropiados.*
- 11: *Las operaciones y contratos gubernamentales, están libres de irregularidades y actos de colusión.*
- 12: *Responsabilidad (obligación de rendir cuenta) y auditoría gubernamental.*

**Postulados básicos de la auditoría gubernamental**

3. A continuación se describen doce postulados básicos aplicables al campo de la auditoría gubernamental.

**Postulado 1: Autoridad legal para ejercer las actividades de auditoría gubernamental**

4. Este postulado plantea que la Institución Superior de Auditoría, en el caso del Perú, la Contraloría General de la República, es creada por ley, la cual debe determinar las condiciones de actuación, ámbito de competencia, funciones y responsabilidades generales, para el ejercicio de la auditoría gubernamental. Cualquiera sea la normativa, la función esencial de la Institución Superior de Auditoría es sostener y fomentar la obligación de rendir cuentas (responsabilidad) de los funcionarios y servidores del sector público, lo cual incluye el promover buenas prácticas de gestión económico-financiera. Esta función exige que las personas que administren fondos o bienes públicos sin excepción estén sujetas a la jurisdicción de la Institución Superior de Auditoría.

5. La auditoría gubernamental debe llevarse a cabo de acuerdo con disposiciones legales establecidas para regular su funcionamiento, las mismas que deben prevalecer sobre las normas de auditoría gubernamental en caso de conflicto. En tal caso, el auditor gubernamental tiene la responsabilidad profesional de recomendar la modificación de aquella disposición que no le permite llevar a cabo una auditoría gubernamental efectiva y eficiente.

6. La ley del Sistema Nacional de Control, Decreto Ley N° 26162, establece el mandato y atribuciones de la Contraloría General de la República-CGR y los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control. Su ámbito de actuación abarca la auditoría financiera, la auditoría de gestión, la auditoría gubernamental con enfoque integral y los exámenes especiales.

**Postulado 2: Aplicabilidad de las normas de auditoría gubernamental**

7. Las normas de auditoría gubernamental-NAGU son criterios que determinan los requisitos de orden personal y profesional del auditor, y se orientan a uniformar el trabajo de la auditoría gubernamental y obtener resultados de calidad.

8. Las NAGU deben ser cumplidas obligatoriamente por el personal integrante de la Contraloría General de la República y Organos de Auditoría Interna de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control; así como por el personal de las Sociedades de Auditoría Independiente cuando son designadas para efectuar auditorías gubernamentales. El incumplimiento de las NAGU, conlleva responsabilidad administrativa, sin perjuicio de las responsabilidades de distinta naturaleza que pudieran derivarse. (Ver apéndice 3).

9. Para garantizar la efectividad del trabajo de auditoría, debe promoverse el establecimiento de un programa de control de calidad, con el objeto de verificar el cabal cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental y las disposiciones contempladas en el MAGU; garantizándose con ello la bondad de los servicios de auditoría.

**Postulado 3: Importancia relativa**

10. Se considera *importancia relativa* a la magnitud o naturaleza de un monto erróneo, incluyendo una omisión en la información financiera que, ya sea individualmente o en total, a la luz de las circunstancias, hace probable que se vea influido el juicio de una persona razonable que confía en la información, o que su decisión sea afectada como resultado de tales errores u omisiones.

11. Un asunto es de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario del informe de auditoría gubernamental. La importancia relativa, frecuentemente, se estima en términos de valor cuantitativo, pero la naturaleza o las características inherentes a una transacción o actividad o, grupo de ellas, puede determinar que un asunto se convierta en algo esencial.

12. Además de su valor o su naturaleza, un asunto puede tener importancia relativa por el contexto en que aparezca. Por ejemplo, la relación que guarda una transacción con:

- la impresión general originada por la información financiera;
- el total, del que forma parte;
- los elementos relacionados con ella; y,
- el valor de esa misma operación o transacción en años anteriores.

**Postulado 4: La auditoría gubernamental se dirige a la mejora de las operaciones de las entidades.**

13. La auditoría gubernamental tiene como propósito principal proporcionar la base informativa que justifica la implementación de recomendaciones que posibiliten mejoras administrativas y financieras por parte de la dirección de la entidad auditada, quien además se encuentra obligada a aplicar, cuando sea necesario, las sanciones pertinentes. Para la ejecución de la auditoría deben diseñarse acciones y procedimientos que ofrezcan la garantía razonable para la detección de los errores, irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros o sobre los objetivos de la auditoría; así como debe prestarse atención a las situaciones o transacciones susceptibles de entranar actos ilícitos que pudieran afectar indirectamente los resultados de la auditoría. Cualquier elemento que permita al auditor advertir la existencia de irregularidades, fraude o algún

error que pueda tener efectos materiales sobre la auditoría en curso debe motivar su revelación suficiente y adecuar los procedimientos para verificar o disipar tal situación.

14. La auditoría gubernamental es una fuerza positiva que busca mejorar la administración pública, dirigiéndose a encontrar medidas más efectivas, eficientes y económicas que eleven el desempeño (rendimiento) y la calidad de los servicios del gobierno y las funciones públicas, evitando la reiteración de circunstancias adversas reveladas por la auditoría. La auditoría gubernamental se dirige a la mejora de las operaciones futuras, más que a exclusiva crítica del pasado, a la sola revelación de irregularidades o a la aplicación de sanciones.

15. Los auditores gubernamentales desarrollan un servicio útil para el público, Congreso de la República, gobierno como un conjunto y alta dirección de la entidad sujeta a examen, a través de la evaluación y verificación de las operaciones, actividades y contratos gubernamentales, dando fe de su grado de conformidad con criterios establecidos y formulando recomendaciones para mejoras futuras.

**Postulado 5: Juicio imparcial de los auditores**

16. Este postulado se refiere a la objetividad con que deben actuar los auditores gubernamentales en el ejercicio de sus funciones. Ello implica que la auditoría debe efectuarse sobre la base de una evaluación objetiva de los hechos rodeada de imparcialidad y libre de influencias que pudieran deteriorar las conclusiones derivadas de las evidencias obtenidas. La Institución Superior de Auditoría debe aplicar su propio criterio en situaciones particulares que surgen en el curso de las auditorías gubernamentales.

17. Los auditores gubernamentales no deben ejercer ninguna función, con excepción de la auditoría. En algunas circunstancias, por mandato de la ley u otras normas reglamentarias, los auditores pueden ser obligados a realizar funciones que no son pertinentes con sus deberes principales; acciones que al ejercitarse comprometen su independencia y a la propia entidad.

18. Cuando el auditor gubernamental es llamado a participar en comités o comisiones de asesoramiento para fines específicos, debe mantener una actitud mental de independencia, para que posteriormente efectúe la auditoría. Por ello, es preferible cuando sea pertinente, evitar cualquier posible actividad que podría dar la impresión a otras personas que el auditor no es completamente independiente.

19. Este postulado igualmente es aplicable para los auditores de los Organos de Auditoría Interna conformados del Sistema Nacional de Control, quienes deben mantener el máximo grado de independencia posible, como empleados de la entidad a quien deben auditar, a pesar de circunstancias de amistad y relaciones personales con otros funcionarios o trabajadores.

20. La Ley del Sistema Nacional de Control, Decreto Ley N° 26162, indica que uno de los principios que guía el ejercicio de la auditoría gubernamental es la "Objetividad". Este concepto se refiere a que las auditorías deben realizarse sobre la base de una evaluación de los hechos rodeados de imparcialidad.

**Postulado 6: El ejercicio de la auditoría gubernamental impone obligaciones profesionales a los auditores**

21. Este postulado indica que la Contraloría General de la República cumple su función auditando a las entidades públicas e informando los resultados de sus auditorías. Para cumplir esta función los auditores deben conservar su independencia y objetividad.

22. La posición del auditor gubernamental impone obligaciones profesionales proporcionales, en la medida que adquiere responsabilidad ante el público, el Congreso de la República, el gobierno, la entidad auditada y, su propia institución auditadora.

23. El código de ética profesional constituye un grupo de reglas heterónomas, es decir, son obligatorias en función del vínculo jurídico que las une; sin embargo, este conjunto de normas sólo son guías mínimas de orientación, puesto que el deber concreto en situaciones particulares que afronta cada auditor gubernamental, reside en

los principios generales de los propios códigos y en los principios de la ética inscritos al interior del hombre.

24. Las áreas de obligación profesional son cubiertas por la Ley del Sistema Nacional de Control, las normas de auditoría gubernamental y directivas emitidas por la Contraloría General de la República-CGR. El establecimiento y mantenimiento de un Código de Ética para los auditores es promovido por el órgano rector del Sistema Nacional de Control.

**Postulado 7: Acceso a todo tipo de información pública**

25. Para cumplir efectivamente con sus funciones, los auditores deben tener acceso, tanto a las fuentes de información, como a la documentación que elaboran los funcionarios y empleados de la entidad auditada; aspecto que se encuadra dentro del precepto de *universalidad*. La atribución de la Institución Superior de Auditoría en cuanto a acceder a todo tipo de información y sin limitación alguna a los registros, operaciones y transacciones de toda índole celebrados por entidades públicas, contribuye a reducir al mínimo los futuros problemas en su ámbito de competencia.

26. La administración pública determina que se lleven registros y archivos de todas las operaciones, actividades y contratos. Las disposiciones legales exigen la retención y protección de documentos y archivos por periodos de tiempos largos para los propósitos de la auditoría. Los auditores gubernamentales tienen la autoridad para exigir la presentación de evidencias y tomar declaraciones, así como tienen un mecanismo de coordinación con funcionarios de la entidad auditada en caso necesario.

27. Según la Ley del Sistema Nacional de Control, la Contraloría General de la República tiene la facultad de acceder en cualquier momento y sin limitación a los registros, documentos e información de las entidades del sector público, aun cuando sean secretos.

**Postulado 8: Aplicación de la materialidad en la auditoría gubernamental**

28. Este postulado precisa que la Contraloría General de la República debe establecer políticas generales para dirigir sus recursos disponibles hacia áreas, operaciones y transacciones de mayor significación, en las cuales pueden ser utilizados sus esfuerzos para promover mejoras en el desempeño (rendimiento) de las entidades públicas.

29. En la auditoría gubernamental el auditor debe tener cuidado en utilizar el tiempo disponible para el examen de una entidad específica, a fin de evaluar y ayudarla a solucionar sus problemas más importantes, aun cuando esto involucre descuidar la atención de los problemas menores que se encuentren.

30. Las operaciones, actividades y contratos por montos sin importancia no merecen la inversión del tiempo del auditor. La determinación de qué es material y qué no lo es, constituye un asunto de juicio profesional para el auditor gubernamental. La materialidad es una de las áreas más difíciles de la auditoría gubernamental porque raramente las disposiciones legales toman en cuenta este concepto, a pesar que desde el punto de vista legal un faltante de caja por un monto menor, puede ser tan serio como un caso de fraude de grado mayor.

31. La Ley del Sistema Nacional de Control, considera que uno de los principios que guía la auditoría gubernamental es la materialidad o significación económica, es decir, la concentración del control en las transacciones u operaciones de más significación en la entidad examinada.

**Postulado 9: Perfeccionamiento de los métodos y técnicas de auditoría**

32. La Contraloría General de la República, debe contribuir al perfeccionamiento de los métodos y técnicas que se aplican para controlar la validez de los criterios utilizados, en la evaluación del desempeño (rendimiento) de la entidad auditada.

33. La importancia del rol que vienen adquiriendo los auditores exige de ellos el perfeccionamiento y la elaboración de nuevas metodologías, así como las técnicas para determinar si la entidad auditada aplica criterios razonables, en la evaluación de su desempeño operativo. Los auditores deben servir de métodos y técnicas modernas

utilizadas por otras disciplinas profesionales. La Ley del Sistema Nacional de Control, Decreto Ley N° 26162, establece como uno de los criterios que orientan el ejercicio de la auditoría gubernamental la *especialización* que, considera la necesidad de efectuar el control en función de la naturaleza de la entidad en la que incide.

**Postulado 10: Existencia de controles internos apropiados**

34. La gerencia de cada entidad pública es responsable de implementar y mantener un sistema de control interno sólido, con el propósito de proteger los recursos, determinar la veracidad y confiabilidad de la información financiera y gerencial, promover eficiencia en las operaciones, alentar la adhesión a las políticas prescritas y lograr las metas y objetivos programados. La existencia de un satisfactorio sistema de control interno no elimina irregularidades, ni la posibilidad de su ocurrencia, pero sí la minimiza. El auditor gubernamental tiene la responsabilidad de encontrar y revelar debilidades en el sistema de control interno y formular las recomendaciones necesarias para su fortalecimiento.

35. La exactitud y la corrección de los informes y estados financieros son la expresión de la situación financiera y del resultado de las operaciones de una entidad. La dirección es responsable de que los informes financieros o de cualquier otro tipo, en su forma y contenido, sean correctos y adecuados. Es también responsabilidad de cada entidad pública establecer un sistema que suministre información financiera oportuna y confiable.

36. Es obligación de la entidad auditada y no de la Institución Superior de Auditoría establecer sistemas adecuados de control interno para proteger sus recursos. Es también obligación de la entidad auditada, asegurarse de que dichos controles se apliquen y funcionen de manera que garanticen el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y, que las decisiones se adopten con probidad y corrección. En cualquier caso, esto no exime al auditor, cuando descubre controles inadecuados o inexistentes, de presentar a la entidad auditada las correspondientes observaciones, conclusiones y recomendaciones.

37. La Ley del Sistema Nacional de Control, precisa que el titular y los directores de la entidad son responsables de supervisar la confiabilidad del control interno previo y del control interno posterior para la evaluación de la gestión.

**Postulado 11: Las operaciones y contratos gubernamentales están libres de irregularidades y actos de colusión**

38. El Estado asume como premisa que sus servidores son honestos en ausencia de evidencia en contrario. Si los servidores públicos fueran deshonestos o de fácil colusión entre ellos con fines de incurrir en irregularidades, el gobierno podría únicamente mantenerse mediante la aplicación del temor o la fuerza. El Estado tiene que inculcar valores éticos y honestidad a sus servidores. Tiene que asegurar que su remuneración esté de acuerdo con sus responsabilidades y que no trabajen dentro de ambientes que conducen a la tentación. En este contexto, se considera que en caso de una posible colusión, por lo menos uno de los servidores involucrados tendrá la suficiente integridad para rechazar la participación que se le ofrece y revelará tal situación a sus superiores.

39. La aplicación de este postulado depende de la cultura, objetividad e integridad y valores éticos de los servidores públicos. Si la cultura acepta el desempeño de un cargo público como una licencia para obtener beneficios personales o en favor de terceros y, si asociaciones colusivas son aceptadas y protegidas por leyes no escritas contra la revelación de irregularidades cometidas por servidores públicos; la auditoría puede dejar de tener valor y otros métodos extremos tendrían que utilizarse. La Ley del Sistema Nacional de Control, establece como uno de los criterios para orientar el ejercicio de la auditoría gubernamental, la presunción de licitud, según la cual, salvo prueba en contrario, se reputa que los servidores y funcionarios sujetos a control han actuado con arreglo a las normas legales y administrativas.

**Postulado 12: Responsabilidad y Auditoría Gubernamental**

40. Las normas de auditoría aprobadas en el XI INTO-SAI en 1992, establecen que:

*La obligación de rendir cuenta, por parte de las personas o entidades que manejan recursos públicos, está cada vez más en la conciencia de todos, por lo que hay una mayor necesidad de que dicha obligación se cumpla en forma correcta y eficaz.*

41. Las Normas de Control Interno para el Sector Público, definen el concepto Responsabilidad (traducción del inglés *Accountability*) de la siguiente forma:

*es el deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado. Constituye un concepto que tiene una relación directa con la moral del individuo que guía su propia conciencia y se refleja en las creencias y compromisos sociales, culturales, religiosos, fraternales, cívicos e ideológicos, adquiridos durante su existencia.*

42. Toda persona u oficina pública que maneja recursos del Estado es responsable. La gerencia de cada entidad es responsable de cautelar que los fondos sean utilizados en el logro de los objetivos en forma eficiente, efectiva y económica. También son responsables aquellas personas que se encargan de registrar y documentar los valores de las operaciones o transacciones que involucran recursos y preparan los estados financieros de cada entidad pública.

43. Los sistemas modernos gerenciales en las áreas de procesamiento de información, personal, logística, presupuesto, contabilidad, gerencia de caja, recaudación de impuestos y otras modalidades de recaudación de ingresos, promueven aumentos en la eficiencia, efectividad y economía de las operaciones. Es esencial para el funcionamiento adecuado de tales sistemas la existencia de personal idóneo, competente y apropiadamente capacitado. La implementación en la administración pública de sistemas modernos de obtención de datos, control, evaluación y de presentación de informes, facilita el proceso de *responsabilidad*.

44. Al incrementarse los niveles de conciencia en el público, sobre la responsabilidad de las personas o entidades que administran fondos públicos, tal exigencia convierte a la auditoría en uno de los factores que fortalece su aplicación.

**030 Atribuciones y competencias del Sistema Nacional de Control**

**Estructura del Sistema Nacional de Control**

1. La Ley N° 26162 que regula el Sistema Nacional de Control define las atribuciones, ámbito de competencia, organización del sistema y el proceso de la auditoría gubernamental sobre la actividad pública nacional. Conforme a esa ley el Sistema Nacional de Control está integrado por:

<b>ESTRUCTURA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL</b>	
• <b>Órgano rector:</b>	Contraloría General de la República
• <b>Poderes del Estado</b>	Auditoría del Poder Legislativo; Auditoría del Poder Judicial;
• <b>Poder Ejecutivo</b>	Auditorías Sectoriales del Poder Ejecutivo; Auditorías Regionales; Auditoría de instituciones y personas de derecho público; y, Auditorías Internas de entidades que conforman la actividad empresarial del Estado.
• <b>Gobiernos Locales y organismos autónomos</b>	Auditorías de Municipalidades; Auditorías de Organismos Autónomos;

**Mandato Legal**

2. El mandato legal del Sistema Nacional de Control se encuentra establecido en la Constitución Política del Estado:

*Artículo 82°. La Contraloría General de la República es una entidad descentralizada de derecho público que goza de autonomía conforme a su Ley Orgánica. Es el órgano superior del Sistema Nacional de Control. Supervisa la legalidad de la ejecución del Presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública, y de los actos de las instituciones sujetas a control.*

*El Contralor General es designado por el Congreso, a propuesta del Poder Ejecutivo por siete años. Puede ser removido por el Congreso por falta grave.*

3. Corresponde a la Contraloría General de la República en su calidad de órgano rector del Sistema Nacional de Control, ejercer el control gubernamental externo y, dentro de él efectuar auditorías y exámenes especiales en las entidades comprendidas en su ámbito de competencia. El Artículo 5° de la Ley N° 26162, establece que "el control gubernamental consiste en la verificación periódica del resultado de la gestión pública, a la luz del grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía que hayan exhibido en el uso de los recursos públicos, así como del cumplimiento por las entidades de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción".

4. El Artículo 40° de la Ley N° 26703 De Gestión Presupuestaria del Estado, establece que la Contraloría General de la República y los órganos de auditoría interna de las Entidades del Sector Público ejercen el control gubernamental del presupuesto, comprendiendo el control de la legalidad y el de gestión, según lo estipulado en la Ley del Sistema Nacional de Control.

**Atribuciones del Sistema Nacional de Control**

5. Son atribuciones del Sistema:

a) Efectuar por conducto de sus órganos, la verificación de la correcta gestión y utilización de los recursos públicos dentro de los objetivos y planes de las entidades comprendidas dentro del ámbito del Sistema Nacional de Control y supervisar la ejecución de los presupuestos del Sector Público, y de las operaciones de la deuda pública.

b) Formular recomendaciones para mejorar la capacidad y eficiencia de las entidades en la toma de sus decisiones y en el manejo de sus recursos, así como los procedimientos y operaciones que empleen en su accionar, a fin de optimizar sus sistemas administrativos, de gestión y de control interno.

c) Establecer los procedimientos para que todo titular de una entidad comprendida dentro del ámbito del Sistema Nacional de Control rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión.

d) Propugnar la capacitación permanente de los servidores y funcionarios públicos.

e) Exigir a los servidores y funcionarios públicos la plena responsabilidad por sus actos en la función que desempeñan, determinando el tipo de responsabilidad incurrida, sea administrativa, civil o penal y recomendando la adopción de las acciones necesarias preventivas de validación, correctivas o sancionadoras o ejecutándolas, en caso de incumplimiento.

f) Considerar que los informes y/o dictámenes resultado de una acción de control emitidos por cualquier órgano del Sistema constituyen prueba preconstituida para la iniciación de las acciones administrativas y/o legales a que hubiera lugar.

6. Los diversos órganos del Sistema Nacional de Control ejercen estas atribuciones y las que expresamente se les señala en su Ley y normas reglamentarias, con excepción de las apelaciones provenientes de auditorías o exámenes especiales derivadas de funcionarios, empleados o la entidad objeto de la recomendación, en cuyo caso la Contraloría General de la República se constituye en última instancia administrativa para resolverlas.

**Ámbito de Competencia**

7. Cuando decimos ámbito de competencia, nos estamos refiriendo a aquel espacio pre-existente constituido

por personas jurídicas y naturales susceptibles de ser auditadas por la Contraloría General de la República, siendo éstos sujetos que adquieren la denominación de controlables. Por ello se encuentran dentro del ámbito de competencia del Sistema Nacional de Control los siguientes:

- Entidades del Gobierno Central y Gobiernos Regionales y Locales;
- Unidades administrativas del Poder Legislativo y del Poder Judicial;
- Organismos Autónomos creados por la Constitución Política y las instituciones y personas de derecho público;
- Empresas integrantes de la Actividad Empresarial del Estado, con excepción de las empresas de economía mixta y accionariado del Estado; y
- Entidades privadas por los recursos públicos que perciban.

**Contraloría General de la República**

8. La Contraloría General de la República es el órgano rector del Sistema Nacional de Control. Tiene autonomía técnica, funcional, administrativa y financiera. Determina las funciones de los órganos del Sistema y su propia estructura organizativa.

9. Son atribuciones de la Contraloría General de la República:

a) Tener acceso en cualquier momento y sin limitación a los registros, documentos e información de las entidades, aun cuando sean secretos.

b) Requerir a los órganos de control del Sistema Nacional de Control que dispongan la realización de acciones de control, auditorías u otros exámenes que a su juicio sean necesarios o ejercer en forma directa el control externo posterior sobre cualquiera de los actos de cualquier entidad sujeta al ámbito del Sistema.

c) Recomendar a los titulares de la entidad la aplicación de las sanciones al auditor, en la forma que permita la legislación, en los casos en que se le encuentre parcialización con la entidad, un deficiente ejercicio profesional o disponer la sanción directamente en caso de incumplimiento.

d) Requerir la presencia de toda persona natural o los representantes de cualquier persona jurídica que considere necesario bajo los apremios que la Ley señala para los testigos.

e) Supervisar y garantizar el respeto y cumplimiento de las observaciones, recomendaciones y sanciones que sean propuestos sobre la base de los informes de control emanados de cualquiera de los órganos del Sistema. Para efectuar esta labor puede dirigirse al titular de la entidad de la que depende sectorial o funcionalmente la entidad objeto de la recomendación a efecto que amerite su cumplimiento bajo apercibimiento de sancionar directamente en caso de incumplimiento.

En los casos de comprobación de responsabilidad civil o penal, es decir la existencia de daño económico o presunción de acto ilícito, ordenará la adopción de las acciones legales, bajo sanción de que proceda la destitución del titular de la entidad.

f) En los casos que en la Contraloría en la ejecución directa de una acción de control encuentre daño económico o presunción de acto doloso, puede disponer que el Procurador Público o el representante legal que corresponda a la entidad examinada inicie las acciones legales pertinentes en forma inmediata.

g) Velar por la adecuada implementación de los órganos de control integrante del Sistema, proponiendo a las entidades el fortalecimiento de dichos órganos con personal calificado e infraestructura moderna necesaria para el cumplimiento de sus fines. Para tal efecto, dictará disposiciones sobre requisitos mínimos para ser auditor en función de la especialidad de las entidades.

h) Auditar anualmente a la Cuenta General de la República, emitiendo el correspondiente dictamen.

i) Formular recomendaciones que promuevan reformas sobre los sistemas administrativos de las entidades sujetas al Sistema.

j) Aprobar los planes y programas anuales de control de las entidades sujetas al Sistema.

k) Capacidad de rechazar los informes y/o dictámenes de los órganos del Sistema y de personas naturales o

jurídicas contratadas o sociedades de auditoría designadas que no se ajusten a las normas de control o que no hayan cumplido el trabajo encomendado, en cuyo caso dará las instrucciones precisas para superar las deficiencias.

l) Establecer responsabilidad a los titulares de las entidades sujetas al Sistema que violen la independencia de sus órganos de control.

### **Contralor General de la República**

10. Es el funcionario de mayor rango del Sistema Nacional de Control. No se encuentra sujeto a subordinación a persona, entidad o dependencia alguna. El Artículo 24° del Decreto Ley N° 26162, establece las atribuciones y deberes del Contralor General de la República.

### **Actividades de planificación general**

11. Conforme a lo dispuesto en la NAGU 2.10 *Planificación General*, la Contraloría General de la República y los Órganos de Auditoría Interna conformantes del Sistema Nacional de Control, planifican sus actividades de auditoría a través de sus Planes Anuales, aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad. El Plan Anual de Auditoría Gubernamental, es el documento que contiene el conjunto de actividades de auditoría y el universo de entidades y/o áreas a examinar durante el período de un año.

12. En uso de las atribuciones conferidas por la Ley del Sistema Nacional de Control, el Contralor General dicta los lineamientos de política que rigen la planificación de la Auditoría Gubernamental, en armonía con los Planes y Programas de Desarrollo Nacional. Cada unidad orgánica de línea de la Contraloría General planifica anualmente sus acciones. El planeamiento general en las entidades sujetas al Sistema lo efectúa el Jefe del Órgano de Auditoría Interna. Todos los planes son consolidados en el denominado *Plan Nacional Anual de Auditoría Gubernamental*.

### **Órganos de Auditoría Interna**

13. El control interno posterior es ejercido por los órganos de auditoría interna en las entidades del sector público mediante auditorías y exámenes especiales, con la finalidad de evaluar la medida en que las disposiciones legales, políticas internas, lineamientos y procedimientos puestos en práctica por la gerencia, han sido eficaces para salvaguardar sus activos, asegurar la confiabilidad de su información gerencial, proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los resultados previstos y evaluar el cumplimiento de sus metas, así como administrar los recursos de cada entidad con efectividad, eficiencia y economía.

14. Cada entidad del Estado comprendida en el ámbito de competencia del Sistema Nacional de Control, cuenta con un órgano de Auditoría Interna, vinculado al más alto nivel jerárquico de la entidad, ante quien reporta de modo directo y objetivo sus actividades y resultados.

15. El nivel más alto en la dirección de la auditoría gubernamental está representado por el Jefe de la Oficina de Auditoría Interna o Auditor General en una entidad pública. Es esencial que dicho funcionario sea un auditor profesional con experiencia reconocida en auditoría gubernamental. Corresponde al Jefe de la Oficina de Auditoría Interna planear sus actividades, organizar, dirigir y controlar los resultados logrados, así como cautelar el debido cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental y disposiciones contenidas en el MAGU. Este funcionario sólo puede ser apartado, cesado o destituido, a iniciativa de la entidad, por justa causa, mediante decisión emanada del máximo nivel, precedida por un procedimiento regular y con la conformidad previa de la Contraloría General de la República.

16. La Oficina de Auditoría Interna debe desarrollar sus funciones con independencia funcional y de organización, respecto de la administración de la entidad. Su personal no participa en los procesos de dirección y gerencia, aprobación, contabilización o toma de decisiones de la administración, con excepción de los casos establecidos por la Contraloría General de la República. Son funciones de los Órganos de Auditoría Interna las siguientes:

- Ejercer oportunamente el control posterior interno a todas las áreas, proyectos, actividades y operaciones en la entidad;

- Informar oportunamente al nivel máximo de decisión institucional, respecto a los resultados de las auditorías y exámenes especiales practicados;

- Remitir el resultado de su trabajo contenido en informes a su titular, al sector y simultáneamente a la Contraloría General de la República;

- Efectuar el seguimiento correspondiente a la implementación de recomendaciones derivadas de auditorías y exámenes especiales;

- Efectuar la auditoría a los estados financieros de la entidad, en los casos en que sea pertinente;

- Comunicar al titular de la entidad, cualquier perturbación de su autonomía; y,

- Asesorar prudentemente y sin carácter vinculante al máximo nivel institucional, para mejorar los procesos, prácticas y mecanismos de control interno.

- Cumplir con las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República en el ejercicio de sus funciones y las disposiciones consignadas en el MAGU.

### **Sociedades de Auditoría Independiente**

17. Los servicios de auditoría profesional en las entidades del sector público y proyectos de inversión financiados con endeudamiento externo, son proporcionados por firmas privadas de auditoría. Tales firmas llevan a cabo, principalmente, auditorías a los estados financieros de las entidades o proyectos, contribuyendo con sus conclusiones y recomendaciones a mejorar los sistemas contables y de control interno financiero existentes. La selección de estas firmas privadas es realizada mediante la modalidad de concurso de méritos que conduce la Contraloría General de la República, estando obligadas aquellas que obtengan la designación a cumplir con las normas de auditoría gubernamental-NAGU en el desarrollo de su trabajo.

### **Contraloría General y la Cuenta General de la República**

18. La Cuenta General de la República es un instrumento de información y fiscalización de las finanzas públicas que refleja los resultados presupuestarios, financieros, económicos y de inversión de la actividad pública en un ejercicio fiscal.

19. El Artículo 81° de la Constitución Política y los Artículos 10° y 11° de la Ley N° 26484, establecen que la Contraloría General de la República es la entidad encargada de presentar el informe de auditoría sobre la Cuenta General de la República hasta el 31 de octubre del año siguiente al ejercicio fiscal examinado. Dicho informe es remitido por la Contraloría General al Ministerio de Economía y Finanzas para que acompañado de la Cuenta General sea elevado al Presidente de la República, para la posterior presentación de ambos documentos al Congreso de la República, en un plazo que vence el quince de noviembre del año siguiente al de ejecución del presupuesto.

### **Disposiciones complementarias de la Contraloría General de la República -CGR.**

20. Existen dispositivos legales que asignan a la CGR, el ejercicio de determinadas funciones específicas. En el apéndice N° 2 se incluye un resumen de tales disposiciones.

### **Normas de Auditoría Gubernamental-NAGU**

21. Las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República, son los criterios que determinan los requisitos de orden personal y profesional del auditor y orientan el desarrollo de la auditoría gubernamental. En el apéndice N° 3 se incluye el texto de las NAGU.

### **Guía del auditado**

22. Es el documento en el que se describe los derechos y obligaciones de los funcionarios y servidores de las entidades del sector público que se encuentran dentro del ámbito de competencia del Sistema Nacional de Control. En el apéndice N° 4 se incluye el texto de la guía del auditado.

**040 Objetivos de la Auditoría Gubernamental y tipos de Auditoría**

1. El objetivo fundamental de la acción del Gobierno es la prestación de servicios a la Nación, por lo cual los ciudadanos pagan sus impuestos y otras formas de contribuciones. El mismo objetivo puede ser proyectado a cada una de las entidades que conforman el Estado. Para lograrlo el Gobierno dispone de recursos humanos, financieros, materiales y tecnológicos, en cuya virtud resulta indispensable buscar su máximo rendimiento, tanto en el conjunto de recursos, como individualmente en cada uno de ellos.

2. La administración gubernamental requiere de un elemento retroalimentador de información para su proceso administrativo, cual es la auditoría gubernamental, cuyo impacto positivo en las entidades del sector público debe generar cambios en los procedimientos y prácticas actuales, por otras más eficientes, efectivas y económicas. La auditoría es reconocida, como una herramienta necesaria para el logro de los objetivos de cada entidad, tanto en el sector público, como en el privado. En su período inicial de evolución el enfoque de la auditoría fue exclusivamente financiero y, de cumplimiento legal; actualmente, su accionar está dirigido a las actividades y operaciones de la entidad, con énfasis en los aspectos de gestión.

3. La auditoría gubernamental se fundamenta en el marco legal que regula el accionar del Sistema Nacional de Control, en donde se establecen las atribuciones y competencia de la Contraloría General de la República, para la realización de auditorías y exámenes especiales en las entidades conformantes del sector público. La auditoría gubernamental en el Perú adopta para su accionar un enfoque sistémico, dentro del cual existe un organismo rector del Sistema Nacional de Control que es la Contraloría General de la República, Órganos desconcentrados denominados Oficinas Regionales de Auditoría y las Auditorías Internas insertas en la estructura orgánica de las entidades del sector público. Todas actúan en su conjunto para lograr el objetivo común, cual es, cautelar del correcto uso de los recursos públicos.

4. El término *auditoría* es utilizado en el presente Manual, para describir, tanto las tareas que desarrollan los Contadores Públicos y los auditores al examinar los estados financieros, así como la labor de revisar la efectividad, eficiencia y economía en las actividades y operaciones que ejecutan las entidades del Estado. El término *auditoría* incluye los conceptos: auditoría financiera y auditoría de gestión.

**DEFINICIÓN DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

5. La auditoría gubernamental se define de la siguiente manera:

Es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera y presupuestal para el informe de auditoría de la Cuenta General de la República, el grado de cumplimiento de objetivos y metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos y, si éstos, fueron administrados con racionalidad, eficiencia económica y transparencia, en el cumplimiento de la normativa legal.

**Características**

6. La auditoría gubernamental tiene las características siguientes:

- es objetiva, en la medida en que considera que el auditor debe mantener una actitud mental independiente, respecto de las actividades a examinar en la entidad;
- es sistemática y profesional, por cuanto responde a un proceso que es debidamente planeado y porque es desarrollada por Contadores Públicos y otros profesionales idóneos y expertos, sujetos a normas profesionales y al código de ética profesional;
- concluye con la emisión de un informe escrito, en cuyo contenido se presentan los resultados del examen realizado, incluyendo observaciones, conclusiones y recomendaciones.

**Tipos de auditoría según el sujeto que la realiza**

7. La auditoría gubernamental es externa cuando se efectúa directamente por la Contraloría General y sus Oficinas Regionales de Auditoría, en las entidades del sector público y, por las Sociedades de Auditoría independiente debidamente designadas. La auditoría gubernamental es *interna* cuando es efectuada por los Órganos de Auditoría Interna de las propias entidades públicas comprendidas en el ámbito de competencia del Sistema Nacional de Control. La auditoría verifica operaciones financieras y administrativas y, evalúa en términos de razonabilidad con un marco integral contable y, en base a criterios de legalidad, efectividad, eficiencia y economía, aplicables según cada caso.

**OBJETIVOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

8. La auditoría gubernamental tiene los siguientes objetivos:

- opinar sobre si los estados financieros de las entidades públicas presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados;
- determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias referidas a la gestión y uso de los recursos públicos;
- establecer si los objetivos y metas o beneficios previstos se están logrando;
- precisar si el sector público adquiere y protege sus recursos en forma económica y eficiente; y,
- establecer si la información financiera y gerencial elaborada por la entidad es correcta y confiable y oportuna;
- identificar las causas de ineficiencias en la gestión o prácticas antieconómicas;
- determinar si los controles gerenciales utilizados son efectivos y eficientes;
- establecer si la entidad ha establecido un sistema adecuado de evaluación para medir el rendimiento, elaborar informes y monitorear su ejecución.

**TIPOS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

9. La auditoría gubernamental está definida por sus objetivos y se clasifica en:

- AUDITORIA FINANCIERA
- AUDITORIA DE GESTIÓN
- EXAMEN ESPECIAL

**AUDITORIA FINANCIERA**

10. La auditoría de estados financieros tiene por objetivo determinar si los estados financieros del ente auditado presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen. (Ver sección 100, Parte II).

11. La auditoría de asuntos financieros en particular se aplica a programas, actividades o segmentos, con el propósito de determinar si éstos se presentan de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente. (Ver sección 390, Parte II).

**AUDITORIA DE GESTIÓN**

12. Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o actividad gubernamental, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos, para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y, mejorar la responsabilidad ante el público. (Ver sección 400, Parte III).

13. La auditoría de gestión puede tener, entre otros, objetivos:

- determinar si están lográndose los resultados o beneficios previstos por la normativa, por la propia entidad, el programa o actividad pertinente.

- establecer si la entidad adquiere, protege y utiliza sus recursos de manera eficiente y económica.
- comprobar si la entidad, programa o actividad ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables en materia de efectividad, eficiencia o economía.
- determinar si los controles gerenciales implementados en la entidad o programa son efectivos y aseguran el desarrollo eficiente de las actividades y operaciones.

**EXAMEN ESPECIAL**

14. Comprende la revisión y análisis de una parte de las operaciones o transacciones, efectuadas con posterioridad a su ejecución, con el objeto de verificar aspectos presupuestales o de gestión, el cumplimiento de los dispositivos legales y reglamentarios aplicables y elaborar el correspondiente informe que incluya observaciones, conclusiones y recomendaciones. El Examen Especial puede incluir una combinación de objetivos financieros y operativos o, restringirse a sólo uno de ellos, dentro de una área limitada o asunto específico de las operaciones. (Ver sección 710, Parte IV).

15. También se efectúan exámenes especiales para investigar denuncias de diversa índole y ejercer el control de las donaciones recibidas, así como de los procesos licitatorios, del endeudamiento público y cumplimiento de contratos de gestión gubernamental, entre otros. El Examen Especial se sustenta en métodos, procedimientos y técnicas de auditoría y se adecuan a las políticas y normas de auditoría gubernamental.

16. El desarrollo del examen especial sigue las mismas fases que la práctica de una auditoría de gestión, es decir: a) Planeamiento; b) Ejecución; c) Informe; excepto en lo que se refiere a la fase de planeamiento, dado que sus procedimientos son más simplificados que en una auditoría de alcance amplio.

**050 Responsabilidad y Auditoría Gubernamental**

01. Las Normas Técnicas de Control Interno para el sector público emitidas por la Contraloría General de la República, definen a la responsabilidad (traducción del inglés accountability) como:

**DEFINICIÓN DE RESPONSABILIDAD**

*"el deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado".*

02. *Responsabilidad* es una obligación que asume una persona que maneja fondos o bienes públicos y cumple con responder a otros sobre la manera como ha llevado a cabo sus tareas. Aceptar la obligación de ser responsable, moralmente se convierte en la guía de nuestra conciencia que en gran medida refleja nuestras creencias y compromisos sociales, culturales, religiosos, fraternales, cívicos e ideológicos. Existen dos tipos de responsabilidad:

- responsabilidad financiera
- responsabilidad gerencial

03. Si por ejemplo, un empleado recibe fondos para gastarlos en determinados propósitos, éste alcanza responsabilidad financiera cuando informa, dando pruebas, que ha gastado todo el dinero, o ha gastado parte de él y ha devuelto el saldo. El nivel de responsabilidad puede ser mayor, si otra persona examina una factura de pago por los gastos realizados y cuenta el efectivo devuelto. La misma responsabilidad existe en aquellas personas que tienen a su cargo registrar y documentar los montos de las transacciones que involucran recursos y preparan estados financieros en forma periódica.

04. Algunas veces se denomina responsabilidad gerencial, por ejemplo si a un empleado se le entrega dinero para comprar algo, entonces su responsabilidad puede ser más amplia que la responsabilidad financiera, puesto que éste debe informar si al realizar su función cumplió con los objetivos previstos, así como respecto a la manera en que fueron gastados los fondos.

05. La gerencia es responsable por ver que los fondos sean usados para alcanzar los objetivos en la manera más eficiente, efectiva y económica. La gerencia es también responsable por asegurar la administración financiera y controles internos apropiados.

06. Los controles internos fortalecen la confianza en el sistema de contabilidad. Ellos son las medidas tomadas para asegurar que los recursos sean usados como fue planeado. La supervisión cuidadosa constituye el mejor control interno. Otro control interno importante es aquel provisto cuando el trabajo de una persona sirve para chequear o verificar la corrección del trabajo de otro, como mencionamos antes con respecto a otra persona chequeando la factura de pago y contando el dinero devuelto.

07. Para alcanzar responsabilidad, el trabajo de los funcionarios del Estado debe ser auditable aún cuando se reconoce que la auditoría moderna es aplicada selectivamente. Pero, todo su trabajo debe ser capaz de ser auditado o la responsabilidad no podría ser establecida. Esto significa que su trabajo debe ser planeado, organizado, documentado y sujeto a tales controles internos y, que los auditores puedan revisarlo y de cuyo resultado formular una apreciación sobre su confiabilidad.

08. La auditoría financiera constituye un mecanismo fundamental del proceso de rendición de cuenta, toda vez que permite emitir una opinión independiente, respecto a si los estados financieros de una entidad presentan razonablemente su situación financiera y los resultados de sus operaciones. Cuando las entidades públicas se someten anualmente a una auditoría financiera, la responsabilidad es más fuerte. La auditoría de gestión es también parte importante del proceso de responsabilidad.

**PARTE I**

**CRITERIOS BASICOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**CAPITULO I**

**ASPECTOS CONCEPTUALES DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**Sección**

010 Marco de referencia de la auditoría.

020 Postulados básicos de la auditoría gubernamental.

030 Atribuciones y competencias del Sistema Nacional de Control.

040 Auditoría Gubernamental, objetivos y tipos de auditoría.

050 Responsabilidad y auditoría gubernamental.

**CAPITULO II**

**CRITERIOS BÁSICOS SOBRE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**Sección**

060 Criterios básicos.

065 Responsabilidad de los auditores.

070 Control de calidad de la auditoría.

075 El sistema de control interno y la auditoría gubernamental.

**CAPITULO III**

**VISION GENERAL DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**Sección**

080 Aspectos generales.

085 El proceso de la auditoría financiera.

090 El proceso de la auditoría de gestión.

Glosario de términos.

Criterios básicos de la auditoría gubernamental

Auditoría financiera.

Auditoría de gestión.

**CAPITULO II****Criterios Básicos de la Auditoría Gubernamental****060 Criterios Básicos**

01. En el ámbito gubernamental los criterios de auditoría son emitidos por la Contraloría General de la República, con el fin de orientar la gestión de los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control. Los criterios básicos son líneas generales de acción que aseguran la uniformidad en las tareas que realizan los auditores. Tales orientaciones promueven el cumplimiento de las actividades de manera efectiva, eficiente y económica; y, proporcionan una razonable seguridad de que se están logrando los objetivos y metas programados.

02. Es igualmente importante disponer de un conjunto de normas, procedimientos y prácticas de auditoría que orienten la acción y permitan efectuar el control de calidad de la auditoría y medir los logros alcanzados.

03. Los criterios básicos aplicables a la auditoría gubernamental son:

**CRITERIOS BÁSICOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

1. *Eficiencia en el manejo de la auditoría gubernamental*
2. *Entrenamiento continuo*
3. *Conducta funcional del auditor gubernamental*
4. *Alcance de la auditoría*
5. *Comprensión y conocimiento de la entidad a ser auditada*
6. *Comprensión de la estructura de control interno de la entidad a ser auditada.*
7. *Utilización de especialistas en la auditoría gubernamental.*
8. *Detección de irregularidades o actos ilícitos*
9. *Reconocimiento de logros notables de la entidad*
10. *Comunicación oportuna de los resultados de la auditoría*
11. *Comentarios de los funcionarios de la entidad auditada*
12. *Presentación del borrador del informe a la entidad auditada*
13. *Calidad de los Informes de auditoría*
14. *Tono constructivo en la auditoría*
15. *Organización de los informes de auditoría*
16. *Revisiones de control de calidad en las Auditorías Internas*
17. *Transparencia de los informes de auditoría*
18. *Acceso de personas a documentos sustentatorios de la auditoría*

**Criterio 1: Eficiencia en el manejo de la auditoría gubernamental**

04. La importancia y el impacto de la auditoría en las entidades del Estado hace recaer una gran responsabilidad en los recursos humanos que son necesarios para realizarla, por lo que se requiere de un eficiente manejo del personal disponible para la ejecución y conducción de los esfuerzos. Por esta razón, un criterio básico consiste en orientar los recursos y capacidades disponibles de la Contraloría General de la República hacia entidades, programas o actividades en que puedan lograrse mejoras importantes, con el objeto de promover una mayor efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos del Estado.

05. La oportunidad de promover mejoras en las entidades públicas y el convencimiento de los funcionarios, respecto a la importancia de su aplicación, resulta ser más relevante que la formulación de críticas y la adopción de correctivos por obligación del marco legal vigente.

06. Este criterio tiene como característica brindar mayor atención a las áreas o actividades gubernamentales más importantes, en vez de enfocar exclusivamente al énfasis en las debilidades administrativas aparentes que se relacionen con el incumplimiento de leyes, regulaciones y otras deficiencias, las cuales brindan un "tono negativo" a los informes de auditoría. La aplicación de

este criterio puede proporcionar a la entidad auditada y a sus funcionarios responsables un ambiente de mayor receptividad al producto de la auditoría, que es el informe, quienes tienen la oportunidad de alcanzar a la Contraloría General de la República comentarios y aclaraciones en forma documentada sobre los hechos observados por los auditores, lo que asegura que el informe refleje con equidad los factores más importantes revelados en el curso del examen.

07. La identificación de causas de ineficiencias o prácticas antieconómicas, tiene el propósito de promover el fortalecimiento de los sistemas de control interno gerencial y, constituyen temas importantes a considerar en el manejo de la auditoría gubernamental. Casos aislados de ineficiencias o prácticas antieconómicas deben utilizarse como elementos probatorios, con relación a la necesidad de efectuar mejoras en los controles gerenciales; más no como el objetivo principal para elaborar informes de auditoría. Estas situaciones, a no ser que representen en su conjunto debilidades sustantivas, indican la presencia de un problema fundamental, que puede generar la ocurrencia de casos similares en la propia entidad auditada o en otras entidades, en el caso que no se corrijan oportunamente.

**Criterio 2: Entrenamiento continuo**

08. El entrenamiento profesional concebido como una política de desarrollo del potencial humano, constituye un medio para promover la productividad y eficiencia de los auditores. Existe un entrenamiento básico que es requerido por todo auditor y un entrenamiento continuo que busca mantener al auditor actualizado y lograr avances en su desarrollo profesional. La NAGU 1.10 *Entrenamiento técnico y capacidad profesional*, establece que los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control deben promover y realizar programas de capacitación para el personal que participa en la auditoría gubernamental.

09. Las entidades tienen el deber de mantener a su personal de auditoría en los más altos estándares de calificación y capacidad profesional, así como ellos mismos tienen la obligación de esforzarse con sus propios medios por su permanente actualización. Esto puede lograrse mediante un programa de entrenamiento, puesto que la dinámica de los avances en la auditoría, contabilidad y temas afines, son tan rápidos que un auditor que no se mantiene actualizado, en poco tiempo se convertirá en un profesional con conocimientos desactualizados u obsoletos.

10. Para dar sustentabilidad a los esfuerzos dirigidos a modernizar la auditoría gubernamental, es importante reconocer que un apropiado manejo de recursos humanos, debe involucrar la adopción de criterios específicos para apoyar las acciones de capacitación de auditores. Esto puede obtenerse mediante la asignación de fondos de los presupuestos para dicho propósito; lo cual tiende a disminuir el riesgo de obtener resultados que no beneficien al desarrollo de la auditoría gubernamental.

11. Un criterio básico para el entrenamiento de auditores y funcionarios gerenciales de auditoría, establece que deben cumplir un mínimo de cuarenta (40) horas anuales de capacitación, especialmente, en el caso de supervisores y auditores encargados de planear, dirigir, ejecutar y elaborar los informes de auditoría gubernamental. Esto puede contribuir al desarrollo de auditores capaces de cumplir con eficiencia sus altas responsabilidades y a mantener su competencia profesional. La participación en organismos profesionales de auditores, la docencia universitaria en los temas de especialidad, la preparación de artículos para su publicación en revistas técnicas y elaboración de trabajos de investigación sobre auditoría y materias conexas, así como la participación en cursos, seminarios o conferencias, contribuyen al desarrollo profesional de los auditores.

**Criterio 3: Conducta funcional del auditor gubernamental**

12. La naturaleza de las funciones que desarrolla el auditor gubernamental, conlleva la observancia de una línea de conducta intachable. El mantenimiento de cordiales relaciones con el personal de la entidad auditada, con la debida independencia es un factor esencial para el

trabajo de auditoría. El auditor gubernamental debe observar en todo momento, las reglas de buena conducta, tratando con tino y cortesía a funcionarios y empleados de la entidad auditada.

13. Un factor esencial para el desarrollo del trabajo del auditor, lo constituyen las buenas relaciones personales en todo contacto con los funcionarios y servidores de la entidad auditada.

#### **Criterio 4: Alcance de la auditoría**

14. La determinación del alcance implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados y la profundidad que tendrán las pruebas a realizar en la fase de ejecución. Esta decisión debe ser adoptada teniendo en cuenta la materialidad, sensibilidad, riesgo y costo de la auditoría, así como la trascendencia de los posibles resultados a informar. La NAGU 4.40 *Contenido del Informe* establece que debe indicarse claramente la cobertura y profundidad del trabajo que se haya realizado, precisándose el período examinado, el ámbito geográfico y las áreas materia de examen.

15. El término *auditoría* es comúnmente identificado en el sector público con el examen de legalidad, veracidad y propiedad del gasto público; sin embargo, la auditoría gubernamental tiene un alcance más amplio, dado que no sólo se limita a aspectos legales y financieros, sino que por el contrario, incorpora la evaluación de los criterios de efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos. Por esta razón, el alcance de la auditoría en el sector público puede extenderse a todos los aspectos potenciales e importantes de las actividades y operaciones gubernamentales, quedando excluido de ésta aquellos que no sean materiales.

16. Como el costo/beneficio de un examen sobre la totalidad de las operaciones de una entidad no es razonable, para cada auditoría que se realice debe definirse su alcance. Ello es importante considerar, puesto que durante la ejecución de la auditoría de gestión se va eliminando de su alcance, las áreas no significativas; concentrándose el examen en aquellas áreas problemáticas en las cuales las recomendaciones puedan ser más efectivas para la entidad y el gobierno en su conjunto.

#### **Criterio 5: Comprensión y conocimiento de las actividades y operaciones de la entidad a ser auditada**

17. El conocimiento inicial del plan operativo, la política general según la cual la entidad lleva a cabo sus actividades, los métodos y procedimientos que utiliza al ejecutarlas, constituye el punto de partida de toda auditoría. Sin un adecuado conocimiento de tales elementos, las actividades de cualquier entidad no podría ser materia de examen en términos satisfactorios. (Ver sección 425, Parte III).

18. Únicamente la auditoría que se practique en las oficinas de la entidad pública permite realizar un examen efectivo. Por ello, toda auditoría debe realizarse en la sede de la entidad a examinar y no en los locales de las entidades auditoras.

19. Un examen directo en la entidad proporciona al auditor la ventaja de acceder a la documentación fuente original y poder entrevistar a los funcionarios responsables y empleados, cuando sea pertinente. Una buena práctica gerencial indica que todo trabajo de auditoría, hasta la conclusión del borrador del Informe, debe realizarse en la sede de la entidad examinada. En igual forma, la supervisión de la auditoría, debe llevarse a cabo en el lugar en donde ésta se realiza.

#### **Criterio 6: Comprensión de la estructura de control interno de la entidad a ser auditada**

20. El término sistema de control interno o estructura de control interno, se utiliza en la auditoría gubernamental, por cuanto comprende el conjunto de políticas, métodos y procedimientos existentes en una entidad, incluyendo la función de auditoría interna para administrar sus operaciones y cautelar el correcto uso de los recursos. Esto se realiza con el propósito de estimular el cumplimiento de sus actividades en forma efectiva, para conse-

guir los resultados que se desean. El control interno es responsabilidad de la dirección y gerencia institucional, a quienes corresponde establecerlo, mantenerlo y evaluar su efectividad en forma periódica. (Ver sección 150, Parte II).

21. La comprensión del sistema de control interno de la entidad, constituye un elemento fundamental en la fase de planeamiento de la auditoría gubernamental, dado que es el punto de partida para determinar el grado de confianza que merece, en base a lo cual y a la evaluación de riesgos, según los casos, será factible determinar el alcance de las pruebas de auditoría a realizar. La NAGU 3.10 *Estudio y evaluación del control interno* precisa que, debe efectuarse un apropiado estudio y evaluación del control interno para identificar áreas críticas que requieren un examen profundo, determinar su grado de confiabilidad, a fin de establecer la naturaleza, alcance, oportunidad y selectividad de la aplicación de procedimientos de auditoría.

#### **Criterio 7: Utilización de especialistas en la auditoría gubernamental**

22. La naturaleza y complejidad de algunas operaciones o actividades que ejecuta una entidad pública, no la ubica fuera del alcance de la auditoría. Por ello, cuando se considere necesario el asesoramiento técnico de un especialista, debe solicitarse su participación. Los servicios de este profesional especialista deben limitarse al tiempo mínimo establecido y los resultados de su labor deben integrarse en el informe de auditoría. La NAGU 1.50 *Participación de profesionales y/o, especialistas*, indica que cuando se requiera su trabajo, el auditor debe cerciorarse previamente de su competencia y habilidad en sus respectivas especialidades.

#### **Criterio 8: Detección de irregularidades o actos ilícitos**

23. La auditoría gubernamental tiene como propósito principal proporcionar la base informativa que justifica la implementación de recomendaciones que posibiliten mejoras administrativas y financieras por parte de la dirección de la entidad auditada, quien además se encuentra obligada a aplicar, cuando sea necesario, las sanciones pertinentes. Para la ejecución de la auditoría deben diseñarse acciones y procedimientos que ofrezcan la garantía razonable para la detección de los errores, irregularidades y los actos ilícitos que pudieran repercutir directa y sustancialmente sobre los valores que figuran en los estados financieros o sobre los objetivos de la auditoría: así como debe prestarse atención a las situaciones o transacciones susceptibles de entrañar actos ilícitos que pudieran afectar indirectamente los resultados de la auditoría. Cualquier elemento que permita al auditor advertir la existencia de irregularidades, fraude o algún error que pueda tener efectos materiales sobre la auditoría en curso debe motivar su revelación suficiente y adecuar los procedimientos para verificar o disipar tal situación.

24. La función de la auditoría gubernamental es positiva, en la medida que se orienta a mejorar el funcionamiento de las entidades del sector público. La imagen proyectada por auditorías dirigidas a criticar en forma negativa el accionar de las entidades, puede enervar los esfuerzos positivos de las recomendaciones destinadas a provocar mejoras en la efectividad, eficiencia, economía y transparencia en las operaciones.

#### **Criterio 9: Reconocimiento de logros notables de la entidad**

25. Es un criterio básico reconocer cuando sea apropiado en los informes, los progresos efectuados por la entidad en la implementación de recomendaciones derivadas de auditorías anteriores. Igualmente, es importante efectuar el reconocimiento de cualquier logro notable de la administración, especialmente, en cuanto a las mejoras en sus actividades; toda vez que éstas podrían ser aplicables en otras entidades públicas. Por ello, si durante el examen el auditor aprecia logros notables en la entidad auditada, los cuales tienen relación con los objetivos y alcance de la auditoría, a su

juicio, puede decidir su inclusión en los comentarios del informe. En la NAGU 4.40 *Contenido del Informe*, se señala que si durante su examen el auditor aprecia logros notables en la entidad auditada y que tengan relación con los objetivos y alcance de la auditoría, a su juicio, podrá decidir su inclusión en los comentarios del informe. (Ver sección 660, Parte III).

#### **criterio 10: Comunicación oportuna de los resultados de la auditoría**

26. Los auditores son responsables de los resultados de su trabajo. Por ello, los usuarios de los informes requieren de información exacta y objetiva que les sirva de apoyo, tanto para cumplir con sus tareas legislativas y de fiscalización, como para los procesos de dirección y gerencia en las entidades públicas. Esa responsabilidad se traduce en el conocimiento oportuno de las observaciones, conclusiones y recomendaciones para que los funcionarios responsables de la entidad auditada adopten las medidas correctivas pertinentes.

27. El acto de comunicación de los resultados de la auditoría a los funcionarios de la entidad, durante el proceso de la auditoría, mediante comunicaciones escritas o entrevistas u otros medios apropiados, con el objeto de obtener, tan pronto como sea posible, sus comentarios sobre las observaciones, conclusiones y recomendaciones formuladas u obtener su conformidad en torno al contenido del informe de auditoría, proporcionan al informe una perspectiva de equilibrio y equidad apropiada. La NAGU 3.60 *Comunicación de hallazgos de auditoría* establece que el auditor encargado, debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos, a fin de que presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados.

28. Los asuntos sin significación material deben comunicarse para su atención por los funcionarios responsables de su corrección, en tanto no sea necesario revelarlos a los niveles de decisión gerencial de mayor jerarquía. Todas las demás observaciones deben incluirse en los informes escritos.

#### **criterio 11: Comentarios de los funcionarios de la entidad auditada**

29. Las respuestas de los funcionarios de la entidad auditada a los hallazgos u observaciones de auditoría, según las circunstancias, deben formar parte del informe. Tales respuestas proveen una perspectiva adicional e importante al usuario del Informe, al igual que una indicación de si alguna acción correctiva ha sido iniciada o planeada por la administración. La NAGU 4.40 *Contenido del Informe* indica que al término de cada observación se indicaran los descargos que presentan las personas comprendidas en la misma, así como la opinión del auditor después de evaluar los hechos observados y descargos recibidos.

30. Este criterio permite incorporar en el informe al término de cada observación, los comentarios y aclaraciones que presentan los funcionarios y personal responsable de la entidad auditada, al igual que la opinión del auditor después de evaluar los comentarios recibidos. Esto permite brindar una integral consideración a todos los factores importantes y asegurar la presentación completa y equilibrada de las observaciones en el informe. (Ver sección 645, Parte III).

#### **criterio 12: Presentación del borrador del informe a la entidad auditada**

31. La forma de garantizar que un informe de auditoría sea imparcial, objetivo y completo, es que éste sea revisado y comentado previamente por los funcionarios responsables de la entidad auditada. Un criterio apropiado en torno a este asunto establece que debe remitirse el borrador del Informe a la entidad auditada, luego de que este documento haya pasado internamente por los mecanismos de control de calidad correspondientes, para que sea conocido y entendido su contenido. Este procedimiento permite que los comentarios y aclaraciones sean efectuados en función a la totalidad de la información que soporta las observaciones de auditoría. (Ver sección 640, Parte III).

#### **criterio 13: Calidad de los Informes de auditoría**

32. Los informes que emiten los auditores gubernamentales deben mantener altos estándares profesionales, a fin de lograr los objetivos de información planeados. Esto es importante considerar, dado que un informe preparado sin el rigor técnico, puede ocasionar un descrédito al Sistema Nacional de Control en su conjunto.

33. Los informes que se emitan deben tener en consideración los siguientes criterios:

- **Significación (importancia):** Los asuntos incluidos en todos los informes deben tener la suficiente importancia, como para justificar que se informe y para merecer la atención de aquellos a quienes van dirigidos.

- **oportunidad:** la oportunidad es esencial para informar con efectividad. Un informe elaborado correctamente, puede ser de escaso valor si llega tarde al nivel de decisión que debe adoptar las acciones correctivas correspondientes.

- **exactitud:** todos los procedimientos establecidos para la elaboración, revisión y procesamiento, deben ser aplicados con el fin de producir informes que no contengan errores que se deriven de problemas de lógica o razonamiento. El requisito de exactitud se sustenta en la necesidad de ser justos e imparciales y en la necesidad de asegurar a los usuarios que los informes son dignos de credibilidad.

- **claridad:** los informes deben ser fáciles de entender y estar libres de ambigüedades o vaguedades.

- **objetividad:** los informes deben estar libres de prejuicios.

- **precisión:** los informes no deben ser más largos de lo necesario. No deben existir párrafos o secciones demasiado detalladas que no se adecuen con claridad al contenido del informe. Muchos detalles quitan mérito al informe y pueden desvirtuar y confundir al usuario de éste.

- **equidad:** los informes deben ser equilibrados y reflejar un adecuado conocimiento de los problemas significativos sobre la habilidad de la entidad auditada, para administrar sus operaciones.

34. Una de las formas de asegurar que los contenidos de los informes de auditoría respondan a los requisitos antes descritos, es estableciendo un sistema interno de control de calidad, para asegurar el cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental y las disposiciones contenidas en el Manual de Auditoría Gubernamental - MAGU. La NAGU 4.30 *Presentación del Informe* señala que el informe debe ser preparado en un lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta y objetivos con los hechos observados. (Ver sección 620, Parte III).

#### **criterio 14: Tono constructivo en la auditoría**

35. Al planear y ejecutar su trabajo, el auditor gubernamental debe incidir en aquellas actividades u operaciones de la entidad, en las cuales pueden existir pistas que señalen oportunidades para lograr mejoras, tomando en consideración el significado e importancia de cada asunto. La oportunidad de mejorar las actividades y operaciones es mucho más importante que el señalamiento de críticas y la adopción de correctivos.

36. Es un criterio apropiado brindar mayor énfasis a las desviaciones (debilidades) administrativas identificadas, tales como: desperdicio, derroche, pagos indebidos, incumplimiento de leyes y otras áreas problemáticas. Los casos individuales detectados en el curso del examen deben ser utilizados como pruebas que soporten la necesidad de introducir mejoras administrativas y no, como el motivo principal para elaborar informes. Tales casos pueden indicar la presencia de debilidades administrativas que a su vez, pueden originar casos similares, a no ser que sean corregidas.

37. Estos casos deben ser tratados de manera positiva y constructiva en las entrevistas con funcionarios de la entidad auditada. El énfasis principal debe estar en la mejora antes que criticar el pasado. Como las recomendaciones son un aspecto importante de la auditoría, deben redactarse como una guía de acción que sugiera las mejoras que son necesarias para la administración de los

recursos públicos, antes de plantear en forma específica cómo alcanzarlas.

38. Como el objetivo más importante de los informes es mejorar la administración de las actividades gubernamentales, el tono de los informes debe estar dirigido a provocar una reacción favorable en la aceptación de las observaciones, conclusiones y recomendaciones. Aunque las observaciones se presenten en términos claros, debe tenerse presente que el objetivo es lograr una reacción favorable y que ésta puede conseguirse eficientemente, evitando un lenguaje que genere una actitud defensiva u oposición de parte de los funcionarios de la entidad auditada. (Ver sección 620, Parte III).

### **Criterio 15: Organización de los Informes**

39. Constituye un criterio básico que, cada informe de auditoría, deba organizarse apropiadamente, de acuerdo con la información que se va a comunicar. Por ejemplo, el mensaje (título) central debe orientar el propósito de todo informe de auditoría. Deben utilizarse subtítulos cortos y comprensivos en los informes; es decir, elementos útiles para aquellos usuarios que deseen leer rápidamente el informe y localizar los puntos que le interesan.

40. En el contenido del informe debe considerarse, entre otros aspectos, los siguientes:

- Los antecedentes deben ser precisos y ofrecer la perspectiva necesaria que guíe el contenido del mensaje central. La cantidad de información y ubicación de los contenidos dependerá del mensaje central que se comunica.

- El tema del mensaje central debe ser demostrado para ser convincente a los lectores del Informe. El análisis de diversos asuntos complejos puede ayudar a los usuarios del Informe a comprender la importancia de una situación determinada y la solidez de las recomendaciones presentadas.

- Al comunicarse las recomendaciones deben evidenciarse con claridad la relación existente entre las recomendaciones formuladas y las causas potenciales de los problemas presentados en el Informe.

- Los comentarios por escrito por los funcionarios responsables de las áreas examinadas, son importantes para los usuarios del Informe de Auditoría. Estos deben presentarse en un lugar apropiado del informe, conjuntamente, con la evaluación de los auditores sobre ellos.

- Los usuarios de los informes tienen derecho a conocer el alcance del trabajo de auditoría.

- Una referencia apropiada de la metodología utilizada y el alcance favorece la aceptación de las conclusiones, observaciones y recomendaciones efectuadas por los auditores.

41. El formato general del informe de auditoría debe ser suficientemente flexible para posibilitar llevar a cabo con efectividad las responsabilidades, en cuanto a la emisión del informe, dadas las diversas circunstancias que se presentan.

42. La estructura del informe de auditoría financiera es la siguiente (Ver sección 360, Parte II):

#### **Parte I**

- Dictamen, estados financieros y notas a los estados financieros
- Dictamen sobre la información financiera y presupuestal para la Cuenta General de la República
- Información financiera y presupuestal para la Cuenta General de la República
- Informe sobre la estructura de control interno

#### **Parte II**

- Síntesis gerencial
- Introducción
- Conclusiones
- Observaciones y recomendaciones
- Anexos

43. La estructura del informe de auditoría de gestión es la siguiente (Ver sección 650, Parte III):

- Síntesis gerencial
- Cuerpo del Informe

- Introducción
- Conclusiones
- Observaciones y Recomendaciones
- Anexos

44. De acuerdo a la naturaleza de los Informes de Auditoría, deben asignarse determinados colores para sus carátulas, de manera que su contenido pueda ser rápidamente asociado por los usuarios de tales documentos. Los siguientes colores deben utilizarse en las cubiertas para los informes de auditoría que emitan los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control.

Carátulas azules: informes que están disponibles para su distribución general al público.

Carátulas verdes: informe que no están disponibles para distribución general. Estos informes contienen información reservada, a los que debe añadirse un borde diagonal rojo en la carátula frontal, además del sello de *Reservado* en el texto del informe.

Carátulas grises: borradores de informes emitidos por el ente auditor para comunicar los resultados del examen y solicitar comentarios a la entidad auditada, a los que se añadirá un borde diagonal en la carátula frontal, con la indicación borrador del informe.

45. La utilización de colores definidos para las carátulas permite identificar los informes que son de libre distribución y, aquellos que no tienen esa característica. Es importante efectuar dicha distinción, para una mejor identificación de la naturaleza de cada informe y establecer una consideración especial, en los casos en que el color indique que su contenido es *reservado* y, por lo tanto, de distribución restringida.

### **Criterio 16: Revisiones de control de calidad en las Auditorías Internas**

46. El control de calidad en la auditoría gubernamental es un proceso técnico ejecutado por profesionales independientes, con el objeto de verificar el cabal cumplimiento de los principales estándares establecidos por el órgano rector del Sistema Nacional de Control para el ejercicio de la auditoría gubernamental; garantizándose con ello la calidad de los servicios de auditoría.

47. La revisión del control de calidad en los Órganos de Auditoría Interna (OAI), comprende la verificación de los aspectos relativos al funcionamiento y cumplimiento de las políticas, normas y procedimientos de auditoría. Los aspectos de funcionamiento comprenden las informaciones de entrada (apoyo del nivel superior, perspectiva de la OAI y liderazgo del titular y otros niveles), procesamiento e información de salida; en tanto que los aspectos de cumplimiento se refieren a los componentes sobre su capacidad y competencia, independencia, supervisión, planeamiento y programación, evaluación de controles internos, evidencia y papeles de trabajo y comunicación de resultados.

48. La revisión de control de calidad debe generar un Informe con los resultados obtenidos y las recomendaciones para promover mejoras en los métodos y procedimientos que utiliza la OAI para llevar a cabo sus actividades. La NAGU 1.60 *Control de Calidad*, indica que los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control y sociedades de Auditoría designadas, deben establecer y mantener un adecuado sistema interno de control de calidad que permita ofrecer seguridad razonable de que la auditoría se ejecuta, en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental.

### **Criterio 17: Transparencia de los informes de auditoría**

49. El público, el Congreso de la República, las autoridades del Gobierno y funcionarios, necesitan información para evaluar la integridad, desempeño y conducción de

las actividades. Un criterio apropiado para el campo de la auditoría gubernamental es la transparencia; por cuyo motivo los informes de auditoría deben estar, en lo posible, a disposición de aquellas personas que por razones de función o conocimiento general tengan interés en conocer el producto final del trabajo realizado por los auditores, cual es el informe de auditoría gubernamental. La Ley del Sistema Nacional de Control (Art. 13° e.), al referirse a los principios que guían el control gubernamental, precisa que la publicidad, consiste en la difusión periódica, con finalidad ejemplificadora, de los resultados de las auditorías más importantes.

50. Los informes de auditoría en que se traten asuntos de carácter reservado o confidencial, por razones de seguridad u otros, cuya divulgación puede interferir con procesos en curso, deben restringirse en su distribución.

### **Criterio 18: Acceso de personas a documentos sustentatorios de la auditoría**

51. Los informes de auditoría contienen indicaciones generales sobre la naturaleza y alcance de las labores de auditoría. Estas indicaciones pueden comunicarse oralmente a los funcionarios de la entidad auditada, pero no debe brindarse acceso a los planes y programas de auditoría a personas extrañas.

52. Es un criterio de auditoría establecer el acceso de los funcionarios públicos de las entidades auditadas a los archivos de papeles de trabajo, para los efectos que puedan cumplir con sus responsabilidades, con posterioridad a la emisión del Informe. La necesidad de los funcionarios públicos, en la mayoría de casos, se refiere a detalles adicionales relativos a las observaciones que figuran en el Informe. Cada solicitud de información debe investigarse, a fin de establecer su real necesidad de información y la conveniencia de revelarla.

53. Los papeles de trabajo reúnen material obtenido de los registros y archivos de distintas oficinas o locales de la entidad, los mismos que no se encuentran fácilmente disponibles. Por lo tanto, es conveniente exhibir los papeles de trabajo a los funcionarios que tienen la responsabilidad de responder a las observaciones formuladas en el Informe de Auditoría o evaluar la implementación de una recomendación, en base a la información correspondiente.

54. Las declaraciones legítimas brindadas por personal de la entidad auditada no deben revelarse. Por ello, debe tenerse cuidado especial con las solicitudes de acceso a información proporcionada por un informante fuera de sus obligaciones oficiales.

55. No debe permitirse el acceso a información en los papeles de trabajo de la auditoría que comprometa los procedimientos de seguridad vigentes. En tal acceso, no debe comprometerse los intereses del Estado en caso de que existiera un conflicto legal. No debe permitirse que el acceso de personas extrañas a los papeles de trabajo de la auditoría se convierta en una rutina.

### **065 Responsabilidad de los Auditores gubernamentales**

#### **NATURALEZA DE LA FUNCIÓN DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL**

01. Los funcionarios públicos son responsables ante los niveles de Gobierno que le asignan recursos para poner en ejecución los programas gubernamentales, así como frente al público. El Poder Ejecutivo y la Contraloría General de la República - CGR, pueden tener intereses comunes en promover la *responsabilidad pública*, sin embargo, el rol esencial de la CGR debe ser de Auditor Externo. Como tal, debe poner las observaciones de auditoría a disposición de los niveles de decisión del Estado, contribuyendo al perfeccionamiento de los programas, actividades y operaciones gubernamentales al identificar las áreas que requieren mejoras.

02. El auditor, es el profesional que posee entrenamiento y experiencia en los campos de contabilidad y auditoría y que, como función básica, realiza auditorías en las entidades del Gobierno. Las cualidades personales y las responsabilidades del auditor gubernamental son similares a aquellas aplicables para el auditor independiente del sector privado; esta similitud se hace más evidente

si consideramos que ambos deben poseer experiencia y competencia en el manejo de técnicas especializadas requeridas para la auditoría y tienen una responsabilidad pública.

03. La responsabilidad pública alcanza al auditor gubernamental por la naturaleza de su función. Es responsable ante la entidad donde presta servicios (CGR) y, en el caso del auditor interno (la entidad pública de quien depende), ante otros funcionarios públicos en su calidad de usuarios de los informes de auditoría y, el público que espera de él acciones efectivas y eficientes.

04. La diferencia más importante que puede encontrarse entre el auditor gubernamental y el auditor independiente del sector privado, se ubica en el campo de su actuación. Por su naturaleza la administración gubernamental, difiere en sus prácticas de la gerencia financiera privada, al igual que la contabilidad gubernamental, respecto de la contabilidad privada. Esta situación particular obliga a que el auditor gubernamental, además de los conocimientos de contabilidad y auditoría, deba adquirir una apropiada comprensión de los mecanismos de funcionamiento de los sistemas de administración financiera gubernamental, conocimiento de las leyes y regulaciones aplicables, evaluación de las operaciones del sistema de presupuesto público y otros aspectos propios de la gestión pública.

#### **ATRIBUTOS GENERALES DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL**

05. Cada auditor gubernamental, debe tener como objetivo ser el mejor en su profesión y propender a su desarrollo profesional permanente. Constituyen atributos del auditor los siguientes:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- Independencia
- Debido cuidado profesional
- Confidencialidad
- Independencia organizacional del Auditor Interno

#### **Entrenamiento técnico y capacidad profesional**

#### **NAGU 1.10 ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL**

El auditor gubernamental debe poseer un adecuado entrenamiento técnico, la experiencia y competencia profesional necesarios para la ejecución de su trabajo.

06. El entrenamiento técnico está constituido por la preparación en la metodología, procedimientos y técnicas de auditoría y la actualización continua, así como el desarrollo de habilidades y destrezas necesarias para asegurar la calidad del trabajo de auditoría. La capacitación puede referirse a materias diversas, entre ellas, avances en metodologías y procedimientos de auditoría, evaluación de controles internos, principios de administración, diseño de programas de evaluación de resultados, sistemas de información y tecnología de información.

07. La capacitación técnica del auditor gubernamental va más allá de los límites del conocimiento sobre auditoría y contabilidad. Ello implica además la obligación de adquirir conocimientos sobre administración financiera gubernamental, estructura y funcionamiento de las entidades gubernamentales, fundamentos de leyes y sistema jurídico y, un dominio preciso del idioma que posibilite al auditor comunicarse verbalmente en forma efectiva, así como escribir con claridad y energía.

08. La CGR tiene establecido un programa de capacitación para los auditores del Sistema Nacional de Control que asegure el incremento de su productividad individual. Igualmente, los auditores de la CGR o los que laboran en los Órganos de Auditoría Interna en las entidades del Estado, son responsables de su propia educación continua, a fin de mantener su nivel de capacidad. La capacitación continua se obtiene asistiendo a seminarios, conferencias, foros, cursos y programas de entrenamiento; y participando en proyectos de investigación en su propia entidad o en asociaciones profesionales.

09. La competencia profesional es la cualidad que caracteriza al auditor por el nivel de idoneidad y habilidad profesional que ostenta para efectuar su labor acorde con las exigencias que demanda la auditoría. La competencia

profesional puede apreciarse en el conocimiento de las entidades gubernamentales y los métodos y procedimientos necesarios para la auditoría gubernamental, así como en el entrenamiento y experiencia que requiere la aplicación de tales conocimientos en el trabajo. Asimismo, dentro de los requisitos relativos a la competencia profesional pueden identificarse la habilidad para comunicarse con claridad, así como la pericia para desempeñar la auditoría encomendada.

10. Se reconoce que aquellas personas que poseen una formación o conocimiento en un campo distinto a la auditoría y contabilidad, no pueden satisfacer los requisitos de las normas generales de auditoría gubernamental, sin pasar previamente por un periodo de entrenamiento en auditoría que debe incluir, tanto los mecanismos formales de capacitación, como la capacitación en el trabajo en funciones acordes con su nivel de conocimiento.

### Independencia

#### NAGU 1.20 INDEPENDENCIA

El auditor debe adoptar una actitud de independencia de criterio respecto de la entidad examinada y se mantendrá libre de cualquier situación que pudiera señalarse como incompatible con su integridad y objetividad.

11. La independencia de criterio es la cualidad que permite apreciar que los juicios formulados por el auditor estén fundados en elementos objetivos de los aspectos examinados. La objetividad es la actitud de independencia mental que debe mantener el auditor en la ejecución de la auditoría, es decir, no deben permitir que el prejuicio, las ideas preconcebidas o la influencia de terceros se impongan sobre su imparcialidad. La integridad implica que el auditor debe ser recto y honesto al realizar su trabajo.

12. El auditor debe considerar no solamente si es independiente y sus actividades le permiten proceder de acuerdo a ello, sino también si existe motivo que pudiera dar lugar a que otros cuestionen su independencia. Debe abstenerse de participar en la realización de una auditoría en caso de incompatibilidad o conflictos de interés manifiestos.

13. El auditor debe estar libre de impedimentos personales y profesionales para garantizar una labor imparcial y objetiva en la entidad examinada. Se encuentra impedido de participar en la ejecución de auditorías en la entidad donde haya laborado anteriormente y que comprendan áreas y/o aspectos en los cuales intervino o participó directa o indirectamente.

14. El auditor gubernamental se encuentra impedido de recibir beneficios en cualquier forma, para sí o para otro, provenientes de personas naturales o jurídicas vinculadas a la entidad auditada.

15. Tampoco debe realizar actividad política partidaria durante el ejercicio funcional del cargo, ni emitir opinión, intervenir o participar en actos de decisión, gestión o administración de la entidad donde realice su examen.

### Debido Cuidado profesional

#### NAGU.1.30 CUIDADO Y ESMERO PROFESIONAL

El auditor debe actuar con el debido cuidado profesional a efectos de cumplir con las normas de auditoría durante la ejecución de su trabajo y en la elaboración del informe.

16. El debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, procedimientos y técnicas de auditoría que deben aplicarse. Ello pone de manifiesto la responsabilidad del auditor en cuanto a cumplir con las normas de auditoría gubernamental.

17. Implica también que basándose en su buen juicio el auditor, aplique correctamente las pruebas y demás procedimientos de auditoría y evalúe los resultados para la preparación del informe correspondiente. El auditor ad-

quiere la capacidad, madurez de juicio y habilidad necesaria en base a la práctica constante, bajo supervisión adecuada y entrenamiento permanente.

18. Los niveles jerárquicos superiores cautelán que el personal a su cargo mantenga un desempeño y conducta funcional acorde con las normas que rigen el Sistema Nacional de Control. En caso de apreciar su incumplimiento o deben informar a los funcionarios competentes sobre dichos actos, a fin que se apliquen las medidas correctivas más apropiadas, en las circunstancias.

### Confidencialidad

#### NAGU 1.40 CONFIDENCIALIDAD

El auditor gubernamental debe mantener absoluta reserva respecto a la información que conozca en el transcurso de su trabajo.

19. La confidencialidad conlleva mantener estricta reserva respecto al proceso y los resultados de la auditoría, no revelando los hechos, datos y situaciones que sean de conocimiento del auditor por el ejercicio de su actividad profesional. Solo podrá acceder a la información relacionada con el examen, el personal vinculado directamente con la dirección y ejecución del trabajo de auditoría.

20. Los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control establecen políticas orientadas a asegurar la debida confidencialidad. Esta obligación subsiste aún después de cesar los auditores en sus funciones.

### Independencia organizacional del Auditor Interno

21. La ubicación de la Auditoría Interna en la estructura organizacional de la entidad debe ser lo suficientemente relevante para que le permita cumplir sus responsabilidades de auditoría.

22. Los auditores internos en el Sector Público son independientes cuando realizan su trabajo libres de interferencias y con objetividad. Actuar con independencia les permite emitir juicios imparciales, esenciales para la propia conducción de la auditoría; ello se logra a través de su ubicación en la estructura organizacional, dependiendo de la más alta autoridad de la entidad y la objetividad.

23. El Auditor Interno debe contar con el apoyo y comunicación directa con la alta dirección de la entidad para poder obtener la cooperación de los funcionarios y empleados y llevar a cabo su trabajo libre de interferencias; esto asegura su independencia y provee los mecanismos para que ambos se mantengan informados sobre asuntos de interés para la entidad.

24. Los auditores internos también deben estar libres de presiones políticas, a fin de asegurar que éstos puedan llevar a cabo las auditorías con objetividad e informar de sus resultados sin temor a tales repercusiones. Siempre que sea posible, los auditores internos deben estar sujetos a un régimen de personal, en el que las remuneraciones, entrenamiento, permanencia en el puesto y promociones se realicen en base a sus propios méritos.

25. Los fines, mandato y responsabilidades de la Auditoría Interna son establecidos por escrito en un Manual de Organización y Funciones. El Auditor Interno debe requerir la aprobación del citado documento por parte de la alta dirección. El Manual debe establecer, entre otros aspectos: la ubicación y funciones de la Auditoría Interna dentro de la entidad; la autorización para acceder a registros, personal y recursos físicos importantes para la realización de la auditoría; así como definir los objetivos y alcance de las actividades de auditoría interna.

### FUNCIONES DEL PERSONAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

26. El personal de auditoría representa el material humano más importante para el desempeño de esta función. El logro de altos niveles de calidad en el ejercicio de la auditoría gubernamental depende de la profesionalidad, capacidad, experiencia, disciplina y mística de los auditores. Las responsabilidades funcionales de los cargos de Supervisor, Auditor encargado y el resto de personal de auditoría son:

#### Responsabilidades del Supervisor

27. El Supervisor asiste a los niveles gerenciales en las tareas de auditoría que requieren un alto nivel de

experiencia y juicio profesional. Por lo tanto, es responsable de:

- revisar y aprobar los procedimientos de auditoría planeados, según se documente en el Programa de Auditoría antes del comienzo del trabajo significativo en el campo;
- concertar la programación del personal profesional para mantener la oportunidad en el desempeño de la auditoría;
- vigilar el progreso de la auditoría, en comparación con los presupuestos de tiempo aprobados y, controlar los costos de la auditoría;
- solucionar los problemas identificados por el Jefe de Equipo y el personal de auditoría;
- supervisar y asesorar al Jefe de Equipo y proveer orientación a otros miembros del personal profesional cuando se requiera; y,
- supervisar la elaboración del Informe de Auditoría; y,
- revisar los papeles de trabajo de la auditoría.
- cautelar el cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental-NAGU y las orientaciones contenidas en el Manual de Auditoría Gubernamental aprobado por la Contraloría General de la República.

#### Responsabilidades del auditor encargado

28. El Jefe de Equipo trabaja con el personal de auditoría en las oficinas de la entidad auditada, administra el trabajo en el campo y desarrolla los procedimientos de auditoría que considere son los más apropiados. Por lo tanto, es responsable de:

- preparar los documentos relacionados con la fase de planeamiento;
- identificar los problemas de contabilidad y auditoría para discutirlos con el supervisor;
- brindar supervisión, asesoramiento y asistencia al personal de auditoría con rapidez, ayudándole a comprender los objetivos y las implicancias del trabajo;
- revisar los papeles de trabajo que prepare el personal de auditoría, efectuar el seguimiento de los aspectos importantes resultantes de la revisión y evaluar la suficiencia y propiedad de la evidencia obtenida;
- redactar el informe de auditoría.
- cumplir y hacer cumplir las normas de auditoría gubernamental-NAGU y las orientaciones contenidas en el Manual de Auditoría Gubernamental aprobado por la Contraloría General de la República.

#### Responsabilidades del personal de auditoría

29. El personal de auditoría es responsable de desempeñar el trabajo que se le encargue en el transcurso del examen y rinde informe ante el Jefe de Equipo. Sus responsabilidades están referidas a:

- comprender y desempeñar los procedimientos de auditoría que le sean asignados;
- elaborar los papeles de trabajo en forma apropiada.
- informar al Jefe de Equipo sobre asuntos o problemas en aspectos de auditoría o contabilidad que detecte; y,
- formular recomendaciones para mejorar la metodología y el desarrollo de la auditoría;
- cumplir con las normas de auditoría gubernamental-NAGU en el ejercicio de su trabajo y las orientaciones contenidas en el Manual de Auditoría Gubernamental aprobado por la Contraloría General de la República.

### 070 Control de Calidad de la Auditoría

#### NAGU. 1.60 CONTROL DE CALIDAD

*La Contraloría General de la República, los Órganos de Auditoría Interna conformantes del Sistema Nacional de Control y las Sociedades de Auditoría designadas, deben establecer y mantener un adecuado sistema interno de control de calidad que permita ofrecer seguridad razonable de que la auditoría se ejecuta en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental.*

01. *Control de calidad* es un término que tiene su origen en el sector privado, el cual se refiere a un medio sistemático para examinar un producto y asegurarse que ciertas especificaciones o tolerancias preestablecidas están siendo satisfechas. Por ello, las empresas consiguen una medida objetiva estableciendo normas precisas para luego controlar su grado de cumplimiento.

02. El sistema de control de calidad ha sido definido de la siguiente manera:

*El control de calidad se aplica para todos los servicios de auditoría, contabilidad y revisión de una firma de Contadores Públicos, para la cual han sido establecidas normas profesionales... Un sistema de control de calidad comprende la estructura organizacional, las políticas y procedimientos adoptados por las firmas para proveer una seguridad razonable de que se están cumpliendo las normas profesionales. El sistema de control de calidad debe ser integral y diseñado apropiadamente de acuerdo con la estructura organizacional de las firmas, sus políticas y la naturaleza de sus prácticas.*

#### Elementos de un sistema de control de calidad

03. La definición anterior forma parte de la Declaración sobre Normas de Control de Calidad N° 1 emitida por el Instituto Americano de Contadores Públicos-AICPA en 1989, la misma que identifica los elementos a ser considerados para el diseño de un sistema de control de calidad; los cuales son:

- independencia, que se refiere a que los controles establecidos deben brindar una razonable seguridad que todos los auditores son independientes;
- asignación de personal, que determina que el personal profesional debe ser asignado para el trabajo, después de considerar el entrenamiento y experiencia requerida;
- consulta, en los casos que los profesionales deben brindar asistencia a otra entidad;
- supervisión, respecto a que los papeles de trabajo deben revisarse para tener la seguridad que los profesionales observan las normas de control de calidad establecidas;
- empleo, que se refiere a las políticas fijadas por el empleador para conseguir personal profesional competente;
- desarrollo profesional, dirigido a la existencia de políticas sobre adecuado entrenamiento y progreso del personal profesional en su organización;
- promociones, respecto a que las políticas de control de calidad deben brindar seguridad razonable que el personal con apropiadas calificaciones, son los llamados a asumir mayores responsabilidades en su organización; y,
- inspección, orientada a cautelar que las políticas de control de calidad y procedimientos son observadas por todos los auditores.

04. El control de calidad de la auditoría en el Sistema Nacional de Control debe entenderse como el conjunto de políticas y procedimientos, así como recursos técnicos especializados para cerciorarse que las auditorías se realizan de acuerdo con los objetivos, políticas, normas y disposiciones del Manual de Auditoría Gubernamental y otras disposiciones emitidas por la Contraloría General de la República.

05. Un apropiado sistema interno de control de calidad debe permitir obtener una razonable seguridad de que: i) se cumplen las normas de auditoría gubernamental, ii) se han establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados, iii) se cumplen con requisitos de calidad profesional y, iv) se lleva a cabo una capacitación y supervisión documentada.

06. Un sistema interno de control de calidad comprende el establecimiento de políticas y procedimientos respecto a:

- a) Controles generales de calidad, relativos al desarrollo de instrumentos técnicos normativos básicos para la ejecución de la auditoría gubernamental; selección, capacitación y entrenamiento de los auditores; y cualidades personales.
- b) Controles durante el desarrollo de la auditoría, relativos a la supervisión sobre el trabajo delegado en personal idóneo; dirección sobre el trabajo, con instrucciones adecuadas; e inspección respecto al grado de aplica-

ción de los procedimientos diseñados para mantener la calidad de los trabajos de auditoría.

c) Controles después de culminada la auditoría, relativos al establecimiento de políticas y procedimientos para confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado en forma satisfactoria y aseguran la calidad de los informes.

#### Obstáculos que dificultan lograr los niveles de calidad

07. La búsqueda de la calidad en la auditoría gubernamental tiene un propósito específico: asegurar que la calidad global del producto de la auditoría sea del más alto nivel posible. Sin embargo, existen obstáculos que, en ciertos casos, limitan o dificultan el alcanzar los niveles de calidad requeridos en el diseño del producto de la auditoría, cual es el Informe de Auditoría Gubernamental. Algunos de los obstáculos más conocidos son:

- Limitada importancia que se concede al proceso de planeamiento de la auditoría;
- Suponer que la solución de los problemas técnicos se encuentra en la utilización intensiva de los sistemas de información computarizada;
- Adopción automática de metodologías de países desarrollados;
- Entrenamiento formal de auditores o utilización de metodologías desactualizadas;
- Responsabilizar a los auditores de los problemas latentes;
- Programar actividades con escasas posibilidades de éxito;
- Falta de sostenimiento en el tiempo de las experiencias piloto sobre aplicación de nuevas metodologías.

08. ¿Cuáles son los beneficios concretos de un sistema de control de calidad en la auditoría gubernamental? Además de mantener el ejercicio de la auditoría, un buen sistema de control de calidad ofrece los siguientes beneficios:

- Documentación de políticas de control de calidad.
- Herramienta de marketing persuasivo.
- Seguridad razonable sobre el producto de auditoría.
- Previsión de problemas potenciales.
- Herramienta de adiestramiento efectivo.
- Motivación y moral del personal.

#### Documentación de las políticas de control de calidad

09. Cuando las políticas y procedimientos de control de calidad se formalizan, éstas se llevan en cuestionarios, manuales, formatos, listas de verificación y documentación de papeles de trabajo. Este proceso permite una efectiva comunicación con el personal de auditoría, así como también promueve el intercambio de ideas.

#### Herramienta de marketing persuasivo

10. La participación de la Contraloría General de la República CGR en un programa de control de calidad externo puede acrecentar su imagen y credibilidad en el público;

#### Seguridad razonable sobre el producto de auditoría

11. Si el personal de auditoría es competente y profesional, su trabajo es razonablemente bueno desde un punto de vista técnico, y por tanto no tendría por qué preocuparse con respecto a formar parte de una revisión de control de calidad. De hecho, se esperaría una revisión externa como una confirmación que su trabajo satisface las normas profesionales. Si, en cambio, su trabajo tiene deficiencias, debería aprovechar esta oportunidad para identificarlas y corregirlas.

#### Previsión de problemas potenciales

12. Si el revisor de la Contraloría General de la República observa problemas importantes, éstos deberían ser atendidos antes que sea demasiado tarde para corregirlos. Puede parecer desagradable ser criticado en las revisiones de control de calidad, pero su crítica es ciertamente

preferible a tener problemas y menos costosos que, se ventilen en tribunales de justicia o en los medios de comunicación.

#### Herramienta de adiestramiento efectivo

13. La lectura y utilización de los materiales de control de calidad da al personal auditor adiestramiento sobre su trabajo. Además, puede encontrarse que la revisión de calidad ayuda eficazmente a crear mejores controles en los programas de entrenamiento de sus auditores.

#### Motivación y moral del personal

14. No es posible confiar excesivamente en la educación, experiencia y habilidades de su personal profesional. Si este personal se encuentra motivado es mucho más prometedor para ser eficiente y provechoso que uno que carece de motivación. Cuando se implemente un sistema de control de calidad, deben verse los siguientes aspectos del personal:

- Mayor productividad;
- Desarrollo del concepto de equipo;
- Reclutamiento más efectivo;
- Mayor satisfacción del trabajo;
- Destreza de compromiso incrementado
- Mayor objetividad,

15. No es necesario que cada órgano del Sistema Nacional de Control tenga un documento de control de calidad, sin embargo, debería existir alguna información escrita y útil sobre el sistema de control de calidad que se adecue a sus particulares necesidades. Este documento puede ser tan breve como un cuestionario corto o tan extenso como un manual. En él deben establecerse políticas y procedimientos importantes para el personal de auditoría; aspectos que constituyen el punto de partida para una evaluación efectiva del control de calidad. Los materiales que se utilizan para evaluar su funcionamiento y los documentos sobre el trabajo realizado, proporcionan evidencia sobre la conformidad del sistema de control de calidad.

#### Control de calidad interno

16. Está relacionado con las funciones de revisión realizadas por profesionales independientes de las unidades operativas a cargo de la ejecución de la auditoría. Las revisiones internas de control de calidad deben efectuarse sobre la metodología diseñada e incluida en el correspondiente Manual de auditoría gubernamental. Las funciones de control de calidad pueden ser realizadas por:

- Unidad con funciones de control de calidad
- Unidad operativa independiente
- Como parte de las funciones de auditoría de las Oficinas de Auditoría Interna de las entidades.

#### Control de calidad externo

17. Está referido a la revisión aplicada por profesionales experimentados en funciones de auditoría gubernamental e independientes de la CGR u Organos de Auditoría Interna. El plan y programa de revisión de calidad debe estar orientado a determinar si el Organismo Superior de Control ha implementado un sistema de control de calidad y si éste, opera con eficiencia como para proporcionar seguridad razonable que las políticas, normas y procedimientos de auditoría aplicables se vienen cumpliendo. Una revisión externa de control de calidad debe ser llevada a cabo por profesionales que cuenten con capacitación y poseen conocimientos profundos y actualizados de la auditoría gubernamental, en relación con el trabajo que van a realizar.

18. Los procedimientos de revisión de control de calidad deben elaborarse, de conformidad con las características, dimensión y naturaleza del tipo de trabajo que realiza la respectiva organización auditora.

### 075 El sistema de control interno y la auditoría gubernamental

01. Desde hace varias décadas la gerencia moderna ha implementado nuevas formas para mejorar los controles

en las empresas del sector privado. Ello es importante tener en cuenta, por cuanto el control interno tiene una vinculación directa con el curso que debe mantener la empresa hacia el logro de sus objetivos y metas. El control interno no puede existir si previamente no existen objetivos, metas e indicadores de rendimiento. Si no se conocen los resultados que deben lograrse, es imposible definir las medidas necesarias para alcanzarlos y evaluar su grado de cumplimiento en forma periódica, así como minimizar la ocurrencia de sorpresas en el curso de las operaciones. En esta sección se discute el concepto de *Control Interno* en el marco de una gerencia moderna, así como su importancia en el desarrollo de las labores de auditoría.

### DEFINICIÓN DE CONTROL

02. El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia considera que el término control tiene dos acepciones:

- inspección, fiscalización, intervención; y,
- dominio, mando, preponderancia.

03. Aun cuando el primer concepto podría asociarse con la auditoría; la segunda acepción sobre dominio o mando, define con mayor precisión al control interno gerencial. Por ello, tratar de discutir sobre el tema del control o materializar su existencia, es tan difícil como pretender hacerlo con el alma del ser humano que, a pesar de ser un ente de carácter abstracto, su existencia no es negada.

04. *Controlar* es una acción, en la medida en que sea tangible y, consecuentemente, el efecto que produce pueda medirse. Al igual que el espíritu es inherente al cuerpo humano, el control lo es a la entidad como ente concreto y, específicamente a la administración, personificada en sus órganos de dirección y gerencia.

05. En auditoría, el término control interno comprende la organización, políticas y procedimientos adoptados por los directores y gerentes de las entidades para administrar las operaciones y promover el cumplimiento de las responsabilidades asignadas para el logro de los resultados deseados.

06. El control interno es efectuado por diversos niveles, cada uno de ellos con responsabilidades importantes. Los directivos, la gerencia y los auditores internos y otros funcionarios de menor nivel contribuyen para que el sistema de control interno funcione con efectividad, eficiencia y economía. Una estructura de control interno sólida es fundamental para promover el logro de sus objetivos y la eficiencia y economía en las operaciones de cada entidad.

07. Ninguna estructura de control interno, por muy óptima que sea, puede garantizar por sí misma, una gestión eficiente y registros e información financiera íntegra, exacta y confiable, ni puede estar libre de errores, irregularidades o fraudes, especialmente, cuando aquellas tareas competen a cargos de confianza. Por ello mantener una estructura de control interno que elimine cualquier riesgo, puede resultar un objetivo imposible y, es probable que, más costoso que los beneficios que se considere obtener de su implementación.

08. Los cambios en la entidad y en la dirección pueden tener impacto sobre la efectividad del control interno y sobre el personal que opera los controles. Por esta razón, la dirección debe evaluar periódicamente los controles internos, informar al personal de los cambios que se implementen y, dar un buen ejemplo a todos respetándolos.

### EL CONTROL INTERNO EN EL SECTOR PÚBLICO

09. Desde la primera definición del control interno establecida por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados-AICPA en 1949 y hasta su modificación efectuada por el SAS N°55 en 1988, este concepto no sufrió cambios importantes hasta 1992, cuando la Comisión Nacional sobre Información Financiera Fraudulenta en los Estados Unidos, conocida como la *Comisión Treadway*, establecida en 1985 como uno de los múltiples actos legislativos y acciones que se derivaron de las investigaciones sobre el caso Watergate, emite el documento denominado *Marco Integrado del Control Interno* (Framework Internal Control Integrated), el cual desarrolla con mayor amplitud el enfoque moderno del control interno en el

documento conocido como el Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission).

10. El *Informe COSO*, brinda el enfoque de una estructura común para comprender al control interno, el cual puede ayudar a cualquier entidad a alcanzar logros en su desempeño y en su economía, prevenir pérdidas de recursos, asegurar la elaboración de informes financieros confiables, así como el cumplimiento de las leyes y regulaciones, tanto en entidades privadas, como en públicas. El concepto de control interno discurre por cinco componentes: 1) ambiente de control, 2) evaluación del riesgo, 3) actividades de control 4) información y comunicación; y, 5) supervisión,

11. Estos componentes se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia, los que permiten que los directores se ubiquen en el nivel de evaluadores de los sistemas de control, en tanto que los gerentes que son los verdaderos ejecutivos, se posicionen como los propietarios del sistema de control interno, a fin de fortalecerlo y dirigir los esfuerzos hacia el cumplimiento de sus objetivos.

12. En el ámbito público, después de haber sido materia de discusión el tema del control interno en sucesivos Congresos internacionales, en 1971 se define el concepto de control interno. Ello ocurre en el Seminario Internacional de Auditoría Gubernamental realizado en Austria en 1971, bajo el patrocinio de la Organización de Naciones Unidas e INTOSAI (siglas en inglés de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría), definiéndose el control interno de la siguiente manera:

*es... El plan de organización y el conjunto de medidas y métodos coordinados, adoptados dentro de una entidad pública para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y el grado de confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la observación de la política...*

13. El interés por este tema en la década de los 70' respondía a dos hechos importantes: en primer lugar, el sector público había crecido de manera significativa en los países en desarrollo, tanto en magnitud como en volumen de operaciones, y, en segundo lugar, las entidades públicas eran muy reacias a efectuar cambios para disponer de una administración moderna y eficaz, a pesar que se encontraban en un escenario distinto.

14. Con ocasión del XII Congreso Mundial de Entidades Superiores de Auditoría realizado en Washington, en 1992, se aprueban las directrices del control interno que fueron elaboradas por la Comisión de Normas de Control interno integrada por diversas Instituciones Superiores de Auditoría-ISA's. Estas directrices fueron instituidas, con el propósito de fortalecer la gestión financiera en el sector público, mediante la implementación de controles internos efectivos. En su contenido se define con claridad los objetivos del control interno en el ámbito público, así como las responsabilidades de cada entidad en la creación, mantenimiento y actualización de su estructura de control interno.

15. INTOSAI, establece que la estructura de control interno es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección que, dispone una institución para ofrecer una garantía razonable de que han sido cumplidos los siguientes objetivos: a) preservar las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir; b) preservar los recursos frente a cualquier pérdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades; c) respetar las leyes, reglamentos y directivas de la dirección; y, d) elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentarlos correctamente en informes oportunos.

### DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO

16. Control interno, es una expresión que utilizamos con el fin de describir las acciones adoptadas por los directores de entidades, gerentes o administradores, para evaluar y monitorear las operaciones en sus entidades. Por ello, a fin de lograr una adecuada comprensión de su naturaleza y alcance, a continuación se define el término Control Interno tal como lo establecen las normas de control interno para el sector público:

Es un proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y otros empleados de la entidad, para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos siguientes:

- promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios;
- proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

#### **Promoción de la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios**

17. Este objetivo se refiere a los controles internos que adopta la administración para asegurar que se ejecuten las operaciones de acuerdo a criterios de efectividad, eficiencia y economía. Tales controles comprenden los procesos de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones en los programas, así como sistemas de medición de rendimiento y monitoreo de las actividades ejecutadas.

18. La efectividad tiene relación directa con el logro de los objetivos y metas programados, en tanto que la eficiencia se refiere a la relación existente entre los bienes y servicios producidos y recursos utilizados para producirlos (productividad) y su comparación con un estándar de desempeño establecido. La economía, se relaciona con la adquisición de bienes y/o servicios en condiciones de calidad, cantidad apropiada y oportuna entrega, al mínimo costo posible.

19. La evaluación de los programas de control de calidad en el sector público debe permitir apreciar si los esfuerzos desarrollados para obtener mejoras incrementales en las actividades que desarrollan las entidades son razonables y tienen un impacto directo en el público beneficiario, así como es factible medir el incremento de la productividad en el trabajo y la disminución en los costos de los servicios que brinda el Estado.

#### **Protección y conservación de los recursos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, acto irregular o ilegal**

20. Este objetivo está relacionado con las medidas adoptadas por la administración para prevenir o detectar operaciones no autorizadas, acceso no autorizado a recursos o, apropiaciones indebidas que podrían resultar en pérdidas significativas para la entidad, incluyendo los casos de despilfarro, irregularidades o uso ilegal de bienes o recursos públicos.

21. Los controles para la protección de activos no están diseñados para cautelar las pérdidas derivadas de actos de ineficiencia gerencial, como por ejemplo, adquirir equipos innecesarios o insatisfactorios.

#### **Cumplimiento de leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales**

22. Este objetivo se refiere a que los administradores gubernamentales, mediante el dictado de políticas y procedimientos específicos, aseguran que el uso de los recursos públicos sea consistente con las disposiciones establecidas en las leyes y reglamentos, así como concordante con las normas relacionadas con la gestión gubernamental.

#### **Elaboración de información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad**

23. Este objetivo tiene relación con las políticas, métodos y procedimientos dispuestos por la administración para asegurar que la información financiera elaborada por la entidad es válida y confiable, al igual que se revela razonablemente en los informes. Una información es válida porque se refiere a operaciones o actividades que ocurrieron y que tienen las condiciones necesarias para

ser consideradas como tales; en tanto que una información confiable es aquella que merece la confianza de quien la utiliza.

### **ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO**

24. Se denomina estructura de control interno al conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno. El concepto moderno del control interno discurre por sus componentes y diversos elementos, los que se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia. Una estructura sólida del control interno es fundamental para promover la efectividad y eficiencia en las operaciones de cada entidad.

### **COMPONENTES DE LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO**

25. Los componentes pueden considerarse como un conjunto de normas que son utilizadas para medir el control interno y determinar su efectividad. Para operar la estructura (también sistema) de control interno se requiere de los siguientes componentes:

- Ambiente de Control Interno
- Evaluación del Riesgo
- Actividades de Control gerencial
- Sistema de información y comunicación.
- Actividades de Monitoreo

#### **Ambiente de control interno**

26. Se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influencie las tareas del personal con respecto al control de sus actividades; el que también se conoce como el clima en la cima. En este contexto, el personal resulta ser la esencia de cualquier entidad, al igual que sus atributos individuales como la integridad y valores éticos y el ambiente donde operan, constituyen el motor que la conduce y la base sobre la que todo descansa. El ambiente de control tiene gran influencia en la forma en que son desarrolladas las operaciones, se establecen los objetivos y estiman los riesgos. Igualmente, tiene relación con el comportamiento de los sistemas de información y con las actividades de monitoreo.

27. Los elementos que conforman el ambiente interno de control son los siguientes:

- integridad y valores éticos;
- autoridad y responsabilidad;
- estructura organizacional; y
- Políticas de personal;

#### **Evaluación del riesgo.**

28. El riesgo se define como la probabilidad de que un evento o acción afecte adversamente a la entidad. Su evaluación implica la identificación, análisis y manejo de los riesgos relacionados con la elaboración de estados financieros y que pueden incidir en el logro de los objetivos del control interno en la entidad. Estos riesgos incluyen eventos o circunstancias que pueden afectar el registro, procesamiento y reporte de información financiera, así como las representaciones de la gerencia en los estados financieros. Esta actividad de autoevaluación que practica la dirección debe ser revisada por los auditores internos o externos para asegurar que los objetivos, enfoque, alcance y procedimientos han sido apropiadamente ejecutados.

29. Los elementos que forman parte de la evaluación del riesgo son:

- los objetivos deben ser establecidos y comunicados;
- identificación de los riesgos internos y externos;
- los planes deben incluir objetivos e indicadores de rendimiento; y,
- evaluación del medio ambiente interno y externo

#### **Actividades de control gerencial**

30. Se refieren a las acciones que realiza la gerencia y otro personal de la entidad para cumplir diariamente con las funciones asignadas. Son importantes porque en sí

mismas implican la forma *correcta* de hacer las cosas, así como también porque el dictado de políticas y procedimientos y la evaluación de su cumplimiento, constituyen el medio más idóneo para asegurar el logro de objetivos de la entidad. Las actividades de control pueden dividirse en tres categorías: controles de operación, controles de información financiera y controles de cumplimiento. Comprenden también las actividades de protección y conservación de los activos, así como los controles de acceso a programas computarizados y archivos de datos.

31. Los elementos conformantes de las actividades de control gerencial son:

- políticas para el logro de objetivos;
- coordinación entre las dependencias de la entidad; y,
- diseño de las actividades de control

#### Sistema de información y comunicación

32. Está constituido por los métodos y registros establecidos para registrar, procesar, resumir e informar sobre las operaciones de una entidad. La calidad de la información que brinda el sistema afecta la capacidad de la gerencia para adoptar decisiones adecuadas que permitan controlar las actividades de la entidad y elaborar informes financieros confiables.

33. Los elementos que conforman el sistema de información son:

- Identificación de información suficiente
- Información suficiente y relevante debe ser identificada y comunicada en forma oportuna para permitir al personal ejecutar sus responsabilidades asignadas.
- Revisión de los sistemas de información
- Las necesidades de información y los sistemas de información deben ser revisados cuando existan cambios en los objetivos o cuando se producen deficiencias significativas en los procesos de formulación de información.

#### Actividades de monitoreo

34. Es el proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieran. Debe orientarse a la identificación de controles débiles, insuficientes o necesarios, para promover su reforzamiento. El monitoreo se lleva a cabo de tres formas: durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la entidad; de manera separada, por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control), o mediante la combinación de ambas modalidades.

35. Los elementos que conforman las actividades de monitoreo son:

- monitoreo del rendimiento;
- revisión de los supuestos que soportan los objetivos del control interno;
- aplicación de procedimientos de seguimiento; y,
- Evaluación de la calidad del control interno

#### CONTROL INTERNO GERENCIAL

36. El concepto de control interno, tradicionalmente estuvo vinculado con aspectos contables y financieros. Desde hace algunos años se considera que su alcance va más allá de los asuntos que tienen relación con las funciones de los departamentos de contabilidad, dado que incluye también en el mismo concepto aspectos de carácter gerencial o administrativo. Aun cuando es difícil delimitar tales áreas, siempre es apropiado establecer algunas diferencias entre el alcance del:

- control interno financiero, y
- control interno gerencial.

#### Control interno financiero

37. El control interno financiero comprende en un sentido amplio, el plan de organización y los métodos, procedimientos y registros que tienen relación con la custodia de recursos, al igual que con la exactitud, confiabilidad y oportunidad en la presentación de información financiera, principalmente, los estados financieros de la entidad o programa. Asimismo, incluye controles sobre los sistemas

de autorización y aprobación, segregación de funciones, entre las operaciones de registro e información contable.

#### Control interno gerencial

38. Comprende en un sentido amplio, el plan de organización, política, procedimientos y prácticas utilizadas para administrar las operaciones en una entidad o programa y asegurar el cumplimiento de las metas establecidas. Incluye también las actividades de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones de la entidad o programa, así como el sistema para presentar informes, medir y monitorear el desarrollo de las actividades. Los métodos y procedimientos utilizados para ejercer el control interno de las operaciones, pueden variar de una entidad a otra, según la naturaleza, magnitud, y complejidad de sus operaciones; sin embargo, un control gerencial efectivo comprende los siguientes pasos:

- determinación de objetivos y metas mensurables, políticas y normas;
- monitoreo del progreso y avance de las actividades
- evaluación de los resultados logrados
- acción correctiva, en los casos que sean requeridos

39. En el ámbito público, el control interno gerencial se extiende más allá de las operaciones de las entidades. Esto se refiere en su integridad a todos los controles ejecutados para determinar en qué forma se desarrollan las actividades públicas, es decir, comprende desde la Constitución Política (asignación de mandato, autoridad y responsabilidad), leyes y reglamentos (autorización de fondos públicos y establecimiento de limitaciones y/o restricciones), política presidencial o sectorial y normas de menor jerarquía, su cumplimiento y aplicación, hasta las normas de los sistemas administrativos (presupuesto, tesorería y contabilidad pública) y de control de entidades específicas (controles gerenciales).

### CAPITULO III

#### Visión General de la Auditoría Gubernamental

##### 080 Aspectos generales

01. La administración de los recursos públicos en nuestro país descansa en una compleja estructura de relaciones que vinculan a las entidades gubernamentales entre sí, quienes en el cumplimiento de sus fines interactúan a todos los niveles del Estado. Las autoridades y funcionarios que tienen a su cargo la administración de recursos públicos en las entidades, tienen la obligación de realizar una efectiva rendición de cuenta de sus actividades a sus superiores y ante el público (Responsabilidad).

02. Los funcionarios públicos tienen la responsabilidad de utilizar los recursos con efectividad, eficiencia y economía, a fin de lograr los objetivos para los cuales fueron autorizados. Por lo tanto, tales funcionarios son responsables de establecer, mantener y evaluar periódicamente un sistema de control interno sólido para:

- asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas previstos,
- proteger apropiadamente los recursos,
- cumplir las leyes y reglamentos aplicables; y,
- preparar, conservar y revelar información financiera confiable.

04. El término auditoría se aplica en este Manual, tanto para las auditorías financieras, como las auditorías de gestión; cuyas características son descritas a continuación:

- la auditoría financiera permite emitir una opinión profesional independiente, respecto a si los estados financieros en su conjunto, presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría de asuntos financieros se aplica a programas, actividades o segmentos, con el propósito de determinar si éstos se presentan de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente.
- la auditoría de gestión, constituye también una parte importante del proceso de rendición de cuenta, dado que conduce a una opinión independiente en torno al grado en que los funcionarios públicos cumplen sus responsabilidades con efectividad, eficiencia y economía.

**085 El proceso de la auditoría financiera****OBJETIVO**

01. El objetivo de la auditoría a los estados financieros de una entidad es determinar si los estados financieros de la entidad auditada, presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen.

02. El auditor debe realizar su examen de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas de auditoría gubernamental-NAGU, emitidas por la Contraloría General de la República y las normas internacionales de auditoría publicadas por la Federación Internacional de Contadores-IFAC y, los pronunciamientos profesionales vigentes en el Perú.

03. Los estados financieros son responsabilidad de la administración. Esta responsabilidad incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas contables apropiadas, el desarrollo de estimaciones contables y la protección de los activos de la entidad. La responsabilidad del auditor es proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros han sido presentados adecuadamente en todos sus aspectos materiales e informar sobre ellos.

**PROCESO**

04. Para el mejor entendimiento de la práctica de la auditoría financiera se ha considerado dividir ésta en tres fases (ver Gráfico N° 1):

- Planeamiento;
- Ejecución; e,
- Informe.

**PLANEAMIENTO**

05. El planeamiento de la auditoría de estados financieros comprende el desarrollo de una estrategia global para su conducción, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse. (Ver sección 110, Parte II).

**Comprensión de las operaciones de la entidad**

06. La comprensión de las operaciones de la entidad por auditar, constituye un requisito fundamental para facilitar el desempeño de una auditoría efectiva y eficiente, así como para brindar apoyo apropiado a la gestión de la entidad. Esta comprensión se refiere al entendimiento de las operaciones de la entidad por examinar, su naturaleza, antecedentes, tamaño, organización, objetivos, función principal, estrategias, riesgos, ambiente de control, y controles internos. (Ver sección 115, Parte II y sección 100 de la Guía de planeamiento para la auditoría gubernamental).

**Procedimientos de revisión analítica**

07. Los procedimientos de revisión analítica comprenden la aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones, para efectuar el análisis y desarrollo de expectativas, respecto a las relaciones entre los datos financieros y de operación, con el objeto de compararlos con los saldos de cuentas o clases de transacciones que se hayan registrado. Tales procedimientos se basan en el supuesto de que existen relaciones entre los datos y que continuarán existiendo, en ausencia de información que evidencie lo contrario. (Ver sección 120, Parte II y sección 120 de la Guía de planeamiento para la auditoría gubernamental).

**Diseño y estimación de la materialidad**

08. La materialidad representa la magnitud de una omisión o error de una partida en un estado financiero que, a la luz de las circunstancias que la rodean, hacen probable que el juicio de una persona razonable basado

en la información, podría haber sido cambiado o ser influenciado por la inclusión o corrección de éstas. El auditor debe estimar la materialidad en relación a los elementos de los estados financieros básicos, el que sea más significativo y, aplicar su criterio para determinar el elemento apropiado de los estados financieros que será utilizado como base material. (Ver sección 125, Parte II).

**Comprensión de la estructura de control interno, evaluación de riesgos y memorándum de planeamiento.**

09. Se denomina estructura de control interno al conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno. El control interno discurre por cinco elementos, los que se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia. Tales elementos son los siguientes:

- Ambiente de control interno. (Ver sección 155, Parte II).
- Sistema de contabilidad. (Ver sección 160, Parte II).
- Procedimientos de control. (Ver sección 165, Parte II).
- Función de auditoría interna. (Ver sección 170, Parte II).
- Ambiente SIC (sistema de información computarizada). (Ver sección 175, Parte II).

10. Mediante la comprensión de los elementos conformantes de la estructura de control interno, puede evaluarse el riesgo inherente y el riesgo de control a nivel de cuentas; después de lo cual es elaborado el memorándum de planeamiento (también denominado plan general de auditoría), el cual resume la información reunida durante el curso de la fase de planeamiento; después de lo cual es elaborado el correspondiente programa de auditoría. (Ver sección 150, Parte II y de sección 130 a 170 de la Guía de planeamiento para la auditoría gubernamental).

**EJECUCIÓN**

11. Si al preparar el correspondiente memorándum de planeamiento, el auditor decide confiar en los controles, generalmente, efectuamos pruebas de controles y, según los casos, realiza pruebas, consistentes en pruebas sustantivas, procedimientos analíticos o una combinación de ambos. Para arribar a la conclusión de que alcance de la auditoría fue suficiente y los estados financieros no tienen errores materiales, deben considerarse factores cuantitativos o cualitativos al evaluar los resultados de las pruebas y los errores detectados al realizar la auditoría. Parte del procedimiento implica la revisión de estados financieros, para determinar si tales estados, en conjunto, son coherentes con la información obtenida y fueron presentados apropiadamente. (Ver sección 210 a 290, Parte II).

**INFORME**

12. Antes de concluir la auditoría se efectúa la revisión de los eventos subsecuentes, se obtiene la carta de representación de la administración, se prepara el memorándum de conclusiones y comunican los hallazgos de auditoría a la entidad (Ver sección 110 a sección 190 de la Guía para elaboración del informe de auditoría gubernamental). Finalmente, es elaborado el informe de auditoría financiera conteniendo:

- dictamen sobre los estados financieros (Ver sección 360, Parte II);
- informe sobre la información financiera para la Cuenta General de la República (Ver sección 360, Parte II);
- informe sobre la estructura de control interno de la entidad (Ver sección 370, Parte II); y,
- conclusiones, observaciones y recomendaciones de control interno financiero resultantes de la auditoría. (Ver sección 380, Parte II).

GRAFICO N°1

**PROCESO DE LA AUDITORIA FINANCIERA**



**090 El proceso de la auditoría de gestión**

01. En este Manual se utiliza el término *auditoría de gestión*, por considerarse que es el vocablo más apropiado que refleja con mayor fidelidad los resultados que se estima obtener de este tipo de examen; cuyo alcance excede el marco estrictamente financiero, al evaluar las operaciones (eficiencia y economía) y el logro de objetivos y metas establecidas (efectividad), así como el funcionamiento del control gerencial.

**DEFINICIÓN**

02. Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o actividad gubernamental, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos y el control gerencial, para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y mejorar la responsabilidad ante el público.

03. Los objetivos de la auditoría de gestión son:

- determinar el grado en que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la normativa legal, por la propia entidad, el programa o actividad pertinente.
- establecer si la entidad adquiere, protege y utiliza sus recursos de manera eficiente y económica.
- determinar si la entidad, programa o actividad ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables en materia de eficiencia y economía.
- establecer si los controles gerenciales implementados en la entidad o programa son efectivos y aseguran el desarrollo eficiente de las actividades y operaciones.

**METODOLOGÍA PARA LA AUDITORÍA DE GESTIÓN.**

04. Para el mejor entendimiento de la práctica de la auditoría de gestión se ha considerado dividir su proceso en tres fases (Ver Gráfico N° 2):

- Planeamiento;
- Ejecución; e,
- Informe.

**PLANEAMIENTO**

05. La fase de planeamiento de la auditoría de gestión comprende dos etapas:

**Planeamiento de la Auditoría de Gestión**

**Programación de la auditoría (Ver sección 420, Parte III).**

**Revisión General**

- Conocimiento inicial de la entidad por examinar (Ver sección 425, Parte III).
- Análisis preliminar en la entidad (Ver sección 430, Parte III).
- Formulación del Plan de Revisión Estratégica (Ver sección 430, Parte III).

**Revisión Estratégica**

- Ejecución del Plan (Ver sección 435, Parte III).
- Aplicación de pruebas preliminares (Ver sección 435, Parte III).

- Identificación de los criterios de auditoría (Ver sección 435, Parte III).
- Formulación del reporte de revisión estratégica (Ver sección 435, Parte IV).

**Elaboración del Plan de Auditoría (Ver sección 440, Parte III).**

**Etapas de revisión general**

06. Se inicia con el conocimiento de la entidad, programa o actividad por examinar. El equipo de auditoría adquiere un efectivo conocimiento de sus actividades y operaciones, identificando aspectos tales como: fines, objetivos y metas, recursos asignados, sistemas y controles gerenciales clave. Para ello, deben revisarse elementos diversos como: a) leyes y reglamentos aplicables; b) normas de administración financiera; c) información sobre seguimiento de medidas correctivas; y, d) documentación sobre el programa en el archivo permanente; después de lo cual es elaborado el Plan de revisión estratégica (Ver sección 200, Guía de planeamiento para la auditoría gubernamental).

**Etapas de revisión estratégica**

07. Comprende la ejecución del indicado plan, la misma que enfatiza el conocimiento y comprensión de la entidad, programa o actividad a examinar, mediante la recopilación de información u observación física de sus operaciones. Esta tarea implica el análisis preliminar en la propia entidad y descripción de diversos asuntos tales como: ambiente de control, factores externos e internos, áreas generales e revisión, criterios de auditoría e identificación de los asuntos más importantes; después de lo cual es elaborado el reporte de revisión estratégica, el que sirve de soporte para la elaboración del correspondiente Plan de Auditoría (Ver sección 220, Guía de planeamiento para la auditoría gubernamental).

**EJECUCIÓN**

08. Esta fase involucra la elaboración de los programas de auditoría, la recopilación de documentos, realización de pruebas y análisis de evidencias, para asegurar su suficiencia, competencia y pertinencia, de modo de acumular bases suficientes para la formulación de observaciones, conclusiones y recomendaciones efectivas y debidamente respaldadas, así como para acreditar haber llevado a cabo el examen de acuerdo con los requisitos de calidad establecidos. En esta fase se aplican procedimientos y técnicas de auditoría y comprende: pruebas y evaluación de controles, identificación de hallazgos (condición y criterio), desarrollo de observaciones (incluyendo condición, criterio, causa y efecto) y comunicación de resultados a los funcionarios responsables de la entidad examinada. (Ver de sección 510 a 580, Parte III).

**INFORME**

09. Durante la tercera fase, el equipo de auditoría formaliza sus observaciones en el informe de auditoría. Este documento, que es producto final del examen deberá detallar, además de los elementos de la observación (condición, criterio, causa y efecto), comentarios de la entidad, evaluación final de tales comentarios, conclusiones y recomendaciones. Este documento, después del control de calidad post-auditoría, mediante el que se confirman los requisitos de calidad y confiabilidad, es finalmente aprobado y remitido a la entidad auditada, en la forma y modo establecido por la Contraloría General de la República. (Ver de sección 610 a 685, Parte III y de sección 210 a 230 de la Guía para elaboración del informe).

GRAFICO N° 2

**PROCESO DE LA AUDITORIA DE GESTION**



## GLOSARIO DE TÉRMINOS CRITERIOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

### Auditoría Gubernamental

Es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera y presupuestal para el informe de auditoría de la cuenta general de la República (Presupuesto Nacional, Tesorería Nacional, y Crédito Público), el grado de cumplimiento de objetivos y metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos y, si éstos, fueron administrados con racionalidad, eficiencia económica y transparencia, en el cumplimiento de la normativa legal.

### Auditoría Financiera

La auditoría de estados financieros tiene por objetivo determinar si los estados financieros del ente auditado presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen.

### Auditoría de Asuntos financieros

La auditoría de asuntos financieros en particular se aplica a programas, actividades o segmentos, con el propósito de determinar si estos se presentan de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente.

### Auditoría de gestión

Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o actividad gubernamental, orientado a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos, así como el control gerencial para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y, mejorar la responsabilidad ante el público.

### Comentarios de la entidad

Las respuestas de los funcionarios de la entidad auditada a los hallazgos u observaciones de auditoría, según las circunstancias, deben formar parte del informe. Tales respuestas proveen una perspectiva adicional e importante al usuario del Informe, al igual que una indicación de si alguna acción correctiva ha sido iniciada o planeada por la administración.

### Competencia profesional

Es la cualidad que caracteriza al auditor por el nivel de idoneidad y habilidad profesional que ostenta para efectuar su labor acorde con las exigencias que demanda la auditoría. La competencia profesional puede apreciarse en el conocimiento de las entidades gubernamentales y los métodos y procedimientos necesarios para la auditoría gubernamental, así como en el entrenamiento y experiencia que requiere la aplicación de tales conocimientos en el trabajo.

### Cuidado Profesional

Significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, procedimientos y técnicas de auditoría que deben aplicarse. Ello pone de manifiesto la responsabilidad del auditor en cuanto a cumplir con las normas de auditoría gubernamental.

### Confidencialidad

Conlleva mantener estricta reserva respecto al proceso y los resultados de la auditoría, no revelando los hechos, datos y situaciones que sean de conocimiento del auditor por el ejercicio de su actividad profesional. Solo podrá acceder a la información relacionada con el examen, el personal vinculado directamente con la dirección y ejecución del trabajo de auditoría.

### Control de Calidad

El conjunto de políticas y procedimientos, así como recursos técnicos especializados para cerciorarse que las auditorías se realizan de acuerdo con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental.

### Control Interno

Es un proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y otros empleados de la entidad, para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos siguientes:

- promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios;
- proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

### Código de Ética

Constituye un grupo de reglas heterónomas, es decir, son obligatorias en función del vínculo jurídico que las une; sin embargo, este conjunto de normas sólo son guías mínimas de orientación, puesto que el deber concreto en situaciones particulares que afronta cada auditor gubernamental, reside en los principios generales de los propios códigos y en los principios de la ética inscritos al interior del hombre.

### Criterios Básicos de Auditoría Gubernamental

Son líneas generales de acción que aseguran la uniformidad en las tareas que realizan los auditores. Proporciona una razonable seguridad que se están logrando los objetivos y metas programadas.

### Examen especial

Comprende la revisión y análisis de una parte de las operaciones o transacciones, efectuadas con posterioridad a su ejecución, con el objeto de verificar el cumplimiento de los dispositivos legales y reglamentarios aplicables y elaborar el correspondiente informe que incluya conclusiones, observaciones y recomendaciones. El Examen Especial puede incluir una combinación de objetivos financieros y operativos o, restringirse a sólo uno de ellos, dentro de una área limitada o asunto específico de las operaciones.

### Entrenamiento Técnico

Está constituido por la preparación en la metodología, procedimientos y técnicas de auditoría y la actualización continua, así como el desarrollo de habilidades y destrezas necesarias para asegurar la calidad del trabajo de auditoría.

### Efectividad

La efectividad tiene relación directa con el logro de los objetivos y metas programados. Eficiencia. Se refiere a la relación existente entre los bienes y servicios producidos y recursos utilizados para producirlos (productividad) y su comparación con un estándar de desempeño establecido.

**Economía**

Se relaciona con la adquisición de bienes y/o servicios en condiciones de calidad, cantidad apropiada y oportuna entrega, al mínimo costo posible.

**Estructura de Control Interno**

Es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno.

**Independencia**

Es la cualidad que permite apreciar que los juicios formulados por el auditor estén fundados en elementos objetivos de los aspectos examinados. La objetividad es la actitud de independencia mental que debe mantener el auditor en la ejecución de la auditoría, es decir, no deben permitir que el prejuicio, las ideas preconcebidas o la influencia de terceros se impongan sobre su imparcialidad. La integridad implica que el auditor debe ser recto y honesto al realizar su trabajo.

**Importancia relativa**

Magnitud o naturaleza de un monto erróneo, incluyendo una omisión en la información financiera que, ya sea individualmente o en total, a la luz de las circunstancias, hace probable que se vea influido el juicio de una persona razonable que confía en la información, o que su decisión sea afectada como resultado de tales errores u omisiones.

**Objetividad**

Implica que la auditoría debe efectuarse sobre la base de una evaluación objetiva de los hechos rodeada de imparcialidad y libre de influencias que pudieran deteriorar las conclusiones derivadas de las evidencias obtenidas.

**Normas de auditoría gubernamental**

Son emitidas por la Contraloría General de la República y guardan compatibilidad con los postulados básicos de la auditoría gubernamental. Constituyen una guía para los auditores, puesto que les permiten establecer el marco de su actuación, así como los procedimientos que deben aplicar. Son criterios que determinan los requisitos de orden personal y profesional del auditor, y se orientan a uniformar el trabajo de la auditoría gubernamental y obtener resultados de calidad.

**Manual de auditoría gubernamental-MAGU**

Constituye un medio técnico para fortalecer y uniformar el ejercicio profesional del auditor gubernamental y permitir la evaluación de los resultados de su trabajo, promoviendo el grado de efectividad, eficiencia y economía en la gestión de la entidad auditada.

**Materialidad**

Dirigir sus recursos disponibles hacia áreas, operaciones y transacciones de mayor significación, en las cuales pueden ser utilizados sus esfuerzos para promover mejoras en el desempeño (rendimiento) de las entidades públicas.

**Planeamiento**

Comprende el desarrollo de una estrategia global para conducción de la auditoría de estados financieros, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse.

**Principio**

Un principio es definido como una verdad fundamental, una doctrina o ley básica. En el campo de la auditoría gubernamental se considera que los principios son verdades fundamentales.

**Postulados**

Son hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y, sirven de soporte a las opiniones de los auditores en sus informes, especialmente, en casos en que no existan normas específicas aplicables.

**Responsabilidad**

Es el deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado. Constituye un concepto que tiene una relación directa con la moral del individuo que guía su propia conciencia y se refleja en las creencias y compromisos sociales, culturales, religiosos, fraternales, cívicos e ideológicos, adquiridos durante su existencia.

**Glosario de Términos - Auditoría Financiera****Abstención de opinión**

Una abstención de opinión, declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros. Esta opinión es necesaria cuando el auditor ha realizado una auditoría insuficiente en alcance para poder formarse una opinión sobre los estados financieros. La abstención de opinión no se debe expresar cuando el auditor cree que en base a su auditoría, existen desviaciones importantes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Alcance de auditoría**

El término *alcance de auditoría* se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para alcanzar el objetivo del examen.

**Actos ilegales**

Los actos ilegales se refieren a infracciones a las leyes o reglamentos gubernamentales cometidas por las entidades. Los actos ilegales son atribuibles a la entidad, cuyos estados financieros son objeto de auditoría, o actos cometidos por la gerencia o los empleados que la representan. Tales actos pueden involucrar la manipulación, la falsificación o la modificación de los registros o documentos, la malversación de activos, la eliminación u omisión de los efectos de las transacciones en los registros o documentos, el registro de transacciones sin sustento o la aplicación errónea de normas contables.

**Ambiente de Control Interno**

Significa la actitud global, la conciencia y acciones de los directores y la administración, respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestales estrictos y una función de auditoría interna efectiva, puede complementar en forma muy importante los procedimientos de control; sin embargo, un ambiente de control fuerte no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno.

**Análisis de relación**

Un procedimiento analítico que implica el análisis de la relación entre:

- el saldo de una cuenta al saldo de otra cuenta
- una clase de transacciones al saldo de una cuenta
- los datos financieros a los datos de operación

**Análisis de tendencias**

Un procedimiento analítico que implica el análisis de los cambios en el saldo de una cuenta o clase de transacción, ocurridos entre el período actual y el anterior o a través de varios períodos contables.

**Aseveración**

Cualquier declaración, o conjunto de declaraciones relacionadas tomadas en conjunto, expresadas por un ente responsable de ella (la administración).

**Aseveración de exactitud**

Los detalles de los activos, los pasivos y las clases de transacciones se registran y se procesan correctamente y asimismo se informa con respecto a parte, fecha, descripción, cantidad y precio.

**Aseveración de integridad**

No existen activos, pasivos o clases de transacciones sin registrar que requieran reconocerse en los estados financieros.

**Aseveración de existencia**

Una activo o pasivo existe en una fecha dada y una transacción o clase de transacción ocurrió durante el período cubierto por los estados financieros. En otro contexto, su sinónimo es de validez.

**Aseveración de propiedad**

La entidad tiene los derechos sobre los activos reflejados en los estados financieros y los pasivos son obligaciones propias de ésta.

**Aseveración de presentación y revelación**

Se revela, clasifica y describe la información apropiada, de acuerdo con las políticas contables aceptadas y, si fueran aplicados los requisitos legales pertinentes.

**Aseveraciones en los estados financieros.**

Las representaciones de la administración contenidas en los estados financieros. Las aseveraciones generales, que son implícitas en los estados financieros, se refieren a los principios contables, a la presentación y revelación y la razonabilidad global de presentación de los estados en conjunto. Las aseveraciones de los estados financieros pueden clasificarse en los siguientes tipos:

- integridad
- existencia
- exactitud
- valuación
- propiedad
- presentación y revelación.

**Auditor gubernamental**

Personas que forman parte del Sistema Nacional de Control y tiene la responsabilidad final de la auditoría. El término "auditor"; se usa también para referirse al personal de las sociedades de auditoría independiente, que es designado para examinar los estados financieros de entidades del Estado.

**Auditor encargado**

Auditor que tiene la responsabilidad de dictaminar sobre los estados financieros de la entidad cuando estos estados incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor. Es el jefe de equipo de la auditoría.

**Auditoría de estados financieros**

El examen de los estados financieros efectuado por un auditor independiente para expresar una opinión

sobre si los estados financieros, tomados en su conjunto, presentan razonablemente la situación financiera (o dan una imagen verdadera y razonable de ella), los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otras bases de contabilidad pertinentes y apropiadas).

**Certeza de auditoría**

El nivel de satisfacción que el auditor posee con respecto a la confiabilidad de una aseveración efectuada por una parte, para el uso de otras partes. La satisfacción del auditor se deriva de dos fuentes:

- la efectividad del control interno para prevenir o detectar errores e irregularidades significativas en las aseveraciones de los estados financieros.
- la evidencia persuasiva de auditoría (obtenida de los procedimientos de auditoría) con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativas.

**Certeza razonable**

El concepto de que el control interno, independientemente de lo bien diseñado que esté y de lo bien que funcione, no puede garantizar que se cumplirán los objetivos de la entidad. Esto se debe a las limitaciones inherentes en todos los sistemas de control interno.

**Calcular (Cómputo)**

Verificar la exactitud aritmética de los documentos fuente y registros contables o realizar cálculos independientes.

**Confirmación**

Una respuesta, que usualmente es por escrito a una solicitud, que también usualmente es por escrito, que corrobora información contenida en los registros contables.

**Control interno**

Es un proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y, otros empleados de la entidad, para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos siguientes:

- promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios que debe brindar cada entidad pública;
- proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

**Errores**

Equívocas involuntarias en los estados financieros, tales como equívocas matemáticas, o mecánicas en los registros y datos contables fundamentales, un descuido o mala interpretación de los datos o la aplicación errónea de las normas contables.

**Estratificación**

Proceso de dividir una población muestral en subpoblaciones muestrales, cada una de las cuales es un grupo de unidades muestrales que tienen características similares (frecuentemente, un valor monetario).

**Evidencia de auditoría**

Viene a ser la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones en las cuales basar su opinión. La evidencia de auditoría abarca los documentos fuente y los registros contables que sustentan a los estados financie-

ros y la información corroborativa proveniente de otras fuentes.

### **Estratificar la población**

Dividir la población, con el propósito de efectuar un muestreo, en segmentos que tengan características similares.

### **Eventos subsecuentes**

Los sucesos que ocurren después de la fecha del balance general que pueden proveer evidencia de auditoría sobre:

- las condiciones que existían a la fecha del balance general y que requieran ajuste en los estados financieros, tales como los estimados contables;
- las condiciones que surgieron después de la fecha del balance general y pueden requerir que se revelen para evitar que los estados financieros o cualquier otra información financiera que acompañe a los estados financieros presenten una imagen errónea pero que no requieren que se ajusten los montos expresados en los estados financieros.

### **Hallazgos de auditoría**

Son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera, de acuerdo con las aseveraciones efectuadas por la gerencia en los estados financieros. Pueden referirse a diversos aspectos de la estructura de control interno, tales como: ambiente de control, sistema de contabilidad y procedimientos de control.

### **Incertidumbre**

Asunto cuyos resultados o consecuencias dependen de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que pueden afectar a los estados financieros.

### **Informe de auditoría modificado**

Los informes de auditoría pueden modificarse mediante la emisión de:

- opinión con salvedades.
- abstención de opinión
- opinión adversa, o
- párrafo(s) que enfatizen o expliquen un asunto.

### **Indagación**

Procurar obtener información apropiada de personas informadas dentro y fuera de la entidad. En el contexto de los pruebas de los controles, esto representa solicitar información al personal informado de la entidad, escuchar y considerar sus respuestas, hacer preguntas apropiadas de seguimiento y corroborar la información, según sea apropiado. Las indagaciones pueden ser formales o informales, por escrito u orales.

### **Inspección.**

La lectura visual o electrónica, de registros o documentos.

### **Integridad**

La calidad o estado de tener principios morales sólidos, rectitud, honestidad y sinceridad, el afán de obrar correctamente y profesar y cumplir un conjunto de valores y expectativas.

### **Limitación al alcance**

Las limitaciones al alcance del trabajo del auditor pueden ser impuestas a veces por la entidad; por las

circunstancias (por ejemplo, cuando la oportunidad de la designación del auditor es tal que éste no puede observar el conteo del inventario físico); o también cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o las condiciones no le permiten aplicar un procedimiento de auditoría que él considera necesario.

### **Memorándum de Planeamiento**

Un documento interno que establece las decisiones de planeamiento de la auditoría financiera.

### **Memoria anual**

Documento que emite una entidad tomando, por lo general, un año como período base, y que incluye los correspondientes estados financieros y dictamen del auditor.

### **Memorándum de conclusiones**

Un documento interno que incluye, o se refiere a otros papeles de trabajo que comprenden los siguientes aspectos:

- confirmación de que los papeles de trabajo de auditoría se revisaron.
- conclusiones con respecto a si los estados financieros carecen de errores e irregularidades de importancia relativas.
- resumen de las diferencias de auditoría sin ajustar, si existiesen.
- conclusiones con respecto a si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para formular una opinión de auditoría.
- evaluación de la presentación de los estados financieros.

El memorando de conclusiones puede incluir asuntos sobre las consultas efectuadas a otros profesionales, cambios en las políticas contables aplicadas anteriormente por la entidad, asuntos que afecten nuestro informe del año actual, así como asuntos que se hayan tratado en años anteriores y que continúan teniendo importancia.

### **Materialidad**

La información es material si su omisión o distorsión puede influir en las decisiones económicas de los usuarios que se apoyan en los estados financieros. La materialidad depende del tamaño de la partida o del error considerados en las particulares circunstancias de la omisión o distorsión. Por ello, la materialidad constituye una referencia o un punto de corte antes que una característica cualitativa principal para que la información pueda ser útil.

### **Muestreo de auditoría**

Es la aplicación de un procedimiento sustantivo o de cumplimiento a menos del 100% de las partidas incluidas en el saldo de una cuenta o clase de transacciones, con el fin de obtener y evaluar evidencias sobre alguna característica de las partidas seleccionadas y extraer conclusiones sobre el conjunto de las partidas de dicho saldo de cuenta o clase de transacciones.

### **Observación (Técnica de auditoría)**

Contemplar un proceso o procedimiento desempeñado por otros.

### **Opinión sin salvedad**

Una opinión sin salvedad se emite cuando el auditor ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados), y los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

**Opinión de auditoría**

El párrafo en el informe de auditoría que expresa la conclusión profesional sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados).

**Opinión adversa**

La conclusión profesional de un auditor, que se expresa en el párrafo de opinión del informe de auditoría, que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones o los flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

**Opinión con salvedad**

Una opinión emitida cuando el auditor llega a la conclusión que no puede emitirse una opinión sin salvedad por cualquiera de varias razones, tales como:

- que los estados financieros no están de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otros pertinentes y apropiados) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, en algún aspecto importante, pero el efecto no es de tanta magnitud como para requerir una opinión adversa; o
- que existe una limitación en el alcance de la auditoría de los estados financieros pero la limitación no es tan significativa como para requerir una abstención de opinión.

**Prueba de razonabilidad**

Un procedimiento analítico que involucra un cálculo que se utiliza para estimar un monto, tal como el saldo de una cuenta o transacción. El auditor desarrolla un modelo, computa una predicción del monto mediante el uso de los datos financieros y de operación pertinentes y compara la predicción con el monto registrado.

**Papeles de trabajo**

Registra el planeamiento, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor; y los resultados y conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Se utilizan para controlar el progreso del trabajo y proveer evidencia del trabajo realizado para respaldar la opinión del auditor. Los papeles de trabajo pueden estar constituidos por datos conservados en papel, película, medios electrónicos u otros medios.

**Párrafo de énfasis**

El dictamen puede restringirse añadiendo un párrafo o párrafos de énfasis para destacar algún aspecto que afecte a los estados financieros y que se describe más detalladamente en una nota a los estados financieros. Este párrafo o párrafos no afectan la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis también puede utilizarse para informar sobre asuntos que no afectan a los estados financieros.

**Planeamiento**

Significa desarrollar una estrategia general y establecer un enfoque apropiado respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría. El auditor formula su plan para llevar a cabo el trabajo de auditoría de modo eficiente, eficaz y oportuno.

**Población muestral**

Conjunto completo o universo de información del cual el auditor examina una porción o muestra con el fin de extraer una conclusión.

**Procedimientos sustantivos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría, que incluyen los procedimientos analíticos y las pruebas de detalles que recopilan evidencia de auditoría con respecto a si las aserciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativos.

**Programa de auditoría**

Establece la naturaleza, oportunidad y alcance los procedimientos de auditoría planeados y que se requieren para implementar el plan de auditoría. El programa de auditoría sirve como conjunto de instrucciones para los asistentes que participan en el examen y como un medio de control de la debida ejecución del trabajo.

**Pruebas de controles**

La aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad del diseño y la operación de aquellas actividades dentro de la estructura del proceso de control interno que constituyen la base de un enfoque basado en sistemas con respecto a uno o más de los objetivos de auditoría. Las pruebas de controles normalmente incluyen cierta combinación de indagación, observación y/o inspección de documentos y pueden incluir otras técnicas de auditoría que incluyan cálculos y comparación.

**Pruebas de detalles**

Las pruebas de detalles son la aplicación de uno o más de las técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales que constituyen el saldo de una cuenta o clase de transacciones.

**Procedimiento de auditoría**

Comprende la aplicación de una técnica de auditoría para obtener evidencia. Los procedimientos de auditoría pueden agruparse en tres conjuntos que son:

- pruebas de controles
- procedimientos analíticos
- pruebas de detalles

**Políticas Contables**

Los principios, bases, normas, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia al preparar y presentar los estados financieros.

**Procedimientos analíticos**

La aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones para analizar y desarrollar las expectativas con respecto a relaciones entre los datos financieros y de operación para compararlos con los saldos de cuentas o clase de transacciones que se hayan registrado. Los procedimientos analíticos incluyen pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias y análisis de relación.

**Prueba de doble propósito**

Una prueba que se desempeña para obtener evidencia de auditoría que satisfaga los objetivos de las pruebas de controles y las pruebas de detalles al mismo tiempo.

**Recomendaciones de control interno**

Las recomendaciones constituyen las medidas sugeridas a la administración de la entidad examinada, orientadas a promover la superación de las observaciones o hallazgos emergentes del examen a los estados financieros. Serán dirigidas a los funcionarios públicos que tengan competencia para disponer su aplicación.

**Revisión**

Examen ocular rápido con fines de separar mentalmente asuntos que no son típicos o normales.

**Representaciones de la administración**

Aseveraciones que la gerencia hace al auditor con respecto a asuntos relacionados con los estados financieros. Las representaciones de la gerencia deben ser escritas. El auditor usualmente incluye un documento en los papeles de trabajo como evidencia de las representaciones de la administración.

**Riesgo de auditoría**

El riesgo de que el auditor emita inadvertidamente una opinión de auditoría sin salvedad sobre estados financieros que contengan errores e irregularidades de importancia relativa.

**Riesgo de control**

El riesgo de que los controles internos no prevengan o detecten y corrijan oportunamente los errores e irregularidades significativos que puedan ocurrir.

**Riesgo inherente**

La posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativos, sin considerar el efecto del control interno.

**Riesgo de detección**

El riesgo de que nuestros procedimientos sustantivos de auditoría no detecten errores e irregularidades significativas.

**Riesgo muestral**

Riesgo que surge de la posibilidad de que las conclusiones del auditor, basadas en muestras, puedan ser diferentes de las conclusiones a que habría llegado si la población muestral completa hubiera sido sometida al mismo procedimiento de auditoría.

**Sistema de información computarizado (SIC)**

Ambiente en el cual, para el procesamiento que hace la entidad de la información financiera que tiene importancia para la auditoría, interviene un computador, cualquiera que sea su tipo o tamaño, sea operado por la entidad o por terceros.

**Sistema de Contabilidad**

Son los principios, métodos y procedimientos correspondientes al registro, clasificación y emisión de informes de las transacciones de una entidad. En la mayoría de casos, este término es sinónimo de "sistema de información financiera".

**Técnicas de auditoría**

Los mecanismos mediante los cuales los auditores recopilan la evidencia de auditoría. Las técnicas de auditoría consisten en: comparación, cálculo, confirmación, indagación, inspección, observación y examen físico.

**Transacciones**

Un suceso externo que involucra el traslado de algo de valor entre dos o más entidades. Las transacciones pueden ser:

- recíprocas: intercambios en los que cada participante recibe y sacrifica un valor. Por ejemplo, adquisiciones o ventas de bienes o servicios.
- no recíprocas: transacciones en las que una entidad incurre en un pasivo o transfiere un activo a otra entidad (o recibe un activo o a la cancelación de un pasivo), sin recibir (o entregar) directamente un valor a cambio del otro.

**Validación**

La determinación de lo correcto de los datos finales registrados en un sistema con respecto a las necesidades y los requisitos de los usuarios.

**Glosario de Términos - Auditoría de Gestión****Actividades de control gerencial**

Se refieren a las acciones que realiza la gerencia y otro personal de la entidad para cumplir diariamente con las funciones asignadas. Son importantes porque en sí mismas implican la forma correcta de hacer las cosas, así como también porque el dictado de políticas y procedimientos y la evaluación de su cumplimiento, constituyen el medio más idóneo para asegurar el logro de objetivos de la entidad.

**Alcance**

Implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados a profundidad en la fase de ejecución. Esta decisión debe ser efectuada teniendo en cuenta la materialidad, sensibilidad, riesgo, y costo de la auditoría así como la trascendencia de los posibles resultados a informar.

**Ambiente de Control Interno**

Se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e inflencie las tareas de las personas con respecto al control de sus actividades. Como el personal resulta ser la esencia de cualquier entidad, sus atributos constituyen el motor que la conduce y la base sobre la que todo descansa. Los factores del ambiente interno de control son:

- integridad y valores éticos
- asignación de autoridad y responsabilidad
- estructura organizacional
- política de administración de personal
- responsabilidad
- clima de confianza en el trabajo

**Áreas generales de revisión**

Son aquellos asuntos seleccionados en esta etapa de la auditoría. Tales áreas están referidas a:

- Procesamiento y control del sistema de administración financiera y el sistema de información computarizada-SIC,
- Protección y control de recursos públicos,
- Cumplimiento de leyes, normas y regulaciones aplicables,
- Economía y eficiencia,
- Procedimientos para medir e informar sobre la efectividad el programa o actividad.
- Evaluación del programa o actividad.

**Asuntos más importantes**

Representan aquellas actividades clave de los sistemas y controles aplicados que, de acuerdo a la opinión del auditor, resultan vitales para el éxito del programa o actividad a ser examinada. Constituyen asuntos que tienen importancia en esta etapa, pero que deben ser examinados y confirmados en la fase de ejecución de la auditoría.

**Auditoría de gestión**

Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, con el propósito de brindar una evaluación independiente sobre el desempeño de una entidad, programa o actividad gubernamental, en términos de efectividad, eficiencia y economía en el logro de las metas programadas y en el manejo de los recursos públicos.

**Carta de representación**

Documento mediante el cual el nivel competente de la entidad examinada reconoce haber puesto a disposición del auditor toda la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período bajo examen. Si se ha examinado varias áreas de la entidad, deberá recabarse varias cartas de representación.

**Causa**

Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas, es insuficiente para convencer al usuario del informe.

**Condición**

Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar una área, actividad u transacción. La condición, entendida como "lo que es", refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es importante que la condición haga referencia directa al criterio, en vista que su propósito es describir el comportamiento de la entidad auditada en el logro de las metas expresadas como criterios.

**Conclusiones**

Son juicios del auditor, de carácter profesional, basados en las observaciones formuladas como resultado del examen. Estarán referidas a la evaluación de los resultados de gestión de la entidad examinada, en cuanto al logro de las metas y objetivos, programas, así como a la utilización de los recursos públicos, en términos de efectividad, eficiencia y economía.

**Controles**

Medios a través de los cuales la gerencia de una entidad asegura que el sistema es efectivo y es manejado en armonía con eficiencia y economía, dentro del marco legal vigente.

**Control de calidad**

Conjunto de métodos y procedimientos implementados dentro de la Contraloría General de la República u otra entidad auditora para obtener seguridad razonable que la auditoría llevada a cabo y el informe correspondiente cumplen con las Normas de Auditoría Gubernamental -NAGU.

**Control Interno**

Es un proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y, el personal de la entidad; para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos siguientes:

- promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios que debe brindar cada entidad pública;
- proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

**Control interno financiero**

Comprende en un sentido amplio, el plan de organización y los métodos, procedimientos y registros que tienen

relación con la custodia de recursos, al igual que con la exactitud, confiabilidad u oportunidad en la presentación de información financiera, principalmente, los estados financieros de la entidad o programa.

**Control interno gerencial**

Comprende en un sentido amplio, el plan de organización, política, procedimientos y prácticas utilizadas para administrar las operaciones en una entidad o programa y asegurar el cumplimiento de las metas establecidas, así como los sistemas para medir, presentar informes y monitorear la ejecución de los programas.

**Comunicación**

Implica proporcionar un apropiado entendimiento sobre los roles y responsabilidades individuales involucradas en el control interno de la información financiera dentro de una entidad.

**Criterios de auditoría**

Comprende la norma con la cual el auditor mide la condición. Es también la meta que la entidad está tratando de alcanzar o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. Igualmente, se denomina criterio a la norma transgredida de carácter legal-operativo o de control que regula el accionar de la entidad examinada.

**Economía**

La economía está relacionada con los términos y condiciones bajo los cuales se adquiere recursos, sean éstos financieros, humanos, físicos o de sistemas computarizados, obteniendo la cantidad y el nivel apropiado de calidad, al menor costo, en la oportunidad y en el lugar requerido.

**Ejecución (fase)**

Fase de la auditoría de gestión focalizada, básicamente, en la obtención de evidencia suficiente, competente y pertinente sobre los asuntos significativos (líneas de auditoría) aprobados en el plan de auditoría.

**Efectividad**

Se refiere al grado en el cual un programa o actividad gubernamental logra sus objetivos y metas u otros beneficios que pretendían alcanzarse, previstos en la legislación o fijados por otra autoridad.

**Eficiencia**

Está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin, en comparación con un estándar de desempeño establecido.

**Efecto**

Constituye el resultado adverso o potencial que resulta de la condición encontrada. Generalmente, representa la pérdida en términos monetarios originada por el incumplimiento en el logro de la meta. La identificación del efecto es un factor importante al auditor, por cuanto le permite persuadir a la gerencia acerca de la necesidad de adoptar una acción correctiva oportuna para alcanzar el criterio o la meta.

**Estructura de control interno**

Es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno.

**Estructura organizacional**

Proporciona el marco dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y supervisan sus actividades, a fin de lograr los objetivos u metas establecidos.

**Ética**

Está conformada por valores morales que permiten a la persona adoptar decisiones y tener un comportamiento correcto en las actividades que le corresponde cumplir en la entidad.

**Hallazgo de auditoría**

Este concepto es utilizado para describir el resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen a una área, actividad u operación o circunstancias en las cuales el criterio fue aplicado. Comprende una reunión lógica de datos y la presentación objetiva de los hechos concernientes a la situación actual. Es toda información que a juicio del auditor, permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en forma significativa en la gestión de la entidad o programa que merecen ser comunicados en el informe. Sus elementos son: condición, criterio, causa y efecto.

**Integridad**

Constituye una calidad de la persona que mantiene principios morales sólidos y vive en un marco de valores.

**Evidencia de auditoría**

Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes (relevantes) que sustentan las conclusiones del auditor.

**Reporte de revisión estratégica**

Documento que contiene los resultados de la ejecución del plan de revisión estratégica que debe servir de base para la formulación del plan y programas de auditoría para la fase ejecución. Es elaborado por el auditor encargado y supervisor y aprobado por el nivel gerencial correspondiente.

**Monitoreo**

Representa al proceso que evalúa la calidad del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieran. Se orienta a la identificación de controles débiles, insuficientes o innecesarios y, promueve su reforzamiento. El monitoreo se lleva a cabo de tres formas: (a) durante la realización de actividades diarias en los distintos niveles de la entidad; (b) de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades, incluidas las de control; y, (c) mediante la combinación de ambas modalidades.

**Observación**

Esta referida a hechos o circunstancias significativos identificados durante el examen que pueden motivar oportunidades de mejoras. Si bien el resultado obtenido adquiere la denominación de hallazgo, para fines de presentación en el informe se convierte en observación.

**Papeles de Trabajo**

Documentos que contienen la evidencia que respalda los hallazgos, observaciones, opiniones de funcionarios responsables de la entidad examinada, conclusiones y recomendaciones del auditor. Deben incluir toda la evidencia que se haya obtenido durante la auditoría.

**Planeamiento**

Fase de la auditoría durante la cual el auditor se aboca a la identificación de qué examinar, cómo, cuándo y con qué recursos, así como la determinación del enfoque de la auditoría, objetivos y alcance, criterios y estrategia. Se divide en dos etapas: revisión general y revisión estratégica.

**Plan de Auditoría**

Es el documento final de la fase de planeamiento, en el cual se resumen las decisiones más importantes relativas a la estrategia para el desarrollo de la auditoría de gestión. Determina entre otros aspectos, los objetivos y alcance de la auditoría, las áreas o actividades a examinarse y el potencial humano necesario para su ejecución.

**Política**

Se define como la declaración general que guía el pensamiento durante la toma de decisiones. La política es una línea de conducta predeterminada que se aplica en una entidad para llevar a cabo todas las actividades, incluyendo aquellas no previstas.

**Políticas de administración de recursos humanos**

Se relacionan con la contratación, orientación, capacitación, evaluación, asesoría, promoción, remuneración del personal de la entidad.

**Procedimientos operativos**

Son los métodos utilizados para efectuar las actividades de acuerdo con las políticas establecidas. También son series cronológicas de acciones requeridas, guías para la acción que detallan la forma exacta en que deben realizarse ciertas actividades.

**Programa de auditoría**

Documento, preparado por el auditor encargado y el supervisor encargado, donde se señala las tareas específicas que deben ser cumplidas por el equipo de auditoría para llevar a cabo el examen, así como los responsables de su ejecución y los plazos fijados para cada actividad.

**Recomendaciones**

Constituyen las medidas sugeridas por el auditor a la administración de la entidad examinada para la superación de las observaciones identificadas. Deben estar dirigidas a los funcionarios que tengan competencia para disponer la adopción de correctivos y estar encaminadas a superar la condición y las causas de los problemas.

**Revisión Estratégica (etapa de la fase de planeamiento)**

Tiene como objetivo explorar en forma efectiva y eficiente las áreas de trabajo de auditoría establecidas durante la etapa de revisión general y profundizar el conocimiento inicial de los asuntos más importantes.

**Síntesis**

Tiene como objetivo hacer que el informe sea de mayor utilidad para los usuarios. Como la mayoría de los receptores de los informes sólo leerán la síntesis, es importante que ésta refleje el contenido del informe de manera clara y precisa. La síntesis debe presentar en forma exacta, clara y justa los aspectos más importantes del informe, a fin de evitar errores de interpretación.

**Sistema**

Cualquier conjunto cohesionado de elementos que están dinámicamente relacionados para lograr un propósito determinado.

## PARTE II

## AUDITORIA FINANCIERA

## CAPITULO IV

## Sección

100 Visión general.

## CAPITULO V

## FASE DE PLANEAMIENTO

## Sección

- 100 Planeamiento general de la auditoría.
- 115 Comprensión de las operaciones de la entidad.
- 120 Aplicación de procedimientos de revisión analítica.
- 125 Diseño de pruebas de materialidad.
- 130 Identificación de cuentas y aseveraciones significativas de la administración.
- 135 Ciclos de operaciones más importantes.
- 140 Normas aplicables en la auditoría de los estados financieros.
- 145 Restricciones presupuestarias.
- 150 Comprensión del sistema de control interno.
- 155 Ambiente de control interno.
- 160 Comprensión del sistema de contabilidad.
- 165 Identificación de los procedimientos de control.
- 170 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 175 Efectividad de los controles sobre el ambiente SIC (Sistema de información computarizada).
- 180 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 185 Otros procedimientos de auditoría.
- 190 Memorándum de planeamiento de auditoría.
- 195 Programa de auditoría.

## CAPITULO VI

## FASE DE EJECUCION

## Sección

- 210 Visión general.
- 220 Evidencia y procedimientos de auditoría.
- 230 Pruebas de controles.
- 240 Muestreo de auditoría en pruebas de controles.
- 250 Pruebas sustantivas.
- 265 Pruebas sustantivas de detalles.
- 270 Procedimientos analíticos sustantivos.
- 275 Actos ilegales detectados en la entidad auditada.
- 280 Papeles de trabajo.
- 285 Aplicación de TAACs-Técnicas de auditoría asistidas por computador.
- 290 Desarrollo y comunicación de hallazgos de auditoría.

## CAPITULO VII

## FASE DEL INFORME DE AUDITORIA

## Sección

- 310 Aspectos generales.
- 320 Procedimientos analíticos al final de la auditoría.
- 330 Evaluación de errores.
- 340 Culminación de los procedimientos de auditoría.
- 350 Revisión de papeles de trabajo.
- 360 Elaboración del informe de auditoría.
- 370 Informe sobre la estructura de control interno de la entidad.
- 380 Observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre el control interno financiero de la entidad.
- 390 Auditoría de asuntos financieros.
- Glosario.

## CAPITULO IV

## 100 Visión general

01. El objetivo de la auditoría a los estados financieros de una entidad gubernamental es determinar si sus estados financieros, presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. La opinión del auditor fortalece la credibilidad en los estados financieros; sin embargo, los usuarios de tales estados no pueden suponer que la opinión del auditor representa una seguridad sobre la continuidad futura viabilidad de la entidad, así como respecto de la eficiencia o efectividad con que la administración conduce sus actividades.

02. El auditor debe realizar su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas-NAGA's, las normas de auditoría gubernamental-NAGU emitidas por la Contraloría General de la República, las normas internacionales de auditoría-NIA's publicadas por la Federación Internacional de Contadores-IFAC y, los pronunciamientos profesionales vigentes en el Perú.

03. Los estados financieros son responsabilidad de la administración. Esta responsabilidad incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas contables apropiadas, el desarrollo de estimaciones contables y la protección de los activos de la entidad. La responsabilidad del auditor es proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros han sido presentados adecuadamente en todos sus aspectos materiales e informar sobre ellos.

04. Los estados financieros proveen información en torno a la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad. Los datos consignados en tales estados son las representaciones de la administración, de manera explícita o implícita. Estas son conocidas como aseveraciones sobre los estados financieros, las que pueden categorizarse de la forma siguiente:

- **integridad:** no existen activos, pasivos o transacciones no registradas que requieran reconocimiento en los estados financieros.
- **existencia o validez:** el activo o pasivo señalado, existen a una fecha dada.
- **exactitud:** los detalles de los activos, pasivos y transacciones se han registrado y procesado apropiadamente y fueron emitidos correctamente en informes, con relación a parte, fecha, descripción, cantidad y precio.
- **valuación:** los activos y los pasivos se han registrado a un valor apropiado en libros.
- **propiedad:** la entidad tiene los derechos de propiedad, con relación a los activos revelados en los estados financieros y los pasivos representan adecuadamente las obligaciones de la entidad.
- **presentación y revelación:** la información se revela, clasifica y describe de conformidad con políticas contables y el marco legal correspondiente, en lo que sea aplicable.

## Certidumbre razonable

05. La auditoría practicada de acuerdo al marco normativo antes mencionado, se diseña para proporcionar una certidumbre razonable de que los estados financieros tomados en conjunto están libres de distorsiones materiales. El concepto de certidumbre razonable es asociado, generalmente, a la acumulación de evidencias de auditoría en el grado necesario, para que el auditor llegue a la conclusión de que no existen distorsiones materiales en los estados financieros tomados en conjunto.

## Escepticismo profesional

06. Todas las auditorías se planean y realizan con una actitud de escepticismo profesional. Esto significa que el auditor no supone que la gerencia es deshonesto, ni tampoco supone una honestidad incuestionable. Se reconoce la necesidad de realizar una evaluación objetiva de las condiciones que observa el auditor y de la evidencia que obtiene para formarse una opinión, sobre si los estados financieros carecen de errores o irregularidades de importancia relativa.

### Transacciones y saldos de cuentas

07. Los saldos de las cuentas que se muestran en los estados financieros, representan el resultado neto de los asientos contables elaborados para registrar las transacciones y otros eventos que requieren reconocimiento durante un período determinado. Por lo tanto, en adición al registro de transacciones, los asientos registran las estimaciones contables y las transferencias que tienen características comunes.

08. Las transacciones rutinarias son aquellas que realiza la entidad diariamente tales como compras, pagos o ingresos en efectivo, según los casos. Estas por su naturaleza son numerosas, recurrentes, pueden medirse objetivamente y son procesadas de forma similar cada vez que ocurren. Por lo general, el registro, procesamiento e información en la entidad de tales transacciones se encuentra automatizado y requiere muy poca o ninguna intervención manual.

09. El riesgo de errores de importancia relativa en las transacciones rutinarias procesadas de manera sistemática es bajo, debido a que los controles internos son efectivos. Por esta razón, el auditor debe considerar dicha situación al diseñar las pruebas relacionadas con el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

10. Las transacciones no rutinarias tienen un carácter extraordinario, debido a su naturaleza o volumen o, por que su ocurrencia es poco frecuente; tal es el caso de los asientos de diario reflejados al final del ejercicio. Tales transacciones incluyen transacciones ajenas a las actividades rutinarias de la entidad y asientos contables ajenos al curso normal de las actividades, entre otras.

11. El riesgo inherente relacionado con transacciones no rutinarias, generalmente, es más alto que con respecto a los objetivos de auditoría concernientes a transacciones rutinarias. Esto es explicable dado que puede existir una mayor intervención manual en la recopilación y procesamiento de la información, una mayor necesidad de criterio para determinar los montos o, es posible que se hayan realizado cálculos complejos o también, aplicado principios contables con la misma característica.

### Estimaciones contables

12. Las estimaciones contables están representadas por asientos contables que provienen de la entidad, muchos de los cuales tienen efectos significativos sobre sus estados financieros. Se basan con frecuencia en cálculos que utilizan datos provenientes del sistema de información de la entidad y requieren juicio apropiado para su ejecución. Por ejemplo, el cálculo de la depreciación puede realizarse en forma rutinaria; sin embargo, la determinación de la vida útil de los activos, el método de depreciación a utilizar y los valores de recuperación, requieren de los juicios de la administración.

13. El riesgo de que ocurran errores o irregularidades significativas en relación a estimaciones contables es alto, debido a que:

- la incertidumbre relativa a juicios y presunciones necesarias para ejecutar las estimaciones aumenta el riesgo inherente; y,
- la naturaleza subjetiva de algunos aspectos de las estimaciones puede dificultar a la administración establecer un control interno adecuado.

### Riesgo de Auditoría

14. En muy pocas oportunidades es posible obtener evidencia concluyente de auditoría que muestre que los estados financieros de la entidad auditada carecen de errores o irregularidades de importancia relativa. Por esta razón, el riesgo de auditoría se refiere al hecho que al examinar parte de la información disponible, en vez de toda, existe el riesgo de que inadvertidamente el auditor emita un informe que exprese una opinión de auditoría sin salvedades sobre estados financieros afectados por una distorsión material. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

15. El riesgo inherente se refiere a la posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales individualmente o al acumularse con otras distorsiones de

otros saldos o clases de transacciones, por no haber estado implementados los controles internos correspondientes. El riesgo inherente resulta de los factores internos, presiones y las fuerzas externas que afectan a la entidad.

16. Generalmente, la administración requiere de información financiera confiable para la gestión y control de la entidad. Por lo tanto, la gerencia establece controles internos para protegerse de errores o irregularidades en los datos que pueden derivar en la toma de decisiones erróneas y provocar la pérdida de activos. El riesgo de que el control interno no pueda prevenir o detectar y corregir, errores e irregularidades significativas se denomina riesgo de control.

17. Para lograr los objetivos de auditoría el auditor selecciona los procedimientos sustantivos necesarios para obtener evidencia de auditoría, en torno a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativas. Por lo tanto, el riesgo de no detección se refiere al riesgo de que los procedimientos sustantivos de auditoría no detecten tales errores e irregularidades significativas.

### Metodología para la realización de la auditoría financiera

18. Para el mejor entendimiento de la práctica de la auditoría financiera se ha considerado dividir ésta en tres fases (ver Gráfico N° 3):

- Planeamiento;
- Ejecución; e,
- Informe.

#### Planeamiento

19. Esta fase se inicia con la comprensión de las operaciones de la entidad a ser examinada, así como implica la realización de procedimientos de revisión analítica y el diseño de las pruebas de materialidad. Estas actividades implican reunir información que nos permita llevar a cabo una evaluación apropiada del riesgo de auditoría. Mediante la comprensión del ambiente de control, sistema de contabilidad, procedimientos de control, ambiente SIC (sistemas de información computarizada) y auditoría interna, podemos evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control a nivel de cuentas; después de lo cual es elaborado el memorándum de planeamiento (también es denominado memorándum de planificación) que resume la información reunida y se preparan los programas de auditoría específicos.

#### Ejecución

20. Si al preparar el memorándum de planeamiento, decidimos confiar en los controles, generalmente, efectuamos pruebas de controles y pruebas de cumplimiento y, según los casos, se realizan pruebas sustantivas, consistentes en pruebas sustantivas de detalle, procedimientos analíticos o una combinación de ambos. Para arribar a la conclusión de si nuestro alcance de auditoría fue suficiente y los estados financieros no tienen errores materiales, deben considerarse factores cuantitativos o cualitativos, al evaluar los resultados de las pruebas y los errores detectados al realizar la auditoría. Parte del procedimiento implica la revisión de los estados financieros, para determinar si tales estados, en conjunto, son coherentes con la información obtenida y fueron presentados debidamente y la comunicación de hallazgos de auditoría a la entidad examinada.

#### Informe

21. Antes de concluir la auditoría se efectúa la revisión de los eventos subsecuentes, evaluación de carta de abogados y se obtiene la carta de representación de la administración y se prepara el memorándum de conclusiones. Finalmente, es elaborado el dictamen sobre los estados financieros, el dictamen sobre la información financiera para la Cuenta General de la República, el informe sobre la estructura de control interno y las observaciones, conclusiones y recomendaciones de control interno financiero resultantes de la auditoría; elementos que en su conjunto integran el informe de auditoría financiera.

GRAFICO N°3

**PROCESO DE LA AUDITORIA FINANCIERA**



**PARTE II****AUDITORIA FINANCIERA****CAPITULO IV****Sección**

100 Visión general.

**CAPITULO V****FASE DE PLANEAMIENTO****Sección**

- 100 Planeamiento general de la auditoría.
- 115 Comprensión de las operaciones de la entidad.
- 120 Aplicación de procedimientos de revisión analítica.
- 125 Diseño de pruebas de materialidad.
- 130 Identificación de cuentas y aseveraciones significativas de la administración.
- 135 Ciclos de operaciones más importantes.
- 140 Normas aplicables en la auditoría de los estados financieros.
- 145 Restricciones presupuestarias.
- 150 Comprensión del sistema de control interno.
- 155 Ambiente de control interno.
- 160 Comprensión del sistema de contabilidad.
- 165 Identificación de los procedimientos de control.
- 170 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 175 Efectividad de los controles sobre el ambiente SIC (Sistema de información computarizada).
- 180 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 185 Otros procedimientos de auditoría.
- 190 Memorándum de planeamiento de auditoría.
- 195 Programa de auditoría.

**CAPITULO VI****FASE DE EJECUCION****Sección**

- 210 Visión general.
- 220 Evidencia y procedimientos de auditoría.
- 230 Pruebas de controles.
- 240 Muestreo de auditoría en pruebas de controles.
- 250 Pruebas sustantivas.
- 265 Pruebas sustantivas de detalles.
- 270 Procedimientos analíticos sustantivos.
- 275 Actos ilegales detectados en la entidad auditada.
- 280 Papeles de trabajo.
- 285 Aplicación de TAACs-Técnicas de auditoría asistidas por computador.
- 290 Desarrollo y comunicación de hallazgos de auditoría.

**CAPITULO VII****FASE DEL INFORME DE AUDITORIA****Sección**

- 310 Aspectos generales.
  - 320 Procedimientos analíticos al final de la auditoría.
  - 330 Evaluación de errores.
  - 340 Culminación de los procedimientos de auditoría.
  - 350 Revisión de papeles de trabajo.
  - 360 Elaboración del informe de auditoría.
  - 370 Informe sobre la estructura de control interno de la entidad.
  - 380 Observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre el control interno financiero de la entidad.
  - 390 Auditoría de asuntos financieros.
- Glosario.

**CAPITULO V****110 Planeamiento General de la Auditoría**

01. El planeamiento de la auditoría financiera comprende el desarrollo de una estrategia global para su conducción,

al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse. El planeamiento también debe permitir que el equipo de auditoría pueda hacer uso apropiado del potencial humano disponible.

02. El proceso de planeamiento permite al auditor identificar las áreas más importantes y los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programar la obtención de la evidencia necesaria para dictaminar los estados financieros de la entidad auditada. El auditor realiza el planeamiento para determinar de manera efectiva y eficiente la forma de obtener los datos necesarios e informar acerca de los estados financieros de la entidad. La naturaleza y alcance del planeamiento, puede variar según el tamaño de la entidad, el volumen de sus operaciones, la experiencia del auditor y, el conocimiento de las operaciones.

03. El éxito de una auditoría de calidad radica en que el planeamiento es efectuado por miembros experimentados del equipo de auditoría, que posean especialización que requiera las circunstancias del encargo.

04. El planeamiento permite identificar lo que debe hacerse durante una auditoría, por quién y cuándo. Generalmente, el planeamiento es visto como una secuencia de pasos que conducen a la ejecución de procedimientos sustantivos de auditoría; sin embargo, este proceso debe proseguir en forma continua durante el curso de la auditoría. Por ejemplo, los resultados de la comprensión de la estructura del control interno tienen un impacto directo al planear los procedimientos sustantivos de auditoría.

05. El objetivo de la auditoría financiera es permitir que el auditor exprese su opinión acerca de si los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o el marco establecido para la presentación de información financiera.

06. El alcance de la auditoría está referido a los procedimientos que son considerados necesarios para alcanzar el objetivo programado.

07. Si bien el auditor es responsable del examen de los estados financieros y de expresar opinión acerca de los mismos, la preparación y presentación de tales estados es responsabilidad de la administración. La realización de la auditoría de estados financieros no exonera a la administración de sus responsabilidades de acuerdo a ley.

08. La auditoría financiera constituye una herramienta de evaluación para el Sector Público, por cuanto además del objetivo tradicional de dictaminar los estados financieros y constituir un medio de rendición de cuenta (responsabilidad), debe estar dirigida a mejorar la administración financiera, el control interno (organización, procedimientos operativos, sistema de información) y el sistema contable en las entidades públicas (Ver gráfico 4).

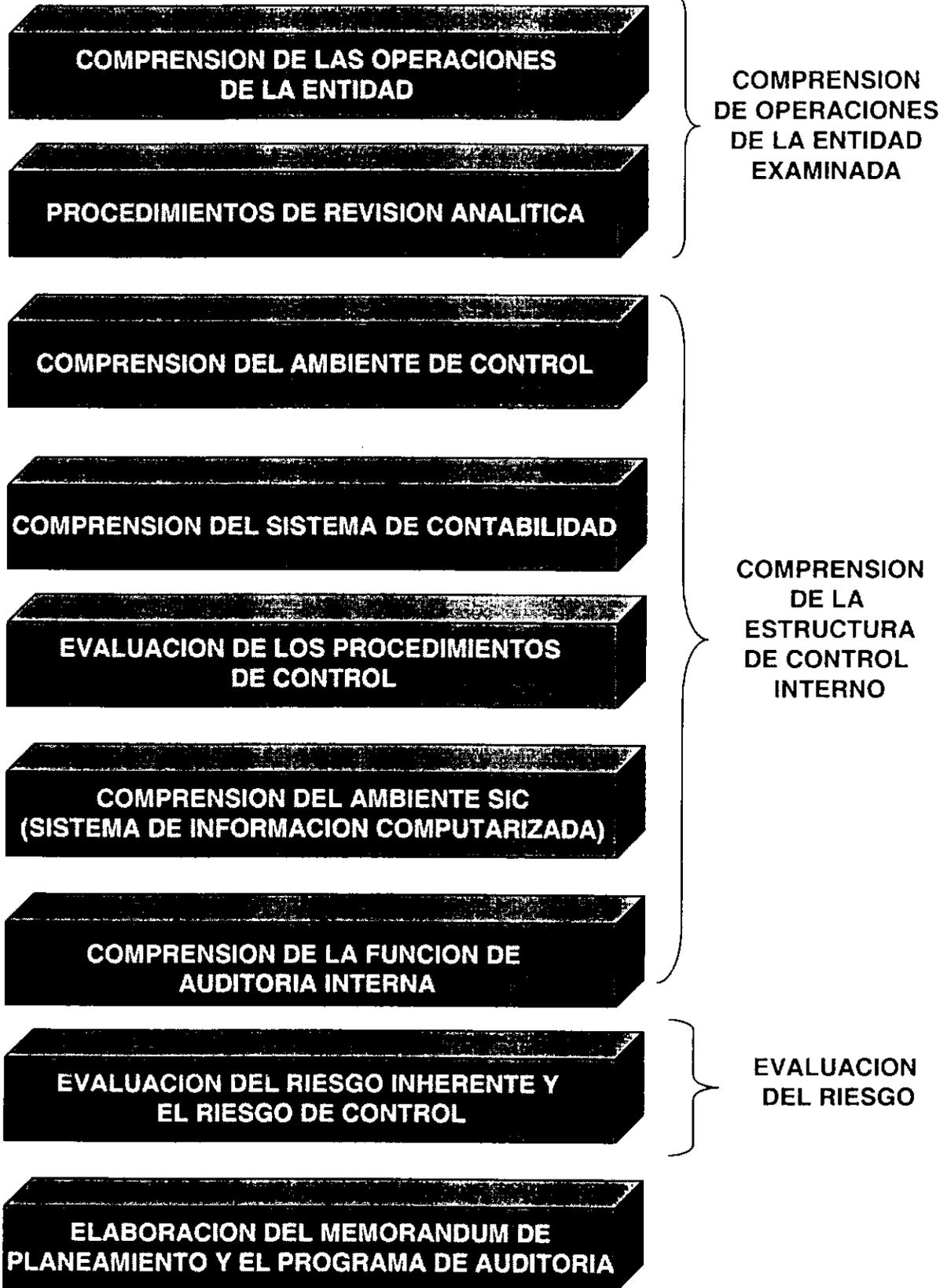
09. Cuando se trata de una auditoría inicial el planeamiento debe ser más amplio. En el caso de una auditoría recurrente, los papeles de trabajo y archivos de la auditoría anterior facilitan el planeamiento del encargo actual.

10. El planeamiento general de la auditoría financiera comprende los siguientes pasos:

**PLANEAMIENTO DE LA AUDITORIA FINANCIERA**

- *Comprensión de las operaciones de la entidad (Sección 115).*
- *Aplicación de procedimientos de revisión analítica (Sección 120).*
- *Diseño de pruebas de materialidad (Sección 125).*
- *Comprensión del sistema de control interno (Sección 150).*
- *Ambiente de control interno (Sección 155).*
- *Comprensión del sistema de contabilidad (Sección 160).*
- *Identificación de procedimientos de control (Sección 165).*
- *Efectividad de los controles en el ambiente SIC (Sección 170).*
- *Evaluación del órgano de auditoría interna (Sección 175).*
- *Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control (Sección 180).*
- *Documentos del planeamiento de la auditoría (Sección 195).*

GRAFICO N°4  
**PROCESO DE LA AUDITORIA FINANCIERA**  
FASE: PLANEAMIENTO



**115 Comprensión de las operaciones de la entidad****Normas Internacionales de Auditoría  
Sección 310 Conocimiento de las actividades de la entidad por auditar**

Al desarrollar un trabajo de auditoría de estados financieros, el auditor debe obtener conocimiento suficiente de las actividades de la entidad, como para permitirle identificar y entender los hechos, transacciones y prácticas que, a su juicio, pueden tener un efecto significativo en los estados financieros, en el examen o dictamen.

01. La comprensión de las operaciones de la entidad por auditar, constituye un requisito fundamental para facilitar el desempeño de una auditoría efectiva y eficiente, así como para brindar apoyo apropiado a la gestión de la entidad. Esta comprensión se refiere al entendimiento de las operaciones de la entidad por examinar, sus procesos y los riesgos propios del desarrollo de sus actividades que sea suficiente como para establecer la estrategia de auditoría.

02. El auditor debe obtener una comprensión suficiente de la entidad o, programa gubernamental para planear y realizar la auditoría, de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental-NAGU y otros requerimientos. Al planear la auditoría, el auditor reúne información para obtener un cabal entendimiento de la entidad, programa o actividad, su naturaleza, antecedentes, tamaño, organización, objetivos, función principal, estrategias, riesgos inherentes, ambiente de control, y controles internos.

03. Para lograr la comprensión de las operaciones de la entidad se debe tener en cuenta:

- Entendimiento sobre la entidad.
- Ambiente SIC.
- Obtención de información.

**Entendimiento sobre la entidad**

04. El entendimiento a obtener sobre la entidad y sus operaciones no necesita ser amplio pero debe incluir:

- administración de la entidad y organización,
- factores internos y externos que afectan las operaciones; y,
- políticas contables.

05. El auditor debe identificar los elementos clave de la administración (principales funcionarios que ejercen autoridad y dirigen la entidad), a fin de obtener una comprensión general de la estructura organizacional. El principal objetivo del auditor es comprender cómo se administra la entidad y cuál es el estilo gerencial de la organización.

06. El auditor debe identificar aquellos hechos, transacciones y prácticas que, a su juicio, puedan tener un efecto significativo en las operaciones y en los estados financieros de la entidad, en el examen o en el dictamen. Tal conocimiento es utilizado por el auditor, cuando evalúa el riesgo inherente y el riesgo de control y, cuando tiene que determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

07. Los factores externos a considerar son los siguientes (a) origen de fondos (variaciones del nivel de ingresos por concepto de ventas, ampliaciones o restricciones de las fuentes de financiamiento: interna o externa), (b) fluctuaciones temporales (cambios climatológicos, eventos inusuales u otros que podrían incidir en los ingresos; cambios en las fuentes de abastecimiento que podrían incidir en la producción de bienes) (c) el clima político actual y los, asuntos de interés para la entidad; y, (d) legislación importante.

08. Los factores internos podrían incluir (a) tamaño de la entidad (en términos de activos netos, ingresos, número de empleados, montos significativos de transacciones, importancia en el sector), (b) locales donde realiza sus actividades la entidad, (c) estructura de la entidad (centralizada o descentralizada), (d) complejidad de las operaciones, (e) calificaciones y competencia del personal clave, y (f) su nivel de rotación.

09. Al identificar las políticas contables, el auditor debe considerar:

- principios de contabilidad generalmente aceptados y prácticas contables establecidas por la entidad.
- cambios en los principios de contabilidad generalmente aceptados que afecten los estados financieros de la entidad, los que son realizados si la administración sigue políticas contables agresivas.

**Ambiente SIC (Sistema de información computarizada)**

10. El auditor debe documentar la comprensión de cómo la entidad utiliza el sistema de información computarizada-SIC y cómo afecta la preparación de los estados financieros. Un especialista en auditoría del ambiente SIC puede asistir al auditor para su comprensión en la entidad.

La documentación de esta tarea debe incluir lo siguiente:

- el hardware y software específico, comprendiendo la configuración de la computadora, incluyendo el tipo, número, y ubicación de unidades y/o estaciones de trabajo y, si tales unidades, están interconectadas a una red local;
- si el procesamiento está fundamentalmente centralizado o descentralizado y, si la información es ingresada sólo en zonas de procesamiento o también en zonas remotas;
- la naturaleza general de los utilitarios del software usado en zonas de procesamiento computarizado proveen la habilidad de añadir, alterar, o borrar información almacenada en archivos de datos, bases de datos, y programas para bibliotecas;
- la naturaleza general del software usado para restringir el acceso a programas e información en zonas de procesamiento computarizado;
- redes de comunicación computarizada, interfases para otros sistemas computarizados, y la habilidad de mantenimiento de la información;
- el impacto de las microcomputadoras sobre la entidad, incluyendo el:

- alcance integral de las microcomputadoras en los sistemas de contabilidad (tal como si las microcomputadoras fueran usadas para generar o procesar datos para informes financieros),
- número relativo de microcomputadoras en uso,
- naturaleza general de uso del microcomputador (tal como procesamiento de datos, hojas de cálculo, o bases de datos), y
- adecuación de políticas y procedimientos para controlar el acceso a microcomputadoras y uso de software;

- Los cambios significativos que procedan de la auditoría previa necesitarán revisiones;
- el método de ingreso de datos (interactivo o no interactivo);
- las clases de procesamiento computarizado realizado (a nivel de usuario, distribuido, en red o en grupo); y,
- el número aproximado de transacciones procesadas por cada sistema.

**Obtención de información**

11. El auditor reúne información para el planeamiento mediante diferentes métodos (observación, entrevistas, visita a las instalaciones y principales unidades operativas, revisión de políticas y manuales de procedimientos, etc.) y desde una variedad de fuentes, incluyendo:

- la administración de la entidad;
- administración responsable para los programas más importantes;
- auditor interno, según los casos; y,
- representante legal de la entidad.

12. El auditor reúne información sobre documentos importantes emitidos por o acerca de la entidad, incluyendo:

- estados financieros y sus notas;

- plan operativo y presupuesto de la entidad e informes de la evaluación presupuestal;
- informes de auditoría emitidos por la Contraloría General de la República;
- informes de auditoría interna;
- informes de consultoría;
- memoria anual de la entidad;
- archivo de correspondencia gerencial; y,
- material publicado acerca de la entidad en periódicos, revistas, y otras publicaciones.

13. El conocimiento de las operaciones de la entidad o programa gubernamental por examinar ayudará al auditor a identificar las áreas significativas y de riesgo potencial, formular el memorándum de planeamiento proporcionar sugerencias constructivas al ente auditado.

14. El plan operativo institucional y el presupuesto autorizado, son los documentos a través de los cuales el auditor toma conocimiento de los objetivos de la entidad y de las políticas establecidas para alcanzarlos. Su revisión constituye un elemento importante para la comprensión de los estados financieros, los programas y actividades de la entidad.

## 120 Aplicación de procedimientos de revisión analítica

### Normas Internacionales de Auditoría Sección 520 Procedimientos analíticos

El auditor debe aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeamiento, para ayudar al conocimiento de las actividades de la entidad y la identificación de áreas de riesgo potencial.

01. Los procedimientos de revisión analítica comprenden la aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones, para efectuar el análisis y desarrollo de expectativas, respecto a las relaciones entre los datos financieros y de operación, con el objeto de compararlos con los saldos de cuentas o clases de transacciones que se hayan registrado.

02. Los procedimientos de revisión analítica se basan en el supuesto de que existen relaciones entre los datos y que continuarán existiendo, en ausencia de información que evidencie lo contrario. Si las relaciones esperadas se mantienen, éstas proporcionan la evidencia de que los estados financieros representan los hechos y transacciones pertinentes.

03. Los procedimientos analíticos se utilizan comúnmente para examinar y comparar la información financiera y no financiera relevante del año, incluyendo presupuestos e información real. También se realizan comparaciones similares sobre la relación existente entre la información seleccionada con ejercicios anteriores y con entidades del mismo giro de actividad. Los procedimientos analíticos incluyen pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias o análisis de relación.

04. Durante la fase de planeamiento, los procedimientos analíticos se ejecutan para ayudar al auditor a:

- comprender las operaciones de la entidad y las transacciones y eventos inusuales que hayan ocurrido en el período bajo examen;
- identificar los estados financieros o transacciones que pueden señalar riesgos inherentes o riesgos de control;
- identificar y comprender las políticas contables más significativas; y,
- determinar el planeamiento, diseño, materialidad de las pruebas, y alcance de los procedimientos de auditoría a ser realizados.

05. Para lograr los objetivos de los procedimientos de revisión analítica, el auditor debe realizar los pasos siguientes:

- Comparación de la información financiera;
- Identificación e indagación acerca de fluctuaciones significativas;

## Comparación de la información financiera

06. Se compara la información financiera reciente, con la información financiera del año anterior. Una clave para ejecutar un procedimiento analítico efectivo es utilizar información que sea comparable en términos de períodos de tiempo. El auditor puede realizar el *análisis de razones* sobre la información del año presente y comparar éstas con aquellas derivadas de período anterior. El auditor hace esto para estudiar las relaciones entre los componentes de los estados financieros e incrementar su conocimiento sobre las actividades de la entidad.

La comparación de información financiera tiene como objetivo, identificar las condiciones que puedan indicar la existencia de riesgos específicos de cifras erróneas materiales, debiendo considerarse: (a) cambios excepcionales en los saldos (b) cambios excepcionales o la ausencia de cambios esperados en las relaciones financieras clave (c) relaciones clave financieras/no financieras. A continuación se plantean dos ejemplos:

- **saldo excepcional o inesperado que puede indicar un riesgo específico:**

El saldo del rubro ingresos financieros ha aumentado en forma significativa y el auditor no ha identificado ninguna fuente de ingresos nueva o excepcional. Esto suscita dudas sobre la validez o el registro de operaciones en esta cuenta.

- **relaciones financieras excepcionales o inesperadas, que pueden indicar riesgos específicos:**

El saldo de cuentas por cobrar se ha incrementado significativamente, pero las ventas no han aumentado en la misma forma. Esto podría indicar la presencia de errores potenciales sobre la validez, registro o valuación de dicha cuenta.

## Identificación de fluctuaciones significativas

07. Las fluctuaciones son diferencias entre los montos registrados y los esperados por el auditor, basados en información comparativa financiera y el conocimiento de la entidad. Las fluctuaciones se refieren a ambas diferencias entre montos del presente año e información del año anterior. La identificación de fluctuaciones es un asunto que está determinado por el criterio del auditor. El auditor establece criterios para seleccionar fluctuaciones significativas. Al considerar estos parámetros, el auditor considera el monto de la fluctuación en términos de tamaño absoluto y/o la diferencia del porcentaje.

## Indagación acerca de fluctuaciones significativas

08. El auditor debe discutir las fluctuaciones significativas identificadas con el personal apropiado de la entidad. Los procedimientos de revisión analítica, no necesitan ser corroborados con explicaciones adicionales, porque el resultado de su ejecución será evaluado posteriormente. Sin embargo, las explicaciones podrían ser razonables y consistentes para el auditor. La falta de explicación del personal de la entidad sobre la causa de una fluctuación, puede indicar la existencia de riesgos inherentes o riesgos de control.

## Diseño de los procedimientos de revisión analítica

09. Para llevar a cabo el proceso de revisión analítica deben desarrollarse las fases siguientes:

- Definir los montos contables que serán revisados: el auditor debe definir el nivel de los datos acumulados y la frecuencia con que éstos han sido evaluados.
- Definir los objetivos de los procedimientos de revisión: los objetivos deben establecerse en relación al nivel de aseveración, en vista que éste es el nivel en el cual acumulamos más evidencia.
- Establecer los procedimientos de revisión analítica que resulten más apropiadas, con respecto a las aseveraciones en los estados financieros y las relaciones a ser analizadas.
- Análisis de los datos: los auditores deben identificar, acumular y/o analizar los datos a ser utilizados en la revisión analítica.

- Establecer el tipo de seguridad a obtenerse de la aplicación de los procedimientos de revisión analítica: éste es el paso de mayor dificultad para los auditores, puesto que requiere que los auditores apliquen el juicio profesional en relación a los diversos factores cualitativos planeados.

- Obtener aprobación sobre la revisión efectuada: Puede ser que el efecto de la revisión analítica sea potencial para fines de obtener seguridad de auditoría; por ello es importante que el producto de la revisión analítica sea documentado y aprobado por el nivel gerencial de auditoría correspondiente.

### Comprender los montos o relaciones identificadas por la revisión

10. Este proceso se ejecuta siguiendo los pasos que se indican:

- Asegurar que el control de auditoría se mantiene: los auditores deben documentar cómo efectúan la revisión analítica, dónde el personal de la entidad examinada reúne los datos y obtiene explicación de las variaciones más significativas.

- Realizar las comparaciones: esto refleja la aplicación de los procedimientos de análisis planeados en los pasos anteriores. Debe tenerse cuidado de que la persona que efectúa las comparaciones comprenda todo lo relativo a los pasos anteriores.

- Examen e identificación de las variaciones significativas: el auditor debe identificar todas las variaciones, incluyendo aquellas que van. Tales variaciones pueden estar originadas por:

- circunstancias que el auditor conoce que han ocurrido, pero que no fueron consideradas al llevar a cabo la revisión analítica;

- circunstancias que el auditor desconocía cuando diseñó la revisión analítica.

11. El auditor debe iniciar el análisis de las variaciones más significativas mediante su discusión con la administración de la entidad examinada. Las explicaciones efectuadas por la administración no necesariamente deben aceptarse; sin embargo, ellas deben ser sustentadas con evidencia proporcionada a través de otros procedimientos utilizados. Los papeles de trabajo deben proporcionar evidencia que denote que el auditor ha realizado el análisis de las variaciones más significativas.

### Evaluación de los resultados

12. Preparar la conclusión del trabajo realizado: como consecuencia de la revisión analítica, generalmente, se obtiene lo siguiente:

- existencia de variaciones no significativas.
- Todas las variaciones significativas han sido analizadas y explicadas convenientemente.
- se han proporcionado explicaciones por cada variación significativa, pero el costo de obtener evidencia adicional requiere la corroboración de la administración, lo que no puede garantizarse en las circunstancias.
- Algunas de las variaciones significativas no pueden ser adecuadamente explicadas por el auditor.

## 125 Diseño de pruebas de materialidad

### Normas Internacionales de Auditoría Sección 320 *Materialidad en auditoría*

La materialidad es definida en los siguientes términos...la información es material si su omisión o distorsión puede influir en las decisiones económicas que adopten los usuarios basándose en los estados financieros. La materialidad depende de la dimensión de la partida o del error considerado en las particulares circunstancias en que se haya producido la omisión o distorsión. De ese modo la materialidad proporciona el umbral o punto de corte, antes que constituir una característica cualitativa básica de la información calificada..

01. La materialidad representa la magnitud de una omisión o error de una partida en un estado financiero que, a la luz de las circunstancias que la rodean, hacen probable que el juicio de una persona razonable basado en la información, podría haber sido cambiado o ser influenciado por la inclusión o corrección de éstas. Es una de las herramientas que el auditor utiliza para determinar que la naturaleza, oportunidad, y alcance de los procedimientos planeados son apropiados.

02. La definición de materialidad se refiere al juicio de una persona razonable. Es lógico suponer que una persona razonable que puede confiar en estados financieros es una persona conocedora de ellos, cuando menos hasta el punto de entender su significado y limitaciones. Las características y limitaciones de los estados financieros que podemos suponer que entiende un usuario razonable incluyen:

- Los estados financieros generalmente son resultado de mediciones aproximadas que, a menudo, se basan en reglas y convenciones, más que en medidas exactas.

- Los estados financieros reflejan una combinación de información conocida, reportada sobre una base histórica, juicios relativos a valores corrientes y estimaciones de los efectos de futuros sucesos registrados en el presente.

03. La materialidad está basada en el concepto que partidas de poca importancia, las cuales no afectan el juicio de un usuario razonable, no requieren ser examinadas por el auditor. La materialidad tiene aspectos cuantitativos y cualitativos. Aun cuando en forma cuantitativa son inmateriales, cierto tipo de aseveración errónea podría tener un impacto material sobre revelaciones confiables en los estados financieros por razones cualitativas.

04. Por ejemplo, aseveraciones erróneas intencionales u omisiones o irregularidades, usualmente, son más críticas para los usuarios de los estados financieros que, los errores involuntarios de igual importe. Esto es porque los usuarios, generalmente, consideran una declaración errónea intencional más seriamente que errores rutinarios del mismo corte.

05. Las Normas de Auditoría Gubernamental-NAGU, las Normas de auditoría generalmente aceptadas-NAGA's y las Normas Internacionales de Auditoría-NIA's, requieren al auditor considerar la materialidad al planear, diseñar procedimientos y considerar circunstancias para su revelación en el informe de auditoría. La materialidad es un asunto de juicio profesional que está influenciado por las necesidades de una persona razonable que confía en los estados financieros. Los juicios de materialidad son efectuados a la luz de las circunstancias que lo rodean e involucran, consideraciones cuantitativas y cualitativas, tal como la responsabilidad pública del auditado y la importancia de las entidades, programas o proyectos gubernamentales.

06. El término *materialidad* puede tener varios significados. Durante su examen, el auditor usa diferentes términos relacionados con la materialidad como:

- **Materialidad planeada:** es un estimado preliminar de materialidad, en relación a los estados financieros tomados en su conjunto. Es utilizada para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría y, para identificar leyes y regulaciones significativas para las pruebas de cumplimiento.

- **Materialidad diseñada:** es la porción de materialidad planeada que ha sido asignada a partidas o cuentas. Esta cantidad será la misma para todos los casos.

- **Materialidad evaluada:** es la materialidad realmente utilizada por el auditor al examinar una partida o cuenta específica. La materialidad probada puede ser igual o menor que la materialidad diseñada, de acuerdo al juicio del auditor.

07. Los otros usos del término materialidad se relacionan con la fase del informe:

• **Materialidad en la revelación:** es el comienzo para determinar si una partida debe ser informada o presentada separadamente en los estados financieros o en las notas. Este valor podría ser diferente de la materialidad planeada.

• **Materialidad en el informe:** es el comienzo para determinar si una opinión no calificada puede ser emitida. En la fase de informe el auditor considera si las aseveraciones erróneas no ajustadas son materiales cuantitativa o cualitativamente. Si es considerada material, el auditor debe ser cauto al emitir una opinión no calificada sobre los estados financieros.

08. Las siguientes pautas proveen al auditor de un marco básico para determinar el planeamiento de la materialidad. Sin embargo, este marco no sustituye al criterio profesional. El auditor tiene la flexibilidad de determinar la materialidad del planeamiento fuera de estas pautas. En tales circunstancias, el supervisor debería discutir las bases para su determinación con el gerente de auditoría designado. El planeamiento de la materialidad y el método determinado debe ser documentado y aprobado por el supervisor.

09. El auditor debe estimar la materialidad en relación a los elementos de los estados financieros básicos o consolidados, el que sea más significativo. El auditor aplica su criterio al determinar el elemento apropiado de los estados financieros y lo utiliza como base material. También, desde que la base material normalmente está sustentada en información preliminar no auditada determinada en la fase de planeamiento, el auditor tiene que estimar el balance de fin de año de la base material. Para tener la certeza que los procedimientos de auditoría son desarrollados adecuadamente, cualquier estimado de la base material debería ser conservador.

10. Para entidades de activos totales significativos puede ser una base material apropiada. Para entidades que tienen desembolsos por montos significativos, los gastos totales deben ser la base material. De acuerdo con estos conceptos, la base material debe ser el mayor importe de los activos totales o gastos.

11. Dentro del planeamiento debe considerarse el porcentaje apropiado para la base material. El auditor debe usar su criterio al evaluar si el nivel es el apropiado. También debe considerar el ajuste de la base material por el impacto de detalles, tales como, deudas u obligaciones no registradas, contingencias, y otros detalles que no son incorporados en los estados financieros de la entidad, pero que pueden ser importantes para los usuarios de los estados financieros.

12. El diseño de la base material para la auditoría debe ser establecido como un porcentaje de la materialidad sobre los estados financieros, para permitir la precisión de los procedimientos de auditoría. Esta pauta reconoce las interpretaciones erróneas que puedan ocurrir sobre todas las cuentas de la entidad. El diseño del material representa la materialidad usada como un punto de inicio para diseñar procedimientos de auditoría de detalle, cuyo material agregado pero malinterpretado en los estados financieros, puede ser detectado, por un nivel dado de certeza en la auditoría.

13. La base material de prueba utilizada para un examen específico, es el mismo que se requiere para el diseño de la base material de un examen más amplio. Sin embargo, el auditor puede usar material de prueba inferior que el diseño de material, para realizar una prueba sustantiva de detalle que amplíe el alcance del examen cuando:

- la auditoría está siendo realizada en parte, pero no en todos, los locales de la entidad (requiriendo una certeza mayor en la auditoría para aquellos locales visitados);
- el área evaluada es considerada sensible para los usuarios de los estados financieros; o
- el auditor espera encontrar una cantidad significativa de errores o irregularidades.

14. El auditor debe llevar a cabo procedimientos de auditoría que se considere necesarios para obtener una seguridad razonable que le permita detectar errores materiales en los estados financieros. Para cuando termine la auditoría, debe haber obtenido suficiente evidencia para soportar una conclusión de que es im-

probable que existan errores importantes en los estados financieros.

15. Si el auditor descubre montos erróneos durante la auditoría, y la entidad no los corrige, debe considerar la materialidad para determinar el impacto de tales montos en el dictamen de auditoría.

16. Interesa no sólo los montos erróneos individuales que son materiales, sino también una acumulación de montos erróneos menores, que, tomados en conjunto, pueden tener un efecto material sobre los estados financieros. El concepto de importancia relativa o materialidad se aplica no sólo a montos erróneos monetarios, sino también a los requisitos de revelación y adhesión, propios de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**130 Identificación de cuentas y aseveraciones significativas de la administración**

01. El auditor debe identificar las partidas, cuentas y aseveraciones significativas relacionadas con los estados financieros. En la comprensión del control interno y la fase de *Ejecución*, el auditor realiza el control y pruebas sustantivas por cada aseveración significativa y por cada cuenta importante. Mediante la identificación de partidas significativas, cuentas y aseveraciones relacionadas con el planeamiento, el auditor tiene mayor probabilidad de diseñar procedimientos eficientes de auditoría. Algunas partidas de poca importancia, cuentas y aseveraciones no pueden garantizar pruebas de auditoría importantes en su alcance, porque ellas no son significativas en su valor acumulado.

02. Las aseveraciones sobre los estados financieros, son declaraciones de la gerencia que están incorporadas en los componentes de los estados financieros. El trabajo del auditor para formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar cuestiones evidentes que corresponden a aseveraciones en tales estados. Las aseveraciones pueden ser explícitas o implícitas y clasificarse dentro de las siguientes categorías:

• Existencia:	los activos de una entidad u obligaciones existen en una fecha dada, y se registraron transacciones ocurridas durante un periodo determinado.
• Integridad:	todas las transacciones y cuentas que deben ser presentadas se incluyen en los estados financieros.
• Propiedad:	los activos son los derechos de la entidad, y los pasivos son las deudas u obligaciones a una fecha determinada.
• Valuación:	los activos y pasivos, han sido incluidos en los estados financieros en montos apropiados en libros.
• Presentación y revelación	se revela, clasifica y describe la información de conformidad con las políticas contables y marco legal pertinente.
• Exactitud	los detalles de activos, pasivos y transacciones se han registrado y procesado apropiadamente y fueron emitidos correctamente en informes.

03. Una partida o cuenta debe ser considerada significativa si tiene una o más de las siguientes características:

- Su saldo es material (excede el diseño de la base material) o incluye una significativa porción de una cantidad material de un estado financiero.
- Un riesgo alto en el riesgo inherente y riesgo de control o de error material, ya sea sobrevaluado o subestimado, es asociado con una o más aseveraciones relacionadas con la partida o cuenta.

El auditor debe determinar que cualquier cuenta considerada sin importancia no es significativa en su valor acumulado.

04. Una aseveración es importante si los errores en su declaración pudieran exceder la prueba material para la partida o cuenta. Ciertas aseveraciones tales como inte-

gridad y exactitud, podrían ser significativas aún si el saldo registrado en la partida relacionada o cuenta no es material. Por ejemplo, (a) la aseveración integral podría ser significativa para una planilla de pago devengada con un alto riesgo de material subestimado, aun si su saldo registrado es cero, y (b) la explicación de la aseveración podría ser importante para una obligación eventual, aún si ningún monto fuera registrado.

05. Las aseveraciones están predispuestas a variar en grado de importancia, y algunas pueden ser no significativas o irrelevantes. Por ejemplo:

- La aseveración integral para obligaciones por pagar puede ser de mayor importancia que la aseveración de existencia para el pasivo.
- Todas las aseveraciones relacionadas con una cuenta que no es importante son consideradas sin importancia.

06. Las partidas significativas, cuentas y aseveraciones deben ser identificadas en el planeamiento de la auditoría.

07. Los objetivos de auditoría consisten en obtener satisfacción suficiente de auditoría, con respecto a la validez de tales aseveraciones. Las aseveraciones son consideradas en todas las etapas de la auditoría. Durante el planeamiento, se evalúan factores de riesgo inherente y riesgo de control, se identifican controles y seleccionan procedimientos de auditoría en relación con las aseveraciones. Durante la ejecución, se consideran los procedimientos de auditoría en relación con las aseveraciones para comprender el propósito del trabajo. Por último, en la fase de informe se evalúan los hallazgos y la satisfacción obtenida respecto de las aseveraciones.

### 135 Ciclos de operaciones más importantes

01. En el proceso de comprensión de la estructura de control interno, el auditor evalúa los controles para cada ciclo de operaciones más importantes. El ciclo de una aplicación contable debe ser considerado importante si procesa una cantidad de transacciones en exceso del nivel de materialidad establecido o si se apoya en un saldo de cuenta importante. El auditor puede identificar otros ciclos contables como importantes, basado en otras consideraciones.

02. El sistema contable de la entidad está conformado por grupos de transacciones y actividades relacionadas. Cada cuenta importante es afectada por el ingreso desde una o más aplicaciones contables (fuente de débitos o créditos). Las aplicaciones contables relacionadas pueden ser agrupadas dentro de ciclos por el auditor.

03. Las cuentas más importantes de los estados financieros, generalmente, son obvias dado que su conocimiento emerge de las entrevistas con los funcionarios de la entidad y la comprensión de sus operaciones. El concepto significativo constituye algo más que el monto del saldo en una cuenta, en vista que el saldo es el resultado neto de las operaciones que se incluyen en la cuenta. Por ejemplo, una cuenta que tenga un saldo menor, tal como la cuenta de efectivo, puede ser importante dado que en el resultado neto de dos clases de operaciones: ingresos de efectivo y pagos de efectivo.

04. Los saldos de las cuentas incluyen todas las operaciones reconocidas durante el periodo materia de examen. Estos incluyen:

- operaciones rutinarias.
- operaciones no rutinarias.
- estimaciones contables.

05. El auditor debe documentar los ciclos de transacciones más importantes y las cuentas que las afectan. Por ejemplo, el auditor podría determinar que las existencias, cuentas por pagar y gastos diversos de gestión son aplicaciones contables importantes que afectan el rubro compras. El auditor debe diseñar procedimientos de auditoría que sean eficientes para los objetivos del examen, de tal manera que las cuentas más importantes puedan agruparse dentro de ciclos, para facilitar la preparación de papeles de trabajo.

06. Como resultado de las entrevistas realizadas con el personal de la entidad, el auditor debe determinar las cuentas y las clases de transacciones que proporcionan la mayor información de los estados financieros. Cuando un

detalle importante tiene más de un origen o fuente de datos financieros, el auditor debe considerar la diversidad de fuentes y determinar cuál es la mejor para los propósitos de la auditoría financiera. Para propósitos de la auditoría, la mejor fuente de información financiera, algunas veces, puede ser la información operacional preparada fuera del sistema contable de la entidad.

07. Los ciclos de transacciones que se presentan en la contabilidad de las entidades gubernamentales son los siguientes

CICLO	SISTEMA CONTABLE/CUENTAS
(1) Ingresos	Transferencias corrientes recibidas/Ingresos no tributarios/Caja-bancos.
(2) Compras	Existencias/cuentas por pagar/Gastos diversos de gestión.
(3) Remuneraciones	Caja-Bancos/Gastos de personal.
(4) Activo fijo	Inmuebles, maquinaria y equipo/Cuentas por pagar/ depreciación acumulada.

08. Los ciclos de transacciones que se presentan y pueden aplicarse a entidades que forman parte de la actividad empresarial del Estado son:

CICLO	SISTEMA CONTABLE/CUENTAS
(1) Ventas	Ventas/ cuentas por cobrar/Caja-Bancos.
(2) Compras	Existencias/Cuentas por pagar/Costos/Gastos.
(3) Remuneraciones	Caja-Bancos/ Gastos de operación.
(4) Activo fijo	Inmuebles/ maquinaria y equipo/ Cuentas por pagar/ Depreciación acumulada.

### 140 Normas aplicables en la auditoría de los estados financieros

#### NAGU. 3.20 Evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias

En la ejecución de la auditoría gubernamental debe evaluarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables cuando sea necesario para los objetivos de la auditoría.

01. Para diseñar procedimientos de auditoría relacionados con el cumplimiento, el auditor identifica las disposiciones más significativas de leyes y reglamentos. Por cada disposición legal significativa el auditor debe estudiar, evaluar y probar los controles relacionados con su cumplimiento. Para identificar esas disposiciones significativas, el auditor debe seguir los siguientes pasos:

- reglamentos y directivas emitidas por los sistemas de administración financiera (Presupuesto, Tesorería, Crédito Público, Contabilidad), sobre todo aquellas que la entidad ha determinado que pueden ser significativas;
- identificar cada ley o reglamento significativa. Un dispositivo debe ser considerado significativo si (a) su cumplimiento puede ser medido objetivamente; y, (b) si cumple uno de los criterios para determinar que la norma tiene un efecto material en la consideración de los montos en los estados financieros; y,
- disposiciones referidas a procedimientos. Cuando una disposición afecta todo o un segmento de las operaciones de la entidad que exceden la materialidad planeada en su totalidad. Por ejemplo, una disposición legal puede requerir que la entidad establezca procedimientos para monitorear la recepción de información relacionada con la transferencia de fondos; en tal caso, el auditor debe considerar si el importe total de fondos transferido excede la materialidad planeada.

02. Un efecto directo significa que la disposición legal es específica:

- la naturaleza y/o el monto de las transacciones que pueden ser registradas.

- el método utilizado para registrar las transacciones (políticas para el reconocimiento de ingresos).

- informes sobre aprobación (marco legal), ejecución y evaluación del presupuesto institucional (incluyendo los formularios establecidos por la Dirección Nacional del Presupuesto Público);

- El sistema de control presupuestario de la entidad (identificación del pliego presupuestario, unidades gestoras, encargadas de las funciones, programas, subprogramas, actividades y proyectos, y las oficinas de presupuesto, encargadas de la coordinación, recopilación y remisión de la información del proceso presupuestal de las unidades gestoras que comprenda el Pliego presupuestario, y su interrelación con la Dirección Nacional del Presupuesto Público) y cualquier otra información que el auditor estime relevante para comprender la autoridad y gestión del presupuesto de la entidad.

03. El auditor debe obtener conocimiento en torno a si la entidad observa las restricciones establecidas en la ley de presupuesto. En la fase de planeamiento, el auditor identifica los controles de la entidad para prevenir o detectar el incumplimiento de regulaciones importantes. El auditor puede considerar las disposiciones presupuestales que no están vinculadas con la entidad, pero que pueden considerarse sensibles o de otra manera importantes.

04. Para aquellas entidades que no reciben fondos del Tesoro Público, el auditor debe identificar los requerimientos relativos al presupuesto que establecen los dispositivos legales pertinentes. Estos requerimientos, se encuentran usualmente en la legislación o normatividad específica sobre presupuesto.

05. Un proceso presupuestal eficaz debe proporcionar un método lógico para planear las actividades de una entidad, medir su rendimiento y controlar costos (racionalidad del gasto). Las siguientes características del proceso presupuestal pueden ser pertinentes en la comprensión del control interno :

- instrucciones y capacitación apropiada para guiar al personal a cargo de la preparación, ejecución y evaluación del presupuesto.

- participación apropiada en el proceso de preparación del presupuesto de los Jefes de Programas y de aquellos gerentes y personas que serán responsables de lograr los objetivos presupuestales.

- clasificación económica contable de costos o gastos para que los resultados de las operaciones puedan ser analizados de manera significativa ( por ejemplo costos fijos, costos variables, costos directos, costos indirectos, gastos corrientes, gastos de capital).

- procesos de revisión, aprobación y modificación claramente definidos.

- mecanismos de control para cautelar el cumplimiento de restricciones presupuestarias establecidas en las disposiciones legales y regulaciones aplicables a la entidad.

- investigaciones apropiadas de la entidad sobre variaciones y tendencias significativas, realización de comparaciones periódicas y oportunas de los resultados reales contra los presupuestos.

## 145 Restricciones presupuestarias

### FORMULACION DEL PRESUPUESTO DE LA ENTIDAD

01. Durante la fase de planeamiento el auditor debe obtener una comprensión total del proceso de formulación del presupuesto. El auditor hace esto para comprender mejor cómo los errores y debilidades del control interno afectan el proceso de formulación del presupuesto y, posiblemente, su ejecución y control. En base a las entrevistas con la administración de la entidad y revisión de documentos presupuestarios, el auditor debe comprender:

- el proceso en la entidad para elaborar el presupuesto;

- las responsabilidades de los funcionarios que están involucrados en la solicitud de calendarios de compromisos y autorizaciones de giro;

- mecanismos de integración de la formulación del presupuesto en el sistema de ejecución del presupuesto; y,

- la relación existente entre la información proveniente del proceso de formulación del presupuesto y su ejecución.

02. Las normas emitidas por la Contraloría General de la República, regulan el examen de la información financiera e información presupuestaria, que deben efectuar los Organos de Auditoría Interna(OAI) del Sector Público, así como las Sociedades de auditoría independiente designadas y contratadas para tal fin. Dicha directiva también es de aplicación en el caso de auditorías que sobre el particular efectúe la Contraloría General de la República.

03. Dentro de este marco normativo, el alcance de la auditoría comprenderá la información financiera (estados financieros y anexos) e, información presupuestaria requerida a las entidades por la Contaduría Pública de la Nación, para la formulación de la Cuenta General de la República en cada ejercicio.

04. Para identificar los controles presupuestarios y para diseñar procedimientos de auditoría relacionados con las restricciones presupuestarias establecidas por ley, el auditor debe considerar para el periodo materia de auditoría la siguiente información:

- legislación autoritativa (Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, Ley N° 26703, Ley anual de presupuesto para el Sector Público - niveles de autorización para adquisición de bienes y servicios, normas de austeridad y disposiciones relativas a la aprobación del Presupuesto Institucional mediante resolución emitida por el Titular del Pliego Presupuestario);

- legislación presupuestaria específica aplicable a la entidad (concerniente a: asignaciones presupuestales, exoneraciones de procesos licitatorios, transferencias de programas presupuestales entre pliegos y créditos suplementarios);

- normatividad emitida por la Dirección Nacional del Presupuesto Público y la Contaduría Pública de la Nación, relativa a formulación, aprobación, ejecución, evaluación y presentación de información.

- normatividad propia de la entidad para la ejecución del presupuesto, en cuanto los montos a que se sujetan las licitaciones públicas, concurso públicos de precios, concurso público de méritos y adjudicaciones directas para la adquisición de bienes o prestación de servicios, ejecución de obras y contratación de servicios no personales.

- la naturaleza y el alcance de la información a ser reportada o revelada en los estados financieros anuales.

05. La legislación general o específica aplicable a la entidad puede incluir disposiciones que limitan la naturaleza y el monto de gastos que puede ejecutar y, por lo tanto, tiene un efecto directo. Si el efecto de una disposición sobre los estados financieros está limitada a pasivos contingentes como resultado de un incumplimiento (multas, penalidades e intereses), esta disposición no tiene un efecto directo al determinar los montos de los estados financieros.

06. El auditor no es responsable de probar los controles sobre el cumplimiento de cualquier ley o reglamento no identificada por la entidad. Sin embargo, el auditor debe efectuar indagaciones acerca de las políticas y procedimientos establecidos por la administración para prevenir su incumplimiento. A menos que situaciones sobre posibles incumplimientos sean informadas durante la auditoría, al auditor no debe tener necesidad de efectuar ningún procedimiento adicional con respecto a este aspecto.

07. El auditor podría elegir probar el cumplimiento con las leyes y reglamento. Por ejemplo, si el auditor se alerta que la entidad tiene operaciones similares a las de otra entidad que estuvo recientemente en incumplimiento, el auditor podría elegir probar el cumplimiento de tales normas. El auditor también podría elegir probar las disposiciones que no alcanzan los criterios de materialidad requeridos anteriormente, pero que parecen ser significativas.

08. Las disposiciones significativas identificadas por los procedimientos arriba indicados, se entienden que se refieren a todas las leyes y reglamentos que tienen un efecto directo y material en la determinación de los estados financieros y por ende, cumplen con las normas de auditoría generalmente aceptadas, normas de auditoría gubernamental y normas internacionales de auditoría-NIA's.

### 150 Comprensión del sistema de control interno

#### NAGU 3.10 Estudio y evaluación del control interno

Se debe efectuar un apropiado estudio y evaluación del control interno para identificar las áreas críticas que requieren un examen profundo, determinar su grado de confiabilidad a fin de establecer la naturaleza, alcance, oportunidad y selectividad en la aplicación de procedimientos de auditoría.

01. La administración de las entidades tiene la responsabilidad legal de velar por que los registros contables se lleven en forma correcta y presenten estados financieros válidos y confiables a los niveles gubernamentales competentes (accionistas en caso de empresas estatales y a la Contaduría Pública de la Nación, para la elaboración de la Cuenta General de la República.

02. La administración puede habitualmente comprometer su responsabilidad mediante la implementación de un sistema de control interno que asegure que los empleados de la entidad lleven a cabo su trabajo de manera correcta. Asimismo, puede depositar su confianza en dicho sistema con el fin de obtener información fidedigna para el desarrollo de su gestión y de los estados financieros, así como para evitar errores e irregularidades u otras pérdidas de activos de la entidad. Dentro de este contexto, el auditor deposita su confianza en el sistema de control interno para llevar a cabo la auditoría financiera.

03. El concepto de control interno no sólo se refiere a temas financieros, contables y a la custodia de los activos, sino que incluye controles destinados a mejorar la eficiencia operativa y asegurar el cumplimiento de las políticas de la organización. El control interno es una expresión utilizada con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por los titulares, administradores o gerentes para dirigir y controlar las operaciones en las entidades a su cargo.

04. La esencia del control interno está en las acciones tomadas para dirigir o llevar a cabo las operaciones. Dichas medidas incluyen corregir las deficiencias y mejorar las operaciones, para que estén de conformidad con las normas prescritas o con los objetivos deseados. Para las actividades gubernamentales, el concepto de control interno se extiende más allá de las operaciones de las entidades. Se refiere a todos los controles existentes y son ejercidos para conocer la forma en que se llevan a cabo los asuntos públicos. Estos controles abarcan desde las disposiciones legales y su observancia, hasta los sistemas administrativos y su acción en las entidades públicas.

#### DEFINICION DE CONTROL INTERNO

05. Las normas técnicas de control interno para el sector público definen el control interno como el proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y, otros empleados de la entidad, para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos siguientes:

- promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios;
- proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

#### Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y la calidad en los servicios

06. Se refiere a los controles internos que adopta la administración para asegurar que se ejecuten las operaciones, de acuerdo a criterios de efectividad, eficiencia y economía. Tales controles comprenden los procesos de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones en los programas, así como los sistemas de evaluación del rendimiento y monitoreo de las actividades ejecutadas.

#### Proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.

07. Está relacionado con las medidas adoptadas por la administración para prevenir o detectar operaciones no autorizadas, acceso no autorizado a recursos o, apropiaciones indebidas que podrían resultar en pérdidas significativas para la entidad, incluyendo los casos de despilfarro, irregularidad o uso ilegal de recursos.

#### Cumplimiento de leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales.

08. Se refiere a que los administradores gubernamentales, mediante el dictado de políticas y procedimientos específicos, aseguran que el uso de los recursos públicos sea consistente con las disposiciones establecidas en las leyes y reglamentos, y concordante con las normas relacionadas con la gestión gubernamental.

#### Elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

09. Tiene relación con las políticas, métodos y procedimientos dispuestos por la administración para asegurar que la información financiera elaborada por la entidad es válida y confiable, al igual que sea revelada razonablemente en los informes. Una información es válida porque se refiere a operaciones o actividades que ocurrieron y que tiene las condiciones necesarias para ser considerada como tal; en tanto que una información confiable es aquella que brinda confianza a quien la utiliza.

#### COMPRESION DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

10. El auditor debe obtener evidencia acerca de la efectividad de los controles internos para:

- (a) formarse una opinión sobre las aseveraciones de la gerencia acerca de la efectividad de los controles internos al término del período auditado; y,
- (b) evaluar el riesgo de control y la efectividad de los controles de cumplimiento durante el período auditado.

#### Estructura del control interno

11. Se denomina estructura de control interno al conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno. El control interno discurre por cinco elementos, los que se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia.

12. Para operar la estructura de control interno se requiere la implementación de sus elementos, que se encuentran interrelacionados al proceso administrativo. Tales elementos pueden considerarse como un conjunto de normas que son utilizadas para medir el control interno y determinar su efectividad, los que se describen a continuación:

- Ambiente de Control
- Sistema de Contabilidad
- Procedimientos de control
- Ambiente SIC (sistema de información computarizada)
- Función de auditoría interna

**Ambiente de Control**

13. Se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e inflencie las tareas de las personas con respecto al control de sus actividades. El ambiente de control tiene gran influencia en la forma en que son desarrolladas las operaciones, se establecen los objetivos y estiman los riesgos. Igualmente, tiene relación con el comportamiento de los sistemas de información y con las actividades de monitoreo. Son elementos del ambiente de control, entre otros, integridad y valores éticos, estructura orgánica, asignación de autoridad y responsabilidad y políticas para la administración de personal.

**Sistema de Contabilidad**

14. El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar sobre las transacciones de una entidad, así como mantener el registro del activo y pasivo que le son relativos. El auditor debe obtener un entendimiento del sistema contable de la entidad (incluyendo métodos y registros) para procesar y elaborar información financiera; debiendo considerar, entre otros lo siguiente:

- las transacciones incluidas en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros;
- los registros contables, documentos sustentatorios y las cuentas específicas de los estados financieros;
- el procesamiento contable, desde el inicio de una transacción, hasta su inclusión en los estados financieros; y,
- el proceso de información financiera empleado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo las estimaciones contables y revelaciones más importantes.

**Procedimientos de Control**

15. Son aquellos procedimientos y políticas que se adicionan al ambiente de control y sistema contable, establecidos por la administración para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Generalmente, se consideran como procedimientos los aspectos referidos a:

- apropiada autorización de operaciones y actividades;
- segregación de funciones, que asignen a diferentes empleados las responsabilidades de autorizar las operaciones, registrarlas y salvaguardar activos;
- diseño y uso de documentos y registros apropiados; y,
- dispositivos de seguridad apropiados en cuanto al acceso y utilización de activos y registros.

16. Los principales controles en una auditoría de estados financieros necesarios para establecer y mantener una estructura de control interno que, provea seguridad razonable de que los objetivos están siendo alcanzados, se indican a continuación:

<p>• <b>Controles de protección de activos:</b></p>	<p>protegen los activos contra pérdida, adquisición no autorizada, uso o disposición indebida.</p>
<p>• <b>Controles de presupuesto:</b></p>	<p>aseguren la ejecución de transacciones de acuerdo con la legislación presupuestal. Los controles se orientan a cada restricción relevante del presupuesto.</p>
<p>• <b>Controles de cumplimiento:</b></p>	<p>aseguren el cumplimiento de las leyes y reglamento así como otras normas específicas que podrían tener un efecto directo y material sobre los estados financieros. Los controles a aplicarse deben referirse a cada dispositivo legal significativo.</p>
<p>• <b>Controles de información financiera:</b></p>	<p>registran apropiadamente, procesan y resumen las transacciones para permitir la preparación de estados financieros confiables y mantener la responsabilidad por los activos. La prueba de controles deberá orientarse a cada aseveración significativa en cada ciclo importante o aplicación contable.</p>

**Comprensión del ambiente SIC (Sistema de información computarizada)**

17. Se entiende que un ambiente SIC existe, cuando en el procesamiento de la información financiera de la entidad, interviene un computador, cualquiera que sea sus especificaciones técnicas. Al planear las áreas de la auditoría en que podría afectar el ambiente SIC de la entidad, el auditor debe considerar la importancia y complejidad de sus actividades y la disponibilidad de datos para ser considerada en el examen. Por lo general, la comprensión del ambiente SIC involucra asuntos tales como: significación y complejidad del procesamiento por computador para cada una de las aplicaciones contables importantes, la estructura orgánica del ambiente y la disponibilidad de datos, en cuanto a documentos fuente y archivos de cómputo.

**Auditoría interna**

18. Una característica común en las entidades públicas es la existencia de un Organismo de Auditoría Interna-OAI, cuya responsabilidad consiste en revisar e informar a la dirección sobre el diseño y funcionamiento de los controles internos, y sobre la confiabilidad de la información suministrada por la gerencia a la dirección. El auditor debe obtener una adecuada comprensión de la función de auditoría interna para identificar aquellos aspectos de su accionar que pudieran ser relevantes para el planeamiento de la auditoría. Generalmente, la comprensión de la función de auditoría interna involucra el conocimiento de:

- el nivel y ubicación del Organismo de Auditoría Interna en la entidad;
- la aplicación de las normas de auditoría gubernamental;
- el plan de auditoría, incluyendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los trabajos realizados; y,
- el acceso a los registros de la entidad, así como las limitaciones con respecto al alcance de sus actividades.

**Documentar la comprensión de la estructura de control interno**

19. El auditor debe llevar a cabo y documentar los siguientes procedimientos:

- Entender la estructura del control interno de la entidad para llevar la contabilidad financiera y gubernamental; cumplimiento de leyes y regulaciones, y operaciones relevantes.
- Identificar los objetivos de control.
- Identificar y entender políticas y procedimientos relevantes de control que efectivamente alcancen los objetivos establecidos por la entidad.
- Determinar la naturaleza, oportunidad, y extensión de las pruebas de control (no es necesario para controles de evaluación del rendimiento).
- En una base preliminar, basada en la evidencia obtenida, evaluar (a) la efectividad de los controles de información financiera, presupuesto, cumplimiento, y operaciones relevantes (para controles de evaluación de rendimiento, evaluar el diseño de los controles y si ellos han sido puestos en operación) y (b) riesgo inherente y el riesgo de control.

**Métodos de evaluación del control interno**

20. Los métodos de evaluación del control interno se clasifican en tres:

- descriptivo
- cuestionario
- gráficos o flujogramas

**Descriptivo**

21. El método descriptivo consiste, como su nombre lo indica, en describir las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados, y los registros que intervienen en el sistema. Sin embargo, no debe incurrirse en el error de describir las actividades de los

departamentos o de los empleados aislada u objetivamente. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos citados.

### Cuestionarios

22. Consiste en usar como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones u operaciones de las personas que intervienen en su manejo; la forma en que fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se definen o se determinan los procedimientos de control para la conducción de las operaciones.

### Utilización de cuestionarios

23. Como parte de la preparación para el examen de estados financieros, el auditor debe elaborar el cuestionario de comprobación sobre control interno. Este documento está constituido por varias listas de preguntas que deben ser contestadas por los funcionarios o empleados de la entidad bajo revisión o que el auditor mismo contesta durante el curso de la auditoría basado en sus observaciones.

24. Cuando el auditor llena el cuestionario por medio de una entrevista con uno o más funcionarios de la entidad, debe tomar en cuenta la necesidad de confirmar durante el curso de la auditoría la veracidad de las respuestas dadas, sin confiar completamente en las obtenidas. La aplicación correcta de los cuestionarios sobre control interno, consiste en una combinación de entrevistas y observaciones. Es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario.

### Flujogramas

25. El método de flujogramas es aquel que se expone, por medio de cuadros o gráficos. Si el auditor diseña un flujograma del sistema, será preciso que visualice el flujo de la información y los documentos que se procesan. El flujograma debe elaborarse, usando símbolos estándar, de manera que quienes conozcan los símbolos puedan extraer información útil relativa al sistema. Si el auditor usa un flujograma elaborado por la entidad, debe ser capaz de leerlo, interpretar sus símbolos y sacar conclusiones útiles respecto al sistema representado por el flujograma.

26. Con certeza no puede decirse que cualquiera de los tres métodos es completo o eficaz, aisladamente, en todos los casos. En algunos tal vez sea aplicable el método de gráficos; en otros puede ser conveniente usar el método de cuestionarios y en otros puede ser más fácil o puede ser de mejor interpretación el método descriptivo. En frecuentes ocasiones se usa una combinación de los tres métodos; es decir el relevamiento específicamente, la recopilación de antecedentes y la comprobación de los mismos se lleva a efecto usando, tanto gráficos o flujogramas, como cuestionarios o narrativos.

## 155 Ambiente de control interno

### Normas Internacionales de Auditoría Sección 400 *Evaluación del Riesgo y control interno* Definición del Ambiente de Control

Significa la actitud global, la conciencia y acciones de los directores y la administración, respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestales estrictos y una función de auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos de control; sin embargo, un ambiente de control fuerte no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno.

01. El ambiente de control interno es la base para los otros componentes del control interno, dado que provee

disciplina y estructura. Dentro de él las personas conducen sus actividades y llevan a cabo sus responsabilidades de control.

02. El auditor debe comprender el ambiente de control interno que refleja actitud y compromiso de los directivos y la gerencia respecto de la importancia que otorgan al sistema de control interno de la entidad. Este aspecto se evidencia a través del establecimiento de una atmósfera positiva tendente a implementar y ejecutar las actividades y operaciones.

03. Un ambiente de control interno fuerte permite al auditor depositar mayor confianza en los sistemas de control, seleccionar controles como fuentes de satisfacción de auditoría y posiblemente reducir la cantidad de evidencia requerida para obtener la conclusión de que los controles seleccionados funcionan adecuadamente. El auditor necesita obtener una comprensión suficiente del ambiente de control para planear la auditoría.

04. El ambiente de control interno tiene dos características importantes:

- conciencia de control; y,
- mecanismos generales de control.

### Conciencia de control

05. Se refiere a la importancia que la gerencia brinda al control interno y, por lo tanto, a la atmósfera dentro de la cual funcionan los controles internos específicos de la entidad. Dicha conciencia es, en gran parte, un elemento intangible; es una actitud de la gerencia que, cuando se comunica y busca cumplirse, sirve para reducir la probabilidad de que los controles contables específicos sean omitidos.

06. Un indicador que puede dar origen a la falta de confiabilidad por parte del auditor en el ambiente de control, es el hecho que la gerencia, con el propósito de motivar al personal a lograr las metas previstas, crea una atmósfera que conduce a un comportamiento indisciplinado o poco ético, o permita al personal de la entidad que logre las metas evitando los controles establecidos.

07. Para que la *conciencia de control* sea realista, la gerencia debe haber impartido directivas claras para que los controles no deban ser pasados por alto. A fin de lograr el objetivo deseado la entidad debe establecer mecanismos generales de control para hacerlo eficaz. La adopción de medidas correctivas oportunas por la gerencia al conocer una debilidad existente en el control interno, demuestra su compromiso y refuerza la *conciencia de control*.

### Mecanismos generales de control

08. Proporcionan la disciplina necesaria para que los controles sobre aplicaciones contables y procesos de información no rutinarios funcionen eficazmente; los cuales pueden estar referidos a: estructura organizacional, políticas y procedimientos, controles presupuestales, sistemas de contabilidad e informes, controles generales del sistema de información computarizado, función de auditoría interna, integridad y competencia del personal y, existencia de un código de conducta.

### FACTORES DE RIESGO EN EL AMBIENTE DE CONTROL INTERNO

09. El auditor debe obtener suficiente conocimiento del ambiente de control para determinar si el efecto colectivo de estos factores establecen, realzan, o mitigan la efectividad de los controles específicos.

10. Los factores de riesgo en el ambiente de control incorporan la actitud, conciencia, y acciones referentes al clima interior en la entidad. Estos factores incluyen:

- filosofía de la administración y estilo en las operaciones,
- la estructura orgánica de la entidad,
- métodos para asignar autoridad y responsabilidad,
- métodos de control administrativo de la administración

- políticas de personal, y
- influencias externas a la entidad.

### Filosofía administrativa y estilo en las operaciones

11. La filosofía administrativa y el estilo en las operaciones abarcan un amplio rango de creencias, conceptos y actitudes. Tales características pueden incluir el enfoque administrativo al tomar y monitorear programas de riesgo, actitudes y acciones hacia los estados financieros, y énfasis al coincidir con las metas financieras y operativas.

### Estructura orgánica de la entidad

12. La estructura organizacional de una entidad suministra el marco básico para el planeamiento, dirección, y control de las operaciones y asigna apropiadamente autoridad y responsabilidad dentro de la entidad. Una estructura orgánica incluye la forma y naturaleza de las unidades operativas de una entidad, incluyendo la organización del procesamiento de datos, y funciones relativas a la administración e informe.

### Métodos de asignación de autoridad y responsabilidad

13. Las políticas y procedimientos de una entidad para asignar autoridad en las actividades operativas y para delegar responsabilidad, afectan la comprensión de la relación existente entre los informes y responsabilidades establecidas dentro de la misma. Las líneas de autoridad que no están definidas con claridad, disminuyen la responsabilidad de rendir cuenta y pueden conducir a debilidades en los controles.

### Métodos de control administrativo de la gerencia

14. Estos métodos de control inciden en la gestión:

• **control directo sobre el ejercicio de autoridad delegada a otros.** Se refiere a la habilidad de la administración para supervisar y monitorear las operaciones en forma efectiva y ejercer el control sobre la autoridad delegada en otros, especialmente, en los casos de las funciones contables y el ambiente SIC.

• **control de las actividades por la alta gerencia.** Son los medios que se utilizan para monitorear la efectividad de los sistemas contables y los controles, los mismos que incluyen, entre otros, una función de auditoría interna con personal calificado, sistemas de planeamiento e información y, políticas y normas para desarrollar el control interno, los sistemas contables y el ambiente SIC.

### Políticas de personal

15. Las políticas de personal afectan la habilidad de una entidad para emplear el suficiente personal competente para cumplir sus metas y objetivos. Tales políticas y prácticas incluyen contratación, entrenamiento, evaluación, promoción, compensación, y asistencia a los empleados en la ejecución de sus responsabilidades asignadas dándoles los recursos necesarios.

### Influencias externas en la entidad

16. Las influencias fuera de la autoridad de una entidad pueden afectar sus operaciones y prácticas. Tales influencias incluyen el monitoreo y requisitos de cumplimiento de asuntos tributarios y de gestión por Comisiones Legislativas, condiciones generales del giro o actividad principal de la entidad, y otros factores económicos. La existencia de tales influencias generalmente eleva la necesidad de un fuerte ambiente de control.

### La habilidad administrativa de identificar con rapidez ante los cambios y reaccionar ante las condiciones cambiantes

17. Desde que las condiciones externas para y dentro de una entidad cambian permanentemente, la habilidad de la gerencia para identificar y reaccionar ante tales

cambios puede afectar el logro de los objetivos de la entidad. El alcance a tales cambios requiere la atención de la gerencia y depende del efecto que ellos puedan tener en circunstancias particulares.

### SISTEMA DE INFORMACIÓN COMPUTARIZADA (AMBIENTE SIC) EN EL AMBIENTE DE CONTROL

18. El ambiente SIC (Sistema de Información Computarizada), también incide en la efectividad del ambiente de control. Por ejemplo, los controles que normalmente serían realizados por individuos separados en sistemas manuales pueden estar concentrados en una aplicación propia del ambiente SIC y plantean un problema potencial de segregación de funciones.

19. El auditor debe considerar los siguientes factores relativos al ambiente SIC al hacer su evaluación del ambiente de control. Un especialista en el ambiente SIC podría asistir al auditor en considerar estos factores:

- Actitud de la gerencia y conciencia con respecto al ambiente SIC
- Organización y estructura del ambiente SIC
- Asignación de responsabilidades y autoridad definidas claramente

### Actitud de la gerencia y conciencia con respecto al ambiente SIC

20. El interés de la gerencia y conciencia en las funciones del ambiente SIC es importante para establecer un conocimiento de control amplio de la organización. La gerencia puede mostrar interés y conciencia por:

- considerar los riesgos y beneficios de las aplicaciones en la computadora;
- comunicar políticas referentes a las funciones SIC y responsabilidades;
- cautelar las políticas y procedimientos para desarrollar, modificar, mantener, y usar las computadoras y para controlar el acceso a programas y archivos;
- consideración del riesgo inherente y de control relativo al ambiente SIC;
- respuesta a recomendaciones previas o concertadas;
- planear una rápida y efectiva respuesta a crisis o interrupciones en el procesamiento computarizado; y
- generar información a través del ambiente SIC para decisiones claves de operación.

### Organización y estructura del ambiente SIC

21. La estructura organizacional afecta el ambiente de control. Las estructuras centralizadas a menudo tienen una organización única en el procesamiento computarizado y utilizan un equipo único como sistema y aplicaciones de software, permitiendo un estrecho control administrativo sobre el ambiente SIC. En estructuras descentralizadas, cada computadora generalmente tiene su propia organización de procesamiento computarizado, programas de aplicación, y software de sistema.

### Asignación de responsabilidades y autoridad definidas claramente

22. La asignación apropiada de responsabilidad de acuerdo a las áreas funcionales del ambiente SIC pueden afectar el ambiente de control. Los factores a considerar incluyen:

- cómo la posición del director del ambiente SIC se adecua en la estructura organizacional; si los deberes son segregados apropiadamente dentro del ambiente, dado que la falta de segregación afecta a todos los sistemas;
- el modo en que la gerencia externa al ambiente SIC es envuelta en sistemas mayores para la toma de decisiones; y el grado en que las políticas, normas, y procedimientos están documentados y son ejecutados.

**Habilidad gerencial para identificar y responder al riesgo potencial**

23. El procesamiento SIC, por naturaleza, introduce factores adicionales de riesgo. La entidad debe estar consciente de estos riesgos y debe desarrollar políticas y procedimientos apropiados para responder a cualquier asunto que podría ocurrir. Los factores a considerar incluyen:

- métodos para monitorear las funciones incompatibles y cautelar la adecuada segregación de funciones; y
- mecanismos administrativos para identificar y responder a condiciones inusuales o excepcionales.

**DOCUMENTACION SOBRE CONOCIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL**

24. Para cualquier debilidad en el ambiente de control identificada, el auditor debe documentar su naturaleza y alcance, las condiciones que dieron lugar a esta debilidad, así como las cuentas, partidas o aseveraciones de la administración que se verían afectadas.

25. El auditor debe documentar la efectividad del ambiente de control, con el propósito de conocer si éste protege los procedimientos de control específicos. El punto de atención debe ser la actitud, situación de alerta y acciones generales de la gerencia, antes que sobre condiciones específicas relacionadas con un factor del ambiente de control. Esta evaluación debe ser considerada al determinar el riesgo de control asociado con la entidad.

26. Al evaluar el ambiente de control, el auditor debe evaluar específicamente la calidad del proceso de la entidad para el cumplimiento de la normatividad que regula la elaboración de información financiera y obtener un entendimiento total del proceso de formulación presupuestal. Las condiciones que podrían indicar la presencia de debilidades en el ambiente de control pueden verse en el apéndice 4.

**160 Comprensión del sistema de contabilidad**

**NORMAS INTERNACIONALES ES DE AUDITORIA**  
**SECCIÓN 400 EVALUACIÓN DEL RIESGO Y CONTROL INTERNO**

El auditor debe estudiar el sistema de contabilidad en grado suficiente para identificar y entender:

- a) Las principales clases de transacciones de las actividades de la entidad.
- b) El modo como se inician tales transacciones.
- c) Los registros contables importantes, los documentos sustentatorios y las cuentas de los estados financieros.
- d) El proceso de contabilización y preparación de la información, desde el inicio de las transacciones importantes y otros significativos hasta su inclusión en los estados financieros.

01. El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad, así como mantener el registro del activo y pasivo que le son relativos.

02. El auditor debe obtener un entendimiento del sistema contable de la entidad (incluyendo métodos y registros) para procesar y elaborar información financiera. La comprensión de los sistemas debe ser documentada en narrativas y flujogramas; sin embargo, si el auditor ya tiene un entendimiento suficiente de los sistemas contables, presupuestales, de cumplimiento u operaciones, como resultado de los procedimientos ejecutados el año anterior, la discusiones sobre cualquier cambio podrían ser sustituidas por otro sistema.

03. En la comprensión del sistema de contabilidad, el auditor sigue una o más transacciones desde su inicio a través del proceso hasta su inclusión en el Mayor General, observando el procesamiento en operación y examinando los documentos relacionados. La comprensión es impor-

tante para entender el proceso de cada transacción y determinar los procedimientos de auditoría más apropiados; los cuales deben llevarse a cabo sobre todas las aplicaciones contables significativas. Los aspectos relacionados con el ambiente SIC deben ser incorporados en los papeles de trabajo de la auditoría, complementado por flujogramas adicionales y narrativas, que se consideren necesarias.

04. Para que sea eficaz un sistema de contabilidad debe proporcionar a la gerencia información suficiente, válida y oportuna, que apoye a la gestión de la entidad, así como debe proporcionar a terceros, información apropiada acerca de la situación financiera, resultados de operaciones, flujos de efectivo o cambios en el patrimonio neto, cuando sea aplicable; además de otra información relevante de la entidad.

05. El objetivo de implementar un sistema de control interno contable no es únicamente el mantenimiento de un método adecuado para procesar la información, sino también para proteger a la entidad de posibles pérdidas financieras debido a errores o irregularidades. Los controles que se implementen deben diseñarse para garantizar que:

- a) la entidad percibe y anota en sus libros de contabilidad todos los ingresos que le corresponden;
- b) todos los gastos estén debidamente autorizados;
- c) todos los activos estén debidamente registrados y protegidos;
- d) todos los pasivos estén debidamente registrados y se hayan efectuado las provisiones correspondientes;
- e) todas las transacciones poco usuales y no recurrentes significativas se identifiquen, informe a la gerencia y se revelen, de ser apropiado, en los estados financieros.
- f) los registros contables sean una base apropiada para la preparación de los estados financieros.
- g) los errores e irregularidades cometidos al procesar la información contable sean detectados.
- h) se consideren oportunamente los pronunciamientos sobre asuntos de contabilidad financiera, impuestos y otros emitidos por entidades gubernamentales y por organismos profesionales que afecten a la entidad.
- i) se protejan los documentos de contabilidad y finanzas contra destrucción, daño, uso indebido o robo.

06. El auditor debe obtener un apropiado entendimiento y documentar cada ciclo significativo de aplicación contable, en torno a:

- la manera en la cual las transacciones son iniciadas;
- la naturaleza y tipo de registros, diario y mayor, y documentos fuente y cuentas involucradas;
- el proceso involucrado desde la iniciación de las transacciones hasta su incorporación en los estados financieros, incluyendo la naturaleza de los archivos del computador y la manera en que son accedidos, actualizados y borrados; y,
- el proceso usado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo estimados significativos de contabilidad, revelaciones, y procesamiento computarizado.

**Sistema de contabilidad presupuestal**

07. A través de entrevistas con funcionarios responsables de la contabilidad presupuestal, el auditor debe entender y documentar este proceso en la entidad para:

- Conocer acerca de las aprobaciones de los calendarios de compromiso efectuadas por la Dirección Nacional del Presupuesto Público;
- Establecer y distribuir asignaciones presupuestales dentro de la entidad, incluyendo la reprogramación de asignaciones presupuestales;
- Establecer y registrar compromisos si resulta aplicable y obligaciones;
- Establecer y registrar gastos;
- Registrar transacciones y ajustes en cuentas liquidadas; y,
- Monitorear cuentas cerradas.

**Sistema de cumplimiento**

08. El sistema de cumplimiento en una entidad, está constituido por el conjunto de políticas y procedimientos establecidos para monitorear el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. Mediante entrevistas con la administración de la entidad, el auditor debe comprender y documentar este proceso para:

- identificar y documentar todas las leyes y regulaciones aplicables a la entidad;
- monitorear las modificaciones en leyes y regulaciones en forma oportuna;
- establecer políticas y procedimientos para cumplir con leyes y regulaciones específicas y documentar y comunicar claramente esas políticas y procedimientos al personal apropiado;
- asegurar que un número apropiado de empleados competentes dentro de la entidad vigilen el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables; e,
- investigar, resolver, comunicar, y reportar cualquier incumplimiento de leyes o normas reglamentarias.

**Sistema de operaciones**

09. A través de entrevistas con los funcionarios de la entidad, el auditor debe entender y documentar cualquier sistema que elabore información que es utilizada para la evaluación del rendimiento. Aunque el auditor no es requerido para probar los controles sobre tal sistema, debe entenderlo, así como los controles internos relativos a las aseveraciones de existencia e integridad; evaluando el diseño de los controles y, si ellos, han sido puestos en operación. Por lo tanto, el auditor debe entender y documentar lo siguiente:

- cómo la entidad determina las medidas de rendimiento a informar, incluyendo su relación con la misión de la entidad;
- la fuente de información utilizada en las evaluaciones de rendimiento; y,
- el proceso usado para preparar la evaluación del rendimiento, en base a la información producida por el sistema computarizado.

**165 Identificación de los procedimientos de control**

**Procedimientos de control**

Son aquellos procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema de contabilidad, establecidos por la gerencia para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad

01. El auditor debe identificar los objetivos de control para cada tipo de control que, si es alcanzado, proveerá a la entidad seguridad razonable que las pérdidas, incumplimiento o errores materiales en relación con los estados financieros serían detectados. Tales objetivos cubren las áreas siguientes:

Controles de información financiera	previenen o detectan errores en las aseveraciones significativas de los estados financieros.
Controles de presupuesto	ejecutan transacciones de acuerdo con las normas presupuestales.
Controles de cumplimiento	cumplen con las disposiciones de las leyes y regulaciones aplicables.
Controles de operaciones	mejoran el planeamiento, economía, eficiencia o efectividad de las operaciones de la entidad.

**CONTROLES DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

02. El auditor debe evaluar y probar los controles de información financiera para cada aseveración en cada partida o cuenta significativa de los estados financieros.

El primer paso es desarrollar objetivos de control para controles de información financiera, con el fin de establecer los tipos de errores que pudieran ocurrir en cada aseveración significativa en cada cuenta o partida significativa. Uno o más errores potenciales pueden ocurrir en cada aseveración de los estados financieros. Por ejemplo, en el caso de la aseveración de existencia u ocurrencia, los errores potenciales pueden ocurrir en las áreas siguientes:

- Validez: informaciones registradas no representan eventos económicos que realmente ocurrieron.
- Corte: las transacciones son registradas en un periodo distinto en el cual los eventos económicos ocurrieron.
- Sumarización: Las transacciones son sumarizadas inadecuadamente, resultando en un total sobrevaluado.
- Verificación: Los activos y pasivos registrados de una entidad no existen a una fecha dada.

03. Para cada error potencial, hay uno o más objetivos de control que, de ser logrados, pueden prevenir o detectar los errores potenciales. Estos errores y objetivos de control si son alcanzados podrían prevenir o detectar el error potencial. Estos errores potenciales y objetivos de control proveen al auditor la base primaria para evaluar la efectividad de los controles de una entidad.

**Identificando errores potenciales y objetivos de control**

04. El auditor debe entender cómo los errores potenciales en las aplicaciones contables significativas podrían afectar las partidas o cuentas relacionadas con una aseveración. Por ejemplo, una sobrevaluación de los ingresos de efectivo puede resultar en:

- una sobreestimación de la cuenta caja (al sobreestimar el débito a caja); y,
- una subestimación de las cuentas por cobrar (al sobreestimar el crédito a cuentas por cobrar). Para ilustrar este concepto, un error en la aseveración de existencia u ocurrencia por ingresos de caja, resulta típicamente en errores en: (a) la aseveración de existencia u ocurrencia para la cuenta caja y (b) la aseveración de integridad o totalidad para las cuentas por cobrar.

05. Las siguientes reglas generales podrían ser usadas para determinar el efecto de una transacción relacionada a aplicaciones contables sobre una partida o cuenta:

Declaración aplicaciones contables	Transacciones relacionadas con partida afectada/aseveración cuenta
Existencia u ocurrencia	si la aplicación incrementa el saldo de la partida o cuenta. si la aplicación disminuye el saldo de la partida o cuenta
Valuación	Si la valuación disminuye o aumenta el saldo de la partida o cuenta.

06. Para cada error potencial en el registro contable, el auditor debe identificar los objetivos de control relativos para prevenir o detectar el error potencial. El auditor debe aplicar su criterio para determinar cuál error potencial y objetivo de control usar.

07. Si los procedimientos son ejecutados y documentados por partida o cuenta, una aplicación dada podría ser establecida dos o más veces. Por ejemplo, la aplicación contable de las compras podría ser establecida al evaluar controles relativos a los inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, pasivos, y cuentas de gastos. Para evitar tal duplicación, el auditor debe usar una hoja de evaluación de controles específica para documentar los procedimientos ejecutados.

**Necesidad de probar los controles de protección, incluyendo segregación de funciones**

08. Los controles de protección (salvaguarda), incluyendo controles de segregación de funciones, son a menudo críticos para la efectividad de los controles sobre activos líquidos, tales como caja-bancos y existencias e inmuebles, maquinaria y equipo que son altamente susceptibles a robos, pérdidas, o apropiación indebida en

montos significativos. Antes de seleccionar las técnicas específicas de control a probar, el auditor debe determinar si los controles de protección son relevantes. Si el auditor determina que (a) el activo es altamente líquido y (b) montos materiales son susceptibles de robo, pérdida o apropiación indebida; el auditor debe identificar objetivos de control para proteger tales activos y evaluar y probar sus controles. Por el contrario, si los activos no son líquidos o si los montos materiales no son fácilmente susceptibles de robo, pérdida, o apropiación indebida, la necesidad de probar los controles podría ser disminuida.

### CONTROLES DE PRESUPUESTO

09. El objetivo general de los controles de presupuesto es proveer seguridad razonable que la entidad ejecuta transacciones de acuerdo con las normas presupuestales. Los objetivos de control presupuestal podrían ser documentados en una hoja de trabajo separada para los controles presupuestales o incorporada en una hoja de trabajo.

10. En base a las pruebas de controles de presupuesto y otros procedimientos de auditoría que realice, el auditor debe:

- determinar si los controles internos proveen seguridad razonable que la entidad ejecuta las transacciones de acuerdo con la normatividad presupuestal vigente al término del período y, si es necesario para probar el cumplimiento; e,
- identificar las debilidades en los controles de presupuesto.

11. Cuando se preparen conclusiones sobre los controles internos relativos a la ejecución presupuestal, el auditor debe considerar el efecto de cualquier aseveración errónea en las cuentas financieras y cualquier incidencia en las cuentas presupuestarias. Si las cuentas presupuestarias están también erradas, el auditor debe considerar si estas aseveraciones erróneas son indicativas de debilidades en los controles internos relacionados con la ejecución presupuestal.

### CONTROLES DE CUMPLIMIENTO

12. El objetivo de los controles de cumplimiento es proveer seguridad razonable que la entidad cumple con las disposiciones establecidas en las leyes y regulaciones aplicables. Los objetivos del control de cumplimiento deben ser ajustados y podrían ser documentados en una hoja de trabajo separada para controles de cumplimiento.

13. En base a los resultados de las pruebas de control de cumplimiento y otros procedimientos de auditoría, el auditor debe:

- determinar si los controles internos proveen seguridad razonable que la entidad cumplió con las disposiciones de las leyes y regulaciones presupuestarias en el período, para apoyar la opinión sobre la aseveración gerencial acerca de la efectividad de los controles internos y durante el período; e,
- identificar las debilidades en los controles de cumplimiento.

14. Si los controles de cumplimiento son efectivos en prevenir o detectar el incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias durante el período, el alcance de las pruebas de cumplimiento puede ser menor que si tales controles no fueron efectivos.

### CONTROLES DE OPERACIONES

15. El objetivo de los controles de operaciones es proveer seguridad razonable que la entidad alcanza sus objetivos eficiente y efectivamente. Los controles sobre evaluación del rendimiento tienen por objetivo brindar seguridad razonable que la información que apoya la evaluación de rendimiento informada a la gerencia está apropiadamente registrada y contabilizada. Los objetivos del control de operaciones podrían ser documentados en una hoja de trabajo separada para el control de operaciones o incorporada en la hoja de trabajo de los controles de información financiera.

16. Si los resultados de las pruebas de control indican que los controles de operaciones no fueron efectivos durante el período, el auditor no debe confiar en ellos cuando lleva a cabo otros procedimientos de auditoría. Para en obtener un entendimiento del sistema de evaluación de rendimiento y otros procedimientos que se relacionan con aseveraciones de existencia e integridad, el auditor debe:

- determinar si las políticas y procedimientos de control interno están diseñadas apropiadamente y puestas en operación; e,
- informar sobre debilidades en los controles de operación que llamen su atención.

### 170 Evaluación del órgano de auditoría interna (OAI)

#### Normas Internacionales de Auditoría Sección 610 Consideración del trabajo del auditor interno

El auditor externo debe compenetrarse en grado suficiente de las actividades de auditoría interna para facilitar el planeamiento del examen y desarrollar un eficaz enfoque del mismo. En el curso del planeamiento del examen el auditor externo debe hacer una evaluación preliminar de la gestión de la auditoría interna si existe la posibilidad de que ésta tenga significación para áreas específicas de la auditoría de estados financieros.

01. Si la entidad cuenta con un órgano de auditoría interna-OAI, el auditor debe obtener un adecuado entendimiento de las actividades que realiza, con el propósito de identificar aquellos aspectos que sean pertinentes para el planeamiento de la auditoría. Para obtener un apropiado entendimiento del OAI es necesario considerar, entre otros aspectos, los siguientes:

- considerar su posición dentro de la estructura orgánica de la entidad
- indagar con el personal del OAI para conocer su misión, el plan de actividades anual, el acceso a registros, si existen restricciones sobre su trabajo; y, la aplicación de las normas de auditoría gubernamental dentro de su trabajo.

02. El auditor es responsable de obtener suficiente evidencia de auditoría para formular su opinión sobre los estados financieros de la entidad. Esto incluye, por cierto, efectuar juicios sobre las evaluaciones de riesgos de que ocurran errores o irregularidades significativas, en base a la evidencia de auditoría que obtenga. El trabajo del Organismo de Auditoría Interna, por sí solo, no puede reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptablemente para eliminar la necesidad que el auditor desarrolle las pruebas pertinentes.

03. Los siguientes procedimientos pueden ser útiles para evaluar la importancia de las actividades que desarrolla el Organismo de Auditoría Interna:

- considerar los conocimientos que se derivan de la auditoría del ejercicio anterior;
- revisar la manera en que los auditores internos asignan recursos de auditoría a las áreas financieras, como resultado de la evaluación de riesgos;
- revisar los informes elaborados por el Organismo de Auditoría Interna, con el objeto de obtener información sobre el alcance de sus actividades.

04. La evaluación de los aspectos de competencia del Organismo de Auditoría Interna, tienen relación con las políticas establecidas por la entidad para su entrenamiento profesional permanente, evaluación del desempeño, nivel académico y experiencia y calidad de los programas de auditoría y papeles de trabajo. Esta consideración debe ser realizada, si se llega a la conclusión que sería apropiado utilizar el trabajo de auditoría interna para modificar, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ejecutar.

05. Deben desarrollarse procedimientos de auditoría para evaluar la calidad y efectividad de las labores cumplidas por el Organismo de Auditoría Interna. Al seleccionar los procedimientos de auditoría es pertinente considerar si:

- el alcance del trabajo del Organismo de Auditoría Interna es apropiado para satisfacer sus objetivos;
- los programas de trabajo del Organismo de Auditoría Interna son adecuados y pertinentes;
- los papeles de trabajo documentan apropiadamente la labor realizada;
- las conclusiones son apropiadas según las circunstancias; y,
- los informes del Organismo de Auditoría Interna guardan concordancia con los resultados del trabajo realizado.

06. Si después de obtener un apropiado conocimiento de la función de Auditoría Interna, el auditor determina que las actividades realizadas por ésta son irrelevantes para la auditoría de estados financieros; no debe considerar más a esta función, excepto que se requiera el apoyo de los auditores internos. Si el auditor decide considerar el trabajo de auditoría interna, ello podría incidir en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, por lo que debe tomar en cuenta la competencia y objetividad del Organismo de Auditoría Interna, con relación al efecto que dicho trabajo podría tener en la propia auditoría.

### 175 Efectividad de los controles sobre el ambiente SIC (sistema de información computarizada)

#### NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA SECCION 401 AUDITORIA EN AMBIENTES DE SISTEMAS DE INFORMACION COMPUTARIZADA-SIC's

Al planear las áreas del examen a las que puede afectar el ambiente SIC de la entidad, el auditor debe tomar conocimiento de la importancia y complejidad de las actividades SIC y la disponibilidad de los datos a utilizar en el examen. Para fines de esta norma, existe un ambiente SIC, cuando en el procedimiento de la información financiera de la entidad, que tiene importancia para efectos de la auditoría interviene un computador cualquiera que sea su tipo o capacidad y sea operado por la misma entidad o terceros.

01. En la fase de planeamiento, el auditor (con la asistencia de los especialistas en SIC, deben determinar si los controles relativos al ambiente SIC son efectivos y deberían ser considerados en la comprensión del control interno. Los procedimientos a ser realizados son los mismos que se ejecutan para la comprensión de las operaciones de la entidad y al evaluar los efectos de los riesgos inherentes y el ambiente de control.

02. Las Normas Internacionales de Auditoría requieren que el auditor tenga una comprensión adecuada de cada uno de los cinco elementos del control interno: el ambiente de control, el sistema de contabilidad, los procedimientos de control, el ambiente SIC y la función de auditoría interna para planear la auditoría.

03. Los sistemas computarizados de administración financiera son usados ampliamente en entidades gubernamentales. Muchos de estos sistemas están basados en una computadora con memoria RAM, disco duro de alta capacidad de almacenamiento, gran velocidad de procesamiento y estaciones de trabajo que operan en redes locales o microcomputadoras independientes. Adicionalmente, al producir información financiera y contable, tales sistemas típicamente generan información que utilizada para la toma de decisiones gerencial.

04. El examen de los controles relativos al ambiente SIC, debe ser realizado por el auditor con el apoyo de un especialista. El especialista puede asistir al equipo de auditoría evaluando los controles del ambiente SIC, los que pueden ser clasificados en:

- controles generales, (Ver apéndice 2).
- controles de aplicación; (Ver apéndice 2); y,
- controles del usuario (Ver apéndice 2).

05. En la fase de planeamiento, el auditor y el especialista en el ambiente SIC deben comprender cada uno de los controles relativos, a fin de concluir tentativamente si los controles relativos al ambiente SIC tienen posibilidad de ser efectivos. Si existe tal posibilidad, el auditor debe considerar controles específicos para determinar si los objetivos de control son logrados.

06. Si los controles relativos al ambiente SIC no tienen probabilidad de ser efectivos, el auditor (con la asistencia del especialista), debe obtener una comprensión suficiente de los controles que le permitan planear el desarrollo de un examen sustantivo. Si esta probabilidad es originada por deficientes controles generales, el auditor debe identificar y evaluar, pero no probar, cualquier control relativo al ambiente SIC que sea necesario para el logro de los objetivos del control.

07. En la fase de planeamiento, el auditor y el especialista en el ambiente SIC, generalmente, limitan la comprensión de controles generales a un nivel total de la entidad. Sin embargo, el obtener esta comprensión requiere visitas a instalaciones seleccionadas. Los controles generales relacionados a un nivel de la instalación y a las aplicaciones específicas serán consideradas en mayor detalle en la fase de control interno. Al evaluar los controles generales, el auditor y el especialista deben considerar los resultados de revisiones pasadas internas y externas.

#### Naturaleza del hardware y software en el ambiente SIC

08. La naturaleza del hardware y software puede afectar el riesgo inherente, como se ilustra a continuación:

- El tipo de procesamiento en computadora (en línea, por lote o carga o distribuido), presenta diferentes niveles de riesgo inherente. Por ejemplo, el riesgo inherente de una transacción no autorizada o errores en el ingreso de información podría ser mayor para el procesamiento en línea que para el procesamiento orientado por lote.
- Dispositivos de acceso periférico o sistemas de interfaces que pueden aumentar el riesgo inherente. Por ejemplo, facilitar el acceso de un sistema aumenta la accesibilidad del sistema a personas adicionales y en consecuencia, incrementa el riesgo de acceso no autorizado a los recursos de la computadora.
- redes distribuidas permiten múltiples unidades de procesamiento de computación para comunicarse entre sí, incrementando el riesgo de acceso no autorizado a los recursos de la computadora y posible alteración de información. Por el contrario, redes distribuidas pueden disminuir el riesgo de información conflictiva en el ambiente SIC, entre las múltiples unidades de procesamiento.
- aplicaciones de software desarrollado por la entidad podrían tener un mayor riesgo inherente al software suministrado por proveedores que ha sido probado y está en uso en la entidad.

#### Transacciones no usuales o no rutinarias

09. Como en los sistemas manuales, las transacciones o no rutinarias aumentan el riesgo inherente. Los programas desarrollados para procesar tales transacciones podrían no estar sujetos a los mismos procedimientos, como los programas desarrollados para procesar transacciones rutinarias. Por ejemplo, la entidad podría usar un programa utilitario para extraer información especificada para sustentar una decisión gerencial no rutinaria.

10. Basado en los procedimientos ejecutados, el especialista en el ambiente SIC debe discutir las conclusiones sobre efectividad de los controles con el equipo de auditoría. El auditor debe:

- incorporar las conclusiones del especialista en los papeles de trabajo de auditoría por cada control probado; y,
- ejecutar pruebas de controles de aplicación o controles de la entidad identificados por el especialista para ser probados por el equipo de auditoría.

11. Si los controles relativos al ambiente SIC resultan ser efectivos, el auditor podría también recurrir a un especialista para identificar los controles de las aplicaciones que, no fueron previamente identificados por el auditor. Por ejemplo, tales controles podrían alcanzar objetivos de control no logrados de otra manera, por medio de controles manuales. El especialista puede asistir al auditor en determinar el costo/beneficio de evaluar controles adicionales relacionados con el ambiente SIC. Las decisiones efectuadas en respuesta a estas consideraciones deben ser documentadas. En el apéndice N° 5 se incluye información sobre los controles generales, controles de aplicaciones y controles de usuarios.

## 180 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control

### Normas Internacionales de Auditoría Sección 400 Evaluación del Riesgo y Control interno

El auditor debe obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno suficiente para planear la auditoría y desarrollar un enfoque efectivo. El auditor debe hacer uso de su criterio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos adecuados para asegurar de que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo.

#### RIESGO DE AUDITORÍA

01. Se define *riesgo de auditoría* como la posibilidad que el auditor exprese una opinión inapropiada por estar los estados financieros afectados por una distorsión material. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de no detección.

- Riesgo inherente.
- Riesgo de control.
- Riesgo de no detección.

02. Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y actividades de la entidad, en cambio, el riesgo de detección está directamente relacionado con la labor del auditor.

03. Lo más importante dentro de la fase de planeamiento de una auditoría de estados financieros es detectar los factores que producen el riesgo. Identificados los factores de riesgo corresponde efectuar su evaluación. Esta tarea de evaluación se realiza en dos niveles:

- En primer lugar, referida a la auditoría en su conjunto. En este nivel se identifica el riesgo global de que existan errores o irregularidades no detectados por los procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecto.
- En segundo lugar, se evalúa el riesgo de auditoría específico para cada componente en particular.

#### NAGU 3.10 Estudio y evaluación del control interno

Se debe efectuar un apropiado estudio y evaluación del control interno para identificar las áreas críticas que requieren un examen profundo, determinar su grado de confiabilidad a fin de establecer la naturaleza, alcance, oportunidad y selectividad de la aplicación de procedimientos de auditoría.

04. El riesgo de auditoría se reduce en la medida en que se obtenga evidencia que respalde la validez de las aseveraciones contenidas en los estados financieros. No obstante, cualquiera sea el grado de obtención de validez para

estas aseveraciones es inevitable que exista algún grado de riesgo. El trabajo del auditor debe entonces reducirse a un nivel tal, que la existencia de errores o irregularidades sea lo suficientemente baja como para no interferir en su opinión.

05. La comprensión de cada una de las categorías de riesgo ayudará al auditor a evaluar el nivel de riesgo existente en una auditoría en conjunto y en cada componente en particular. La identificación de los distintos factores de riesgo, su clasificación y evaluación permiten concentrar la labor de auditoría en el área de mayor riesgo.

06. La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia en intensidad de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo presente en cada caso. La evaluación del nivel de riesgo muchas veces se limita a determinar un riesgo alto, medio o bajo. Esta evaluación es un proceso subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Además, es la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar. Por lo tanto, debe ser un proceso cuidadoso, realizado por quienes posean la mayor capacidad y experiencia en el equipo de auditoría.

07. No obstante ser un proceso subjetivo, hay formas de tratar de estandarizar o disminuir esa subjetividad. En ese sentido, se tratan de medir tres elementos que, combinados, son las herramientas a utilizar en el proceso de evaluación del nivel de riesgo:

- la significatividad del componente (saldos y transacciones);
- la existencia de factores de riesgo y su importancia relativa;
- la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades, básicamente obtenida del conocimiento y la experiencia anterior de la entidad.

08. El máximo riesgo fundamental en cuanto a que el auditor exprese una opinión incorrecta sobre los estados financieros envuelve en sí tres riesgos por separado. El primero es que ocurra algún error sustancial en la contabilidad y en el proceso de preparación de los estados financieros. El segundo, es que los controles internos fallen y no se detecte el error, o que la gerencia se haya desviado de los controles internos. El tercero, es que los procedimientos de auditoría fallen y no se detecte el error.

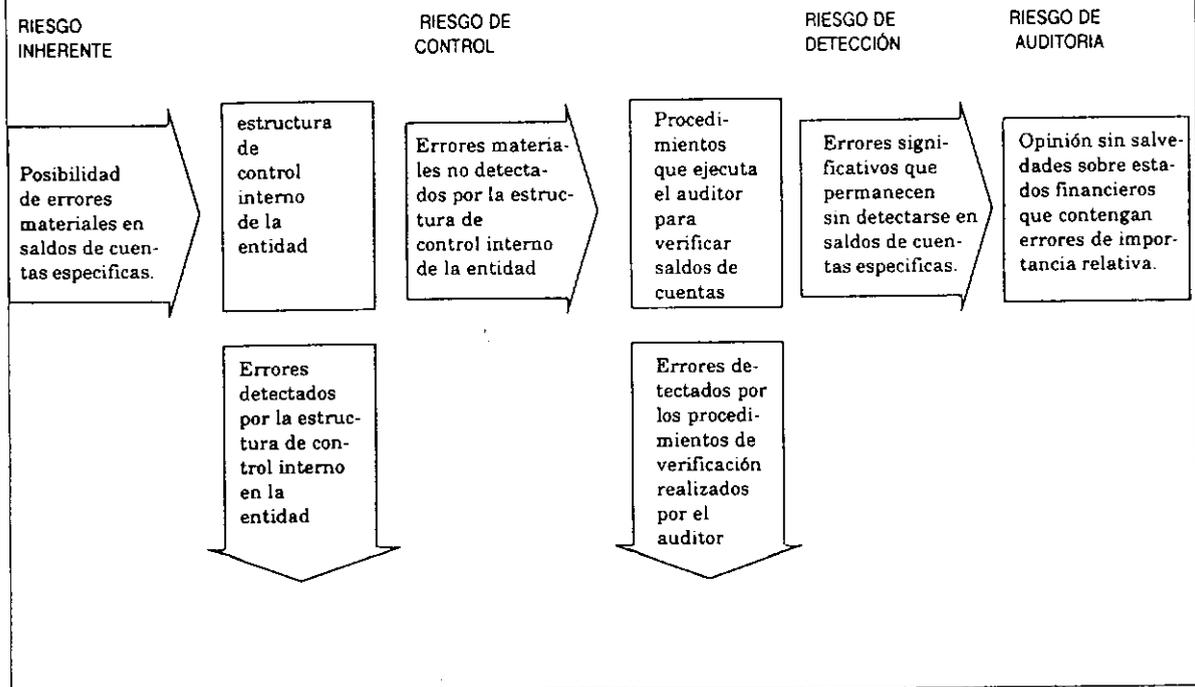
09. Basado en el nivel del riesgo de auditoría, en la evaluación del riesgo inherente y riesgo de control y el ambiente de control de la entidad, el auditor determina la naturaleza, oportunidad, y alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría necesarios para obtener el riesgo de detección resultante. Por ejemplo, en respuesta a un alto nivel de riesgo inherente y de control el auditor ejecuta:

- procedimientos adicionales de auditoría que proveen una evidencia más competente;
- pruebas sustantivas cercanas a la fecha de los estados financieros;
- pruebas sustantivas más extensas.

10. La certeza de la auditoría es el complemento del riesgo de auditoría. El auditor puede determinar el nivel de certeza obtenida restando el riesgo de auditoría de 100. (La certeza es igual a 100 menos el riesgo). Para las auditorías de entidades gubernamentales, el auditor debe alcanzar no menos del 95 por ciento de seguridad en la auditoría, respecto de que los estados financieros no están materialmente errados o desajustados. (5 por ciento de riesgo de auditoría).

11. El auditor puede considerar necesario alcanzar la seguridad en la auditoría más arriba del 95 por ciento, si la entidad es sensible o si existen razones fundadas para expresar inquietudes acerca de sus estados financieros. Más allá del 95 por ciento, el nivel de seguridad de la auditoría debe ser aprobado por los niveles gerenciales pertinentes.

**CONCEPTO DEL RIESGO DE AUDITORIA**



**EFEECTO EN LA PRUEBA DE CONTROLES**

12. En la auditoría financiera a entidades gubernamentales los controles internos están clasificados en las siguientes categorías:

<b>Controles de informes financieros:</b>	son las políticas y procedimientos que se refieren a la habilidad de la entidad para registrar, procesar, resumir, y reportar datos financieros consistentes con las aseveraciones en los estados financieros.
<b>Controles de presupuesto:</b>	son las políticas y procedimientos utilizados para manejar y controlar el uso de los fondos asignados por el Tesoro Público u otra fuente de financiamiento.
<b>Controles de cumplimiento:</b>	son las políticas y los procedimientos administrativos utilizados para cumplir con las leyes y reglamentos.
<b>Controles operativos:</b>	se refieren a la administración del trabajo en la entidad. Estos controles incluyen políticas y procedimientos para llevar a cabo objetivos de la entidad tales como planeamiento, programación, economía, eficiencia y efectividad. La administración utiliza estos controles para suministrar una seguridad razonable que la entidad: (1) alcance los objetivos (2) mantiene los estándares de calidad; y, (3) hace lo que la administración indica.

13. Los controles operativos también incluyen los controles de ejecución que son políticas y procedimientos diseñados para suministrar seguridad razonable que los datos reportados sobre el desempeño o ejecución sean registrados apropiadamente y contabilizarse para permitir la preparación de información confiable y completa.

14. Algunos controles de políticas y procedimientos pertenecen a más de una categoría de controles. Por ejemplo, los controles sobre información financiera incluyen controles sobre la precisión y totalidad de los registros del inventario. Estos controles también son necesarios para suministrar registros de inventario completos y precisos, para permitir a la administración analizar y monitorear niveles del inventario para un mejor control de las operaciones y tomar decisiones.

**RIESGO INHERENTE**

*Definición de Riesgo Inherente*

*Es la posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, por no estar implementados los correspondientes controles internos.*

15. En la fase de planeamiento, el auditor evalúa el riesgo. Para ello el auditor debe (a) identificar condiciones que aumentan significativamente el riesgo inherente y el riesgo de control (basado en las debilidades identificadas en el ambiente de control); y, (b) concluir si el ambiente de control excluye la efectividad de controles técnicos específicos en aplicaciones significativas. El auditor identifica los riesgos inherentes y las debilidades del ambiente de control basado en información obtenida anteriormente en la fase de planeamiento, principalmente, entendiendo las operaciones de la entidad y los procedimientos preliminares analíticos.

16. Estos factores son generales por naturaleza y requieren el juicio del auditor para determinar (a) el alcance de los procedimientos para identificar los riesgos y debilidades; y, (b) el impacto de estos riesgos y debilidades en la entidad y sus estados financieros. En vista de que la evaluación de este riesgo requiere el ejercicio de un criterio de auditoría significativo, debe ser ejecutado por un equipo experimentado de auditoría.

17. El auditor considera las implicaciones de estos riesgos inherentes y las debilidades del ambiente de control en los controles operativos relacionados. Por ejemplo, el riesgo inherente puede estar asociado con un gasto material porque está sujeto a criterios administrativos importantes. A la luz de estos riesgos inherentes, la entidad debe tener controles operativos fuertes para manejar la exposición de la entidad a pérdidas. Debilidades potenciales en los controles de operaciones pueden afectar significativamente el costo final del programa. Por ende, la necesidad de controles de operaciones en un área particular o el conocimiento de las debilidades relativas al riesgo inherente o al ambiente de control deben ser identificadas y consideradas para una revisión posterior.

18. El auditor identifica y documenta cualquier riesgo significativo inherente y debilidad del ambiente de control después de considerar (a) su conocimiento de la entidad (obtenida en pasos previos en la fase de planeamiento); (b) el riesgo inherente y los factores del ambiente de control; (c) el riesgo potencial inherente de las condiciones y debilidades del ambiente de control, respectivamente; y, (d) otros factores relevantes. Estos riesgos y debilidades y su impacto en los procedimientos de auditoría deben ser documentados.

19. Para cualquier riesgo inherente o debilidad del ambiente de control identificado, el auditor documenta la naturaleza y el alcance del riesgo o debilidad, las condiciones que dieron lugar a ese riesgo o debilidad; y los ciclos específicos, cuentas, partidas y aseveraciones relacionadas que se encuentran afectadas.

20. Por ejemplo, el auditor podría identificar un riesgo significativo en la valuación de las partidas de cuentas por cobrar, que podrían contener una declaración errónea material debido a: (a) la materialidad de las cuentas por cobrar, y (b) la subjetividad del juicio de la administración, relacionada con la provisión para cuentas por cobrar dudosas (riesgo inherente) y, (c) la actitud de la administración para confrontar agresivamente cualquier ajuste a la valuación de cuentas por cobrar (debilidad del ambiente de control).

### Factores del riesgo inherente

21. La evaluación del riesgo inherente, generalmente, debe estar limitada a programas, transacciones o cuentas significativas. Para cada factor específico a continuación se detallan las condiciones que podrían indicar la existencia de un riesgo inherente:

- Naturaleza de los programas de la entidad;
- Antecedentes previos de ajustes de auditoría significativos; y,
- Naturaleza de transacciones y cuentas importantes.

22. **Naturaleza de los programas de la entidad** - La misión de una entidad incluye la implementación de varios programas o servicios. Las características de estos programas o servicios afectan la susceptibilidad de la entidad a incurrir en errores e irregularidades.

23. **Antecedentes previos de ajustes de auditoría significativos** - Ajustes de auditoría significativos identificados en auditorías de estados financieros anteriores, auditorías internas, u otras auditorías a menudo identifican áreas problema que podrían resultar en interpretaciones erróneas en los estados financieros. El auditor entonces podría enfatizar en:

- determinar si condiciones similares continúan existiendo;
- comprender la respuesta de la gerencia a esa condición; y,
- evaluando la naturaleza y extensión del riesgo inherente relativo.

24. **Naturaleza de transacciones y cuentas importantes** - La naturaleza de las transacciones y cuentas de una entidad tiene una relación directa al riesgo de errores e irregularidades. Por ejemplo, las cuentas que involucran juicios subjetivos de la administración, tal como provisión para cuentas por cobrar dudosas, son usualmente de mayor riesgo que aquellas que involucran determinaciones objetivas.

25. **Efecto del sistema de información computarizada-sic sobre el riesgo inherente**

El ambiente SIC, en sí mismo, no afecta los objetivos de auditoría para una cuenta o un ciclo. Sin embargo, puede introducir factores de riesgo inherente no presentes en un sistema de contabilidad manual. El auditor debe (a) considerar cada uno de los factores relacionados con el ambiente SIC y (b) evaluar el impacto total del ambiente SIC sobre el riesgo inherente. Un especialista en el ambiente SIC podría asistir al auditor en considerar estos factores y efectuar la evaluación.

- Procesamiento uniforme de transacciones;
- Procesamiento automático;
- Potencial aumentado para errores no detectados;
- Existencia, totalidad y volumen de las pistas de auditoría;

• La naturaleza del hardware y software usado en el ambiente SIC;

- Transacciones no usuales o no rutinarias;

### Procesamiento uniforme de transacciones

26. Debido a que el ambiente SIC procesa grupos de transacciones idénticas en forma consistente, cualquier equivocación proveniente de la programación en dicho ambiente ocurrirá en transacciones similares. Sin embargo, la posibilidad de procesamiento de errores al azar es reducido sustancialmente en un sistema de contabilidad basado en un ambiente SIC.

### Procesamiento automático

27. El ambiente SIC podría iniciar automáticamente transacciones o ejecutar funciones de procesamiento. La evidencia de estos pasos de procesamiento (y cualquier control relacionado) podría ser o no ser visible.

### Potencial aumentado para errores no detectados:

28. Las computadoras usan y almacenan información en forma electrónica y requieren menos personas involucradas en el procesamiento. Esto incrementa el potencial de los individuos para obtener acceso no autorizado a información sensible y alterar información sin evidencia visible. Debido a su forma electrónica, los cambios en los programas de computación, y la información no son detectables rápidamente.

### Existencia, totalidad y volumen de las pistas de auditoría

29. La pista de auditoría es la evidencia que demuestra como una transacción específica fue iniciada, procesada y resumida. Por ejemplo, la pista de auditoría para una compra podría incluir una orden de compra, un documento de recepción, una factura, y un registro de facturas (compras resumidas por día, mes y/o cuenta) y asientos en el mayor general del registro de facturas. Algunos sistemas de administración financiera SIC están diseñados de manera que la pista de auditoría existe por sólo un período corto (tal como los sistemas en línea) sólo en un formato electrónico o sólo en una forma resumida.

## RIESGO DE CONTROL

### Definición de riesgo de control

*Es la posibilidad de que un saldo de una cuenta o una clase de transacciones, hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, por no haber sido prevenidas o detectadas y corregidas oportunamente por los sistemas de contabilidad y control interno.*

30. La evaluación preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad para prevenir o detectar y corregir distorsiones materiales. Después de estudiar tales aspectos, el auditor debe efectuar una evaluación del riesgo de control, a nivel de aseveración, por cada saldo de cuenta o clase de transacciones que sea material.

31. Generalmente, el auditor evalúa el riesgo de control a un nivel alto en relación con una aseveración o con todas ellas, en los siguientes casos:

- si los sistemas de contabilidad y control interno no son efectivos; o
- si no resulta útil evaluar la efectividad de dichos sistemas.

### Evaluación del riesgo de control

32. La evaluación del riesgo de control es el proceso de evaluar la eficacia de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad, con el objeto de prevenir, detectar y corregir las distorsiones materiales identifica-

das. Generalmente, el auditor evalúa el riesgo de control a un nivel alto en relación con una aseveración o con todas ellas en los siguientes casos:

- si los sistemas de contabilidad y control interno son efectivos; y,
- si no resulta útil evaluar la efectividad de tales sistemas.

33. Por cada aseveración significativa sobre cada saldo de cuenta o clases de transacciones que sea material, el auditor debe evaluar el riesgo de control en uno de los tres niveles siguientes:

**NIVELES DEL RIESGO DE CONTROL**

- **Riesgo bajo** El auditor considera que los controles previeran o detectarían cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada.
- **Riesgo medio** El auditor considera que es más probable que los controles no prevengan o detecten cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada.
- **Riesgo alto** El auditor considera que es más probable que los controles no prevengan o detecten cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada. Generalmente, el auditor no podrá expresar una opinión sin salvedades, en torno a la aseveración gerencial sobre la efectividad de los controles internos, a menos que la administración la reconozca como una debilidad de control.

34. Al evaluar el riesgo de control en aseveraciones, el auditor debe considerar la magnitud de aquellas que siendo erróneas no podrían ser prevenidas o detectadas en cada saldo de cuenta o clase de transacciones significativas; como por ejemplo, los ingresos y desembolsos de caja, así como las aplicaciones contables sobre planillas afectan la cuenta caja-bancos. Por lo tanto, el auditor debe considerar el riesgo que las aseveraciones erróneas podrían formar una combinación en esas aplicaciones contables y no ser prevenidas o detectadas por controles.

**Documentación de la evaluación del riesgo de control**

35. El auditor debe documentar con papeles de trabajo el estudio de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad y la evaluación del riesgo de control, mediante las técnicas más comunes, como son narrativas, cuestionarios o flujogramas. La amplitud de la documentación se encuentra afectada por la complejidad de la entidad y por la naturaleza de sus sistemas de contabilidad y control interno.

**RIESGO DE NO DETECCIÓN**

**Definición de riesgo de no detección**

Es la posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, sin que hayan podido ser detectadas por los procedimientos sustantivos del auditor.

36. Se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del riesgo de control, junto con la del riesgo inherente, afecta la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos por aplicar para reducir el riesgo de no detección, y, por tanto, el riesgo de auditoría, a un aceptable bajo nivel aceptable. Siempre existirá cierto riesgo de no detección aun cuando el auditor examine el 100% del saldo de cuenta o clase de transacciones.

37. El auditor debe considerar los niveles evaluados del riesgo inherente y del riesgo de control al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos

requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Al respecto el auditor debe considerar:

- la naturaleza de los procedimientos sustantivos;
- la oportunidad de los procedimientos sustantivos; y
- el alcance los procedimientos sustantivos.

38. Hay una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado del riesgo inherente y riesgo de control. Por ejemplo, cuando estos dos últimos presentan niveles altos, el riesgo de no detección aceptable necesita ser bajo para reducir el riesgo de auditoría a un bajo nivel aceptable. Por otra parte, cuando dichos niveles son bajos, el auditor puede aceptar un riesgo de no detección alto-medio y aun reducir el riesgo de auditoría a un bajo nivel aceptable.

39. Los niveles evaluados del riesgo inherente y el riesgo de control no pueden ser lo suficientemente bajos como para eliminar la necesidad de que el auditor aplique procedimientos sustantivos. Sin tomar en cuenta los niveles evaluados del riesgo inherente y del riesgo de control, el auditor debe aplicar algunos procedimientos sustantivos a los saldos de cuenta y clases de transacciones que sean materiales.

40. Cuanto más alto sea el nivel evaluado del riesgo inherente y el riesgo de control, mayor la evidencia que el auditor debe obtener en la aplicación de sus procedimientos sustantivos. Cuando tales riesgos son evaluados en un nivel alto, el auditor necesita considerar si sus procedimientos sustantivos pueden o no proporcionarle evidencia suficiente para reducir el riesgo de no detección, y por lo tanto, el riesgo de auditoría, a un nivel bajo aceptable. A continuación se presenta una ilustración sobre la interrelación de los componentes del riesgo de auditoría:

**Interrelación entre los componentes del riesgo de auditoría**

41. La tabla siguiente muestra cómo el nivel aceptable del riesgo de no detección puede variar en base a la evaluación del riesgo inherente y del riesgo de control. Las áreas sombreadas de la tabla se refieren al riesgo de no detección.

	Evaluación del riesgo de control efectuada por el auditor es:			
		Alto	Medio	Bajo
Evaluación del riesgo inherente efectuado por el auditor	Alto	Bajo-mínimo	Bajo-medio	Medio
	Medio	Bajo-medio	Medio	Alto-medio
	Bajo	Medio	Alto-medio	Alto-máximo

42. Existe una relación inversa entre el riesgo de no detección y el nivel del riesgo inherente y riesgo de control. Por ejemplo, cuando el riesgo inherente y riesgo de control tienen un nivel alto, los niveles aceptables del riesgo de no detección necesitan ser bajos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, si el riesgo inherente y el riesgo de control son bajos, el auditor puede aceptar un riesgo de no detección alto-medio y aún reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

**185 Otros procedimientos de auditoría**

01. El auditor debe considerar las siguientes áreas durante la fase de planeamiento, aun cuando los procedimientos de auditoría relacionados sean aplicados durante las fases de ejecución e informe.

**INDAGACIONES CON ABOGADOS**

02. El auditor debe efectuar indagaciones con los asesores legales de la entidad auditada y realizar otros procedimientos de auditoría, para la obtención de información sobre posibles litigios, reclamos o gravámenes. El auditor debe planear los siguientes procedimientos:

- Efectuar averiguaciones con la administración con referencia a las políticas y procedimientos utilizados para identificar, evaluar y contabilizar los litigios, reclamos y gravámenes.
- obtener una descripción y evaluación de tales materias existentes a la fecha de los estados financieros y

durante la fecha de respuesta de la gerencia (que deberá ser cercana al final del trabajo de campo);

• obtener evidencia en relación a los abogados empleados por la entidad y problemas tratados.

### CARTA DE REPRESENTACIÓN DE LA GERENCIA

03. Conforme lo indica la NAGU 3.70, la Carta de Representación es el documento por el cual el titular y/o nivel gerencial competente de la entidad auditada, reconoce haber puesto a disposición del auditor la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período bajo examen y hasta la fecha de terminación del trabajo de campo. Durante la auditoría del primer año, el auditor puede desear discutir estas representaciones con la administración para identificar y resolver cualesquier dificultad relacionada con la obtención de tales representaciones.

### TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS

#### *Normas Internacionales de Auditoría Sección 550 Partes vinculadas*

*El auditor debe aplicar procedimientos diseñados para obtener evidencia suficiente y competente sobre la identificación y revelaciones efectuadas por la administración sobre las partes vinculadas (filiales) a la entidad y sobre el efecto de las transacciones con dichas partes que sea material para los estados financieros. Si existen indicios de la existencia de tales circunstancias, el auditor debe modificar, ampliar sus procedimientos o adicionar otros, según lo requieran las circunstancias.*

04. Durante la fase de planeamiento, el auditor debe efectuar procedimientos para identificar y documentar las partes relacionadas y la naturaleza de las transacciones que podrían necesitar ser reveladas en las principales cuentas o declaraciones y notas. Tal información debe ser distribuida a todos los miembros del equipo de auditoría para usarlo al examinar las transacciones de partes relacionadas e identificar otras partes relacionadas adicionales.

### 190 Memorándum de planeamiento de auditoría

#### *Normas Internacionales de Auditoría Sección 300 Planeamiento*

*El auditor debe desarrollar y documentar un plan general de auditoría describiendo el alcance y la ejecución del examen que proyecta. Si bien el registro del plan general necesita ser suficientemente detallado para guiar el desarrollo del respectivo programa, su forma y contenido precisos, variará de acuerdo al tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría, metodología y tecnología específica utilizada por el auditor.*

### MEMORANDUM DE PLANEAMIENTO

01. El *Memorándum de Planeamiento*, resume las decisiones más significativas del proceso de planeamiento de la auditoría. La información que obtenga el auditor en la fase de planeamiento debe conservarse en el archivo permanente (NAGU 2.40). Generalmente, el archivo permanente contiene copias y/o extractos de información de interés, de utilización continua o necesaria para otros exámenes.

02. El auditor debe documentar la información reunida para obtener una adecuada comprensión de la entidad. El memorándum de planeamiento incluye elementos importantes, tales como antecedentes de la entidad, tamaño y ubicación, organización, misión, resultados de auditorías anteriores y actuales, y aspectos contables y de auditoría. El auditor debe limitar la información que es necesaria para el memorándum de planeamiento, exclu-

sivamente a aquella que es relevante para el planeamiento general de la auditoría.

03. Al concluir la recolección y estudio de la información el auditor debe documentar su trabajo mediante a) descripción de las actividades resumidas en los papeles de trabajos, sustentadas con la documentación obtenida de la entidad, como flujogramas sobre los procedimientos de las áreas más significativas y, b) emisión del Memorándum de Planeamiento.

04. El Memorándum de Planeamiento es elaborado como resultado del proceso de planeamiento de la auditoría, dentro del cual se resumen los factores, consideraciones y decisiones significativas relacionadas con el enfoque y su alcance. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace, dónde, cuándo y quién lo debe hacer.

05. El Memorándum de Planeamiento tiene la siguiente estructura básica:

#### **ESTRUCTURA DEL MEMORANDUM DE PLANEAMIENTO**

- Objetivos del examen son los resultados que se esperan alcanzar.
- Alcance del examen grado de extensión de las labores de auditoría que incluye áreas, aspectos y periodos a examinar.
- Descripción de las actividades de la entidad
- Normatividad aplicable a la entidad, especialmente relacionadas con las áreas materia de evaluación.
- Informes a emitir y fecha de entrega
- Identificación de áreas críticas definiendo el tipo de pruebas a aplicar.
- Puntos de atención, situaciones importantes a tener en cuenta durante la conducción del examen, incluyendo denuncias que se hubieran recibido.
- Personal, nombre y categoría de los auditores que conforman el equipo de auditoría. Asimismo, las tareas asignadas a cada uno, de acuerdo a su capacidad y experiencia.
- Funcionarios de la entidad a examinar.
- Presupuesto de tiempo, por categorías, áreas y visitas.
- Participación de otros profesionales y/o especialistas de acuerdo a las áreas materia de evaluación.

Aspectos denunciados, referidos a hechos de importancia relacionados con la entidad a examinar.

06. La preparación del Memorándum de Planeamiento es responsabilidad del auditor encargado y del supervisor; la revisión y aprobación es responsabilidad de los niveles gerenciales competentes de la Contraloría General. En el caso de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, el Jefe del Organismo de Auditoría Interna aprueba el Memorándum de Planeamiento.

### 195 Programa de auditoría

#### *Normas Internacionales de Auditoría Sección 300 Planeamiento*

*El auditor debe desarrollar y documentar su programa de auditoría estableciendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos requeridos para implementar el plan general de auditoría.*

07. El Programa de auditoría proporciona al auditor una lista detallada del trabajo a realizar y ofrece un registro permanente de las pruebas de auditoría llevadas a cabo, así como muestra qué personas ejecutaron las labores encomendadas. Asimismo, mediante referencia cruzada asegura que todos los aspectos significativos del sistema de control interno de la entidad han sido cubier-

tos, con el objeto de determinar si está funcionando de conformidad con lo establecido.

08. El programa de auditoría tiene diversos propósitos: a) identifica los procedimientos planeados de auditoría al nivel de detalle que se consideran apropiados para orientar con efectividad y eficiencia al equipo de auditoría; b) facilita la delegación, supervisión y revisión; c) coordina el desempeño de los procedimientos de auditoría planeados; y, d) documenta la ejecución de los procedimientos de auditoría aplicados.

09. Usualmente el Programa de auditoría, incluye las evaluaciones del riesgo inherente y el riesgo de control, en cuanto a que ocurran errores o irregularidades significativas; las pruebas de control planeadas; y, los procedimientos sustantivos de auditoría, dentro de los cuales pueden identificarse los procedimientos analíticos y pruebas de detalle.

10. Una vez finalizada la elaboración de los papeles de trabajo, el auditor debe firmarlos en el apartado pertinente, como evidencia de la labor realizada.

**APROBACIÓN DE DOCUMENTOS**

11. El Memorándum de planeamiento es elaborado por el auditor encargado y el Supervisor, debiendo ser aprobado por el nivel gerencial correspondiente antes del comienzo del trabajo de campo. Las modificaciones a las decisiones de planeamiento de auditoría deben documentarse y el nivel gerencial pertinente los aprueba. Tales cambios, si los hubiere, deben documentarse en el memorándum de conclusiones.

12. El Programa de auditoría debe ser aprobado por el Supervisor antes del inicio del trabajo de campo. En caso que el Programa de auditoría sufra modificaciones en el curso de la fase de ejecución, tales cambios deben ser aprobados por el supervisor. Generalmente, las modificaciones aprobadas se adicionan en el programa de auditoría en ejecución.

**PARTE II**

**AUDITORIA FINANCIERA**

**CAPITULO IV**

**Sección**

100 Visión general.

**CAPITULO V**

**FASE DE PLANEAMIENTO**

**Sección**

- 100 Planeamiento general de la auditoría.
- 115 Comprensión de las operaciones de la entidad.
- 120 Aplicación de procedimientos de revisión analítica.
- 125 Diseño de pruebas de materialidad.
- 130 Identificación de cuentas y aseveraciones significativas de la administración.
- 135 Ciclos de operaciones más importantes.
- 140 Normas aplicables en la auditoría de los estados financieros.
- 145 Restricciones presupuestarias.
- 150 Comprensión del sistema de control interno.
- 155 Ambiente de control interno.
- 160 Comprensión del sistema de contabilidad.
- 165 Identificación de los procedimientos de control.
- 170 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 175 Efectividad de los controles sobre el ambiente SIC (Sistema de información computarizada).
- 180 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 185 Otros procedimientos de auditoría.
- 190 Memorándum de planeamiento de auditoría.
- 195 Programa de auditoría.

**CAPITULO VI**

**FASE DE EJECUCION**

**Sección**

- 210 Visión general.
- 220 Evidencia y procedimientos de auditoría.
- 230 Pruebas de controles.
- 240 Muestreo de auditoría en pruebas de controles.
- 250 Pruebas sustantivas.
- 265 Pruebas sustantivas de detalles.
- 270 Procedimientos analíticos sustantivos.
- 275 Actos ilegales detectados en la entidad auditada.
- 280 Papeles de trabajo.
- 285 Aplicación de TAACs-Técnicas de auditoría asistidas por computador.
- 290 Desarrollo y comunicación de hallazgos de auditoría.

**CAPITULO VII**

**FASE DEL INFORME DE AUDITORIA**

**Sección**

- 310 Aspectos generales.
- 320 Procedimientos analíticos al final de la auditoría.
- 330 Evaluación de errores.
- 340 Culminación de los procedimientos de auditoría.
- 350 Revisión de papeles de trabajo.
- 360 Elaboración del informe de auditoría.
- 370 Informe sobre la estructura de control interno de la entidad.
- 380 Observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre el control interno financiero de la entidad.
- 390 Auditoría de asuntos financieros.
- Glosario.

**210 Aspectos generales**

01. Durante esta fase el auditor reúne la evidencia para informar sobre los estados financieros de la entidad, las aseveraciones de la administración relacionadas con la efectividad de los controles internos, y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tienen incidencia en la presentación de los estados financieros. Las pruebas a realizar son:

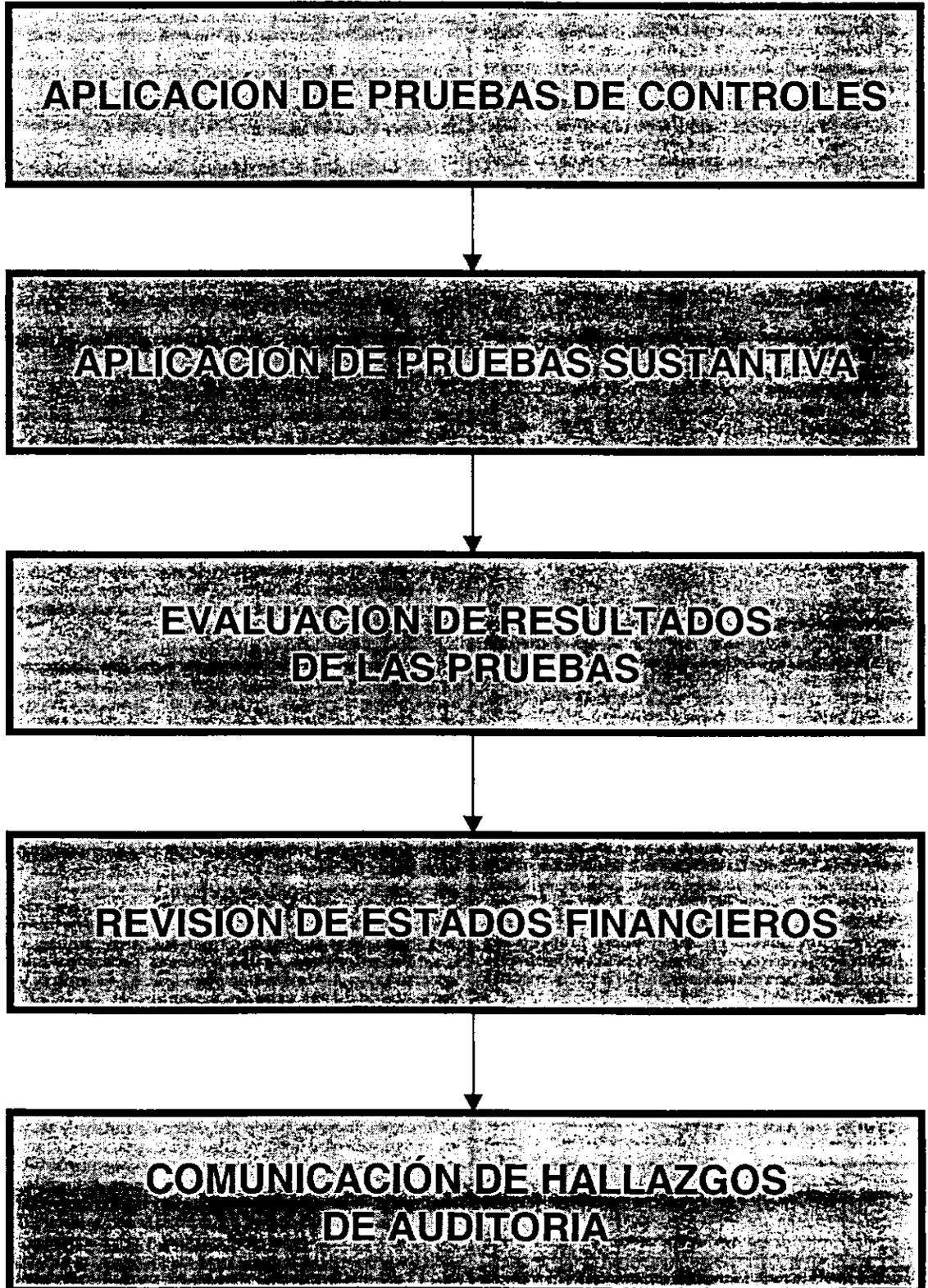
- **Prueba de controles:** son efectuadas para obtener seguridad de control, mediante la confirmación de que los controles han operado efectivamente durante el periodo examinado.
- **Pruebas de controles de cumplimiento:** son realizadas para obtener evidencia y sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.
- **Pruebas sustantivas:** son realizadas para obtener evidencia de auditoría, con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores significativos. Dentro de ellas, se aplican las pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

03. En el desarrollo de la auditoría financiera el auditor obtiene evidencia sobre si los estados financieros carecen de errores significativos, para lo cual considera las leyes y reglamentos aplicables. En caso de evidenciarse situaciones que denotan la existencia de actos ilegales, de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República, el auditor debe emitir un informe especial, sin perjuicio de continuar con su examen (Ver gráfico 5).

04. Durante la fase de ejecución el auditor lleva a cabo las siguientes actividades:

- Considera la naturaleza y alcance de las pruebas.
- Diseña pruebas efectivas y eficientes.
- Realiza las pruebas.
- Identifica los errores o irregularidades de importancia relativa y las debilidades en la estructura de control interno ( hallazgos de auditoría).
- Evalúa los resultados.

GRAFICO N°5  
PROCESO DE LA AUDITORIA FINANCIERA  
FASE: EJECUCION



**220 Evidencia y procedimientos de auditoría**

**NAGU. 3.40 Evidencia suficiente, competente y relevante**

El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.

01. Se denomina evidencia de auditoría a la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones con las cuales sustenta su opinión. La evidencia de auditoría comprende los documentos fuente (originales) y los registros contables que soportan los estados financieros y la información que proviene de otras fuentes. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la apropiada combinación de pruebas de controles y procedimientos sustantivos. Esta sección tiene los contenidos siguientes:

- Tipos de evidencia
- Atributos de la evidencia
- Procedimientos de auditoría

**Tipos de evidencia**

02. La evidencia de auditoría puede clasificarse en los tipos siguientes:

- Evidencia física
- Evidencia documental
- Evidencia testimonial
- Evidencia analítica

03. **Evidencia física.** Está forma de evidencia es utilizada por el auditor en la verificación de saldos de activos tangibles y se obtiene a través de un examen físico de los recursos; sin embargo, tal evidencia no establece la propiedad o valuación del activo.

04. **Evidencia documental.** Es la información obtenida de la entidad bajo auditoría e incluye, comprobantes de pago, facturas, contratos, cheques y, en el caso de empresas estatales, acuerdos de Directorio. La confiabilidad del documento depende de la forma como fue creado y su propia naturaleza. La forma más común de evidencia consiste en clasificar los documentos en:

- Externos: aquellos que se originan fuera de la entidad.
- Internos: aquellos que se originan dentro de la entidad.

05. **Evidencia testimonial:** Es la información obtenida de terceros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o mediante entrevistas. (Ver sección 525, Parte III).

06. **Evidencia analítica:** Se obtiene al analizar o verificar la información. Esta evidencia proporciona una base de respaldo para una inferencia respecto a la razonabilidad de una partida específica de un estado financiero.

La confiabilidad de evidencia analítica depende en gran parte de la importancia de la información comparable.

**RELACIONES DE LA EVIDENCIA CON LOS OBJETIVOS DE AUDITORIA**

Tipo de Evidencia	Objetivos de Auditoría					
	Exactitud	Existencia	Integridad	Propiedad	Valuación	Presentación y revelación
Evidencia física		X				
Evidencia documental	X	X	X	X	X	X
Evidencia testimonial		X	X	X	X	X
Evidencia analítica		X	X		X	

**Atributos de la evidencia**

07. La realización de procedimientos de auditoría es la principal actividad en la ejecución de un examen. Estos se efectúan con el objeto de obtener evidencia que permita al auditor formarse una opinión sobre los estados financieros. La características de la evidencia de auditoría son:

- suficiencia: es la medida de la cantidad de evidencias obtenidas y se refiere al alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados.
- competencia: es la medida de la calidad de las evidencias obtenidas, su aplicabilidad respecto a una aseveración en particular, y su confiabilidad.
- relevancia (pertinencia): se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho. Si no lo hace, será irrelevante y, por consiguiente, no deberá incluirse como evidencia.

08. La calidad de la evidencia de auditoría está referida a la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ejecutarse. El considerar la naturaleza de los procedimientos de auditoría, puede ser útil para el auditor considerar que:

- la evidencia de auditoría obtenida de fuentes externas es más confiable que la proveniente de fuentes internas;
- la evidencia de auditoría que se obtenga de terceros no relacionados o creada por ellos, es más convincente que aquella que es obtenida de entes relacionados;
- la evidencia de auditoría que se obtenga dentro de la entidad es más convincente cuando el control interno es efectivo;
- la evidencia de auditoría que se obtenga directamente mediante comparación, inspección, observación o examen físico, es más convincente que aquella que es obtenida indirectamente mediante indagaciones con otros;
- la evidencia de auditoría que se obtenga de varias fuentes que sugieran la misma conclusión es más convincente que aquella conseguida de una sola fuente.
- la evidencia de auditoría bajo la forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que bajo la forma de declaraciones orales.

09. Generalmente, el auditor necesita apoyarse en evidencias que son más persuasivas que concluyentes y, con frecuencia, busca evidencias de diferentes fuentes o distinta naturaleza para sustentar una misma aseveración. El auditor no examina, por lo general, toda información disponible, pues es posible establecer conclusiones a partir de un saldo de cuenta o un tipo de transacción, mediante el uso del criterio o procedimientos de muestreo estadístico.

10. Para determinar la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia el auditor puede considerar los siguientes factores:

- la evaluación del auditor sobre la naturaleza y nivel del riesgo inherente, en relación con los estados financieros y los saldos de cuenta o tipos de transacciones;
- la naturaleza de los sistemas de contabilidad y control interno y la evaluación del riesgo de control y sus aspectos de diseño y funcionamiento;
- la materialidad de la partida que examina; y,
- la fuente y confiabilidad de la información disponible.

11. La evidencia de auditoría es más persuasiva cuando consiste en elementos de evidencia que provienen de diferentes fuentes o son de distinta naturaleza, pero guardan coherencia entre ellas. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado mayor de confiabilidad que considerando individualmente tales elementos de evidencia. En un sentido contrario, cuando la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar qué procedimientos adicionales son necesarios para resolver dicha situación.

12. El auditor obtiene evidencia de auditoría por uno o más de los siguientes procedimientos de auditoría:

inspección, observación, indagación, confirmación, cálculo y procedimientos analíticos. La oportunidad de estos procedimientos depende, en parte, de los periodos en que la evidencia buscada se encuentre disponible.

### Procedimientos de auditoría

13. Los procedimientos de auditoría son operaciones específicas que se aplica en el desarrollo de una auditoría e incluyen técnicas y prácticas consideradas necesarias de acuerdo con las circunstancias. Los procedimientos pueden agruparse en:

- pruebas de control;
- procedimientos analíticos
- pruebas sustantivas de detalle

14. Las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener evidencia que fundamente su opinión. Las técnicas más utilizadas al realizar pruebas de transacciones y saldos son:

- Técnicas de verificación ocular
- Técnicas de verificación oral
- Técnicas de verificación escrita
- Técnicas de verificación documental
- Técnicas de verificación física

### Técnicas de verificación ocular

15. **Comparación**, es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos. Dentro de la fase de ejecución de la auditoría se efectúa la comparación de resultados, contra criterios aceptables, facilitando de esa forma la evaluación por el auditor y la elaboración de observaciones, conclusiones y recomendaciones.

16. **Observación**, es el examen ocular realizado para cerciorarse como se ejecutan las operaciones. Esta técnica es de utilidad en todas las fases de la auditoría, por cuyo intermedio el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, en especial, las relacionadas con la forma de ejecución de las operaciones, apreciando personalmente, de manera abierta o discreta, cómo el personal de la entidad ejecuta las operaciones.

### Técnicas de verificación oral

17. **Indagación**, es el acto de obtener información verbal sobre un asunto mediante averiguaciones directas o conversaciones con los funcionarios responsables de la entidad. La respuesta a una pregunta formulada por el auditor, comprende una porción insignificante de elementos de juicio en los que puede confiarse, pero las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí, pueden suministrar un elemento de juicio satisfactorio, si todas son razonables y consistentes. Es de especial utilidad la indagación en la auditoría de gestión, cuando se examinan áreas específicas no documentadas; sin embargo, sus resultados por sí solos no constituyen evidencia suficiente y competente.

18. Las **Entrevistas**, pueden ser efectuadas al personal de la entidad auditada o personas beneficiarias de los programas o actividades a su cargo. Para obtener mejores resultados debe prepararse apropiadamente, especificar quiénes serán entrevistados, definir las preguntas a formular, alertar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados. Asimismo, los aspectos considerados relevantes deben ser documentados y/o confirmados por otras fuentes y su utilización aceptada por la persona entrevistada.

19. Las **Encuestas** pueden ser útiles para recopilar información de un gran universo de datos o grupos de personas. Pueden ser enviadas por correo u otro método a las personas, firmas privadas y otros que conocen del programa o el área a examinar. Su ventaja principal radica en la economía en términos de costo y tiempo; sin embargo, su desventaja se manifiesta en su inflexibilidad, al no obtenerse más de lo que se pide, lo cual en ciertos casos puede ser muy costoso. **La información obtenida por medio de encuestas es poco confiable, bastante menos que la información verbal recolectada en base a entrevistas efectuadas por los auditores.** Por lo tanto, debe ser utilizada con mucho cuidado, a no ser que se cuente con evidencia que la corrobore.

### Técnicas de verificación escrita

20. **Analizar**, consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el fin de establecer su naturaleza, su relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existentes. Los procedimientos de análisis están referidos a la comparación de cantidades, porcentajes y otros. De acuerdo a las circunstancias, se obtienen mejores resultados si son obtenidos por expertos que tengan habilidad para hacer inferencias lógicas y juicios de valor al evaluar la información recolectada. Las técnicas de análisis son especialmente útiles para determinar las causas y efectos de los hallazgos de auditoría.

21. **Confirmación**, es la técnica que permite comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados, a través de información directa y por escrito, otorgada por funcionarios que participan o realizan las operaciones sujetas a examen (confirmación interna), por lo que están en disposición de opinar e informar en forma válida y veraz sobre ellas. Otra forma de confirmación, es la denominada confirmación externa, la cual se presenta cuando se solicita a una persona independiente de la organización auditada (terceros), información de interés que sólo ella puede suministrar.

22. **Tabulación**, es la técnica de auditoría que consiste en agrupar los resultados obtenidos en áreas, segmentos o elementos examinados, de manera que se facilite la elaboración de conclusiones. Un ejemplo de aplicación de esta técnica lo constituye la tabulación de los resultados obtenidos en el inventario físico de bienes practicado en el almacén de la entidad en una fecha determinada.

23. **Conciliación**, implica hacer que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes. Esta técnica consiste en analizar la información producida por diferentes unidades operativas o entidades, respecto de una misma operación o actividad, con el objeto de establecer su concordancia entre sí y, a la vez, determinar la validez y veracidad de los informes, registros y resultados que están siendo examinados.

### Técnicas de verificación documental

24. **Comprobación**, técnica que se aplica en el curso de un examen, con el objeto de verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones efectuadas por una entidad, mediante la verificación de los documentos que las justifican.

25. **Computación**, es la técnica que se utiliza para verificar la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado. Se prueba solamente la exactitud de un cálculo, por lo tanto, se requiere de otras pruebas adicionales para establecer la validez de las cifras incluidas en una operación.

26. **Rastreo**, es utilizada para dar seguimiento y controlar una operación de manera progresiva, de un punto a otro de un proceso interno determinado o, de un proceso a otro realizado por una unidad operativa dada. Al efectuar la comprensión de la estructura de control interno, se seleccionan determinadas operaciones relativas a cada partida o grupo, para darles seguimiento, desde el inicio hasta el final dentro de sus procesos normales de ejecución, para con esto asegurarse de su regularidad y corrección. Esta técnica puede clasificarse en dos grupos: a) rastreo progresivo, que parte de la autorización para efectuar una operación hasta la culminación total o parcial de ésta; y, b) rastreo regresivo, que es inverso al anterior, es decir, se parte de los resultados de las operaciones para llegar a la autorización inicial.

27. **Revisión selectiva**, consiste en el examen ocular rápido de una parte de los datos o partidas que conforman un universo homogéneo en ciertas áreas, actividades o documentos elaborados, con fines de separar mentalmente asuntos que no son normales, dado el alto costo que representaría llevar a cabo una revisión amplia o, que por otras circunstancias, no es posible efectuar una análisis profundo.

### Técnicas de verificación física

28. **Inspección**, es el examen físico y ocular de activos, obras, documentos y valores, con el objeto de establecer su

existencia y autenticidad. La aplicación de esta técnica es de mucha utilidad, especialmente, en cuanto a la constatación de efectivo, valores, activo fijo y otros equivalentes. Generalmente, se acostumbra a calificarla como una técnica combinada, dado que en su aplicación utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo, tabulación y comprobación.

### 230 Pruebas de controles

01. Se denominan pruebas de controles a los procedimientos de auditoría que realizan los auditores para obtener seguridad de control, mediante la confirmación de que los controles en que confiamos han operado efectiva y continuamente durante todo el período concerniente a la auditoría.

#### PROPÓSITO

02. Las pruebas de controles deben proporcionar suficiente evidencia que permita concluir que los controles en que tiene que confiarse, han estado operando en forma efectiva y continua durante el ejercicio. Para asegurarse que los procedimientos de control vienen cumpliéndose, la administración efectúa actividades de monitoreo; debido a lo cual las pruebas de controles deben considerar, tanto pruebas sobre las actividades de monitoreo, como pruebas de procedimientos de control específicos.

03. Para cada objetivo de control el auditor debe:

- identificar los procedimientos de control importantes,
- ejecutar pruebas para asegurar que el funcionamiento de los controles,
- documentar los controles a ser probados; y,
- determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de controles.

04. Para los controles sobre evaluación del desempeño reportados internamente a la administración, el auditor no necesita probar los controles, pero sí debe identificar aquéllos que están orientados al logro de los objetivos, con el fin de estar satisfecho de que fueron puestos en operación.

#### IDENTIFICACIÓN DE CONTROLES IMPORTANTES

05. Para cada objetivo de control el auditor debe identificar los controles, o la combinación de ellos, que tenga posibilidades de: (a) lograr los objetivos de control y (b) optimizar la eficiencia de las pruebas de control. Al hacerlo, el auditor debe tomar en cuenta el alcance de cualquier riesgo inherente, (las aseveraciones tienen un alto riesgo inherente que requiere controles más fuertes o extensos para prevenir o detectar errores) y debilidades en el ambiente de control.

06. Las debilidades en el ambiente de control pueden ser consecuencia de controles ineficientes. De ser así, el auditor debe identificar y probar los controles específicos, pero el alcance de tal prueba debe estar limitada, incluyendo aquellas relativas al ambiente SIC.

07. El auditor únicamente debe probar los controles que son necesarios para lograr su objetivo. Por ejemplo, la entidad puede tener varios controles que son efectivos para alcanzar un objetivo. En tal caso, el auditor selecciona y prueba el control que sea más eficiente, considerando factores como:

(a) la extensión o grado en el que un control logra varios objetivos de control y, de tal modo reduce el número de errores que no necesitarían probarse; y,

(b) el tiempo que será requerido para probar el control.

08. Para aquellos casos en que el auditor determine que existen controles efectivos o tienen probabilidad de existir, el auditor debe probar los procedimientos de control seleccionados.

09. El auditor puede elegir no renunciar a las pruebas de controles, solamente porque es más eficiente ampliar los procedimientos sustantivos de auditoría. Si, el auditor determina que los controles seleccionados para probar

son ineficientes en su diseño u operación, discontinuará la prueba de controles e informará sobre las debilidades resultantes; por cuyo motivo necesitará ejecutar procedimientos sustantivos para soportar tal conclusión.

#### EJECUCIÓN DE PRUEBAS PARA ASEGURAR EL FUNCIONAMIENTO DE LOS CONTROLES

10. Antes de realizar las pruebas de controles, el auditor debe ejecutar una o más pruebas para asegurar que los controles están funcionando. Estas pruebas diseñadas para confirmar la comprensión del auditor sobre los controles, difieren de aquellas realizadas para confirmar la comprensión del auditor sobre los sistemas en que ellos operan. Mediante observación, inspección y entrevistas con el personal responsable de la entidad, el auditor debe determinar si cada control ha sido puesto en operación.

#### DOCUMENTAR LOS CONTROLES A SER PROBADOS

11. El auditor debe documentar los controles a ser probados en las cédulas de trabajo correspondientes. Los controles que satisfagan más de un objetivo de control pueden ser evaluados solamente una vez y cuando sea aplicable, en ocasiones subsiguientes. Para cada control a ser probado, el auditor determinará el control en el ambiente SIC. Un especialista en el ambiente SIC, generalmente, revisa e identifica tales controles.

#### COMPONENTES DE LAS PRUEBAS DE CONTROLES

12. Para obtener evidencia sobre la efectividad de los controles específicos, el auditor debe seleccionar las pruebas de controles y determinar su oportunidad. Ninguna prueba de control específica es siempre necesaria, aplicable, o igualmente efectiva en cada circunstancia. En realidad, una combinación de este tipo de pruebas de controles usualmente es necesaria para proveer el grado de seguridad requerida. Generalmente, las pruebas de controles comprenden una combinación de observación, indagación y examen de documentos.

13. **Observación.** La observación del funcionamiento de un procedimiento de control, o actividad de monitoreo, proporciona evidencia sustancial sobre su efectividad. Por ejemplo, es posible obtener seguridad acerca de la efectividad de los procedimientos de control, respecto del conteo de inventarios, observando que los empleados a cargo del conteo, sigan las instrucciones escritas impartidas por la administración. La observación provee una evidencia confiable de que un control se aplica apropiadamente, cuando el auditor está allí para observarla; sin embargo, no provee evidencia de que el control estuvo en operación en cualquier otra oportunidad. Consecuentemente, las pruebas de observación deben ser complementadas con evidencia obtenida por otras pruebas.

14. **Indagación.** Consiste en entrevistas que conduce el auditor para obtener evidencia acerca de la efectividad de los controles. Esta puede ser directa o indirecta. La indagación directa implica formular preguntas a los empleados que llevan a cabo procedimientos de control o actividades de monitoreo. Tales indagaciones se siguen preparando cuestionarios para el personal de la entidad involucrado en la aplicación de controles específicos, para determinar qué hacen ellos o cómo lo realizan. Dichos cuestionarios son preguntas con libertad de respuesta. Generalmente, la evidencia obtenida durante tal procedimiento es la evidencia menos confiable en la auditoría y debe ser corroborada, mediante otro tipo de pruebas de controles. La precisión de la evidencia obtenida depende de varios factores, tales como: competencia, experiencia, conocimiento, independencia, e integridad de la persona a quien se le solicita responder el cuestionario.

15. **Examen de documentos.** El auditor conduce las pruebas examinando documentos y registros (tal como la existencia de firmas) y los controles aplicados para documentos y registros. Los manuales de organización y funciones y flujogramas pueden proveer evidencia acerca del diseño de los controles; pero no proveen la evidencia de que están operando y se aplican consistentemente. El examen de documentos es una fuente confiable de eviden-

cia en la auditoría y se usa frecuentemente en pruebas de doble propósito.

16. La evidencia previamente obtenida mediante (a) examen de documentos en una extensión menor que en las pruebas de controles; y, (b) la observación de pruebas de indagación pueden suministrar evidencia suficiente de la efectividad de determinados controles. Puesto que los documentos no suministran la evidencia concerniente al grado de eficiencia con que fue aplicado el control, el auditor debe complementar el examen de documentos con la observación y/o consultando a las personas a cargo de los controles.

#### **NATURALEZA, OPORTUNIDAD Y ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE CONTROLES**

17. El tipo de prueba de control o pruebas que el auditor seleccione dependen de:

- la naturaleza del control a ser probado; y,
- el período cubierto para la prueba de control.

18. La naturaleza del control influye sobre el tipo de evidencia que está disponible. Por ejemplo, si el control provee evidencia documentaria, el auditor puede decidir examinar la documentación. Para otros controles, tal documentación puede no estar disponible o ser relevante. Por ejemplo, los controles en la segregación de funciones, generalmente, no suministran evidencia documentaria. En tales circunstancias, el auditor obtiene evidencia acerca de la efectividad de la operación, a través de la observación o indagación.

19. La determinación del período a ser cubierto por la prueba de controles requiere ser considerada. La evidencia se relaciona con el período de la auditoría y, a menos que tenga evidencia documentaria debe obtenerse durante el período de auditoría, cuando la evidencia suficiente y comprobada tenga mayor posibilidad de estar disponible. Cuando la evidencia se refiere a un punto específico obtenido por observación, el auditor debe obtener evidencia adicional de que el control fue efectivo durante el período auditado.

20. Para llevar a cabo una prueba de controles, entre otras pruebas igualmente efectivas, el auditor debe seleccionar la más eficiente. Por ejemplo, puede encontrar que la indagación, observación, y otras pruebas de controles suministran la evidencia suficiente de que el control fue efectivo durante el año y es más eficiente al probarlo.

#### **DISEÑO DE PRUEBAS EFICIENTES**

21. Después de considerar la naturaleza y alcance de las pruebas a ser ejecutadas, el auditor debe diseñar las pruebas específicas. Para las pruebas que impliquen muestreo, la efectividad puede ser realizada ejecutando numerosas pruebas sobre una muestra común (prueba de doble propósito). El auditor tratará de reducir el número de aplicaciones de muestreo separado realizado sobre la misma población, intentando lograr los objetivos que sean posibles, empleando las operaciones seleccionadas para su examen.

22. El diseño de las pruebas de controles depende, entre otros factores, de:

- naturaleza y diseño del procedimiento de control o actividad de monitoreo;
- disponibilidad de evidencia;
- eficiencia relativa de distintas pruebas;
- el ambiente de control;
- opinión sobre los funcionarios y empleados que tiene a su cargo los procedimientos de control o las actividades de monitoreo; y,
- la evaluación inicial efectuada por el auditor sobre la confiabilidad de los sistemas de contabilidad.

#### **EJECUCIÓN DE LAS PRUEBAS DE CONTROLES**

23. Generalmente, las pruebas de controles se inician entrevistando a los funcionarios o empleados que tienen a su cargo los procedimientos de control o actividades de monitoreo. Durante las entrevistas puede ser factible

examinar algunos documentos e informes utilizados por las personas al aplicar los procedimientos de control o efectuar su monitoreo, así como también observarlas realizando su labor.

24. El enfoque de las indagaciones debe concentrarse en aquellos funcionarios o empleados que efectúan los procedimientos de control, a fin de conocer si éstos se ejecutan y son efectivos. Los aspectos que podrían cubrir las indagaciones son:

- registros utilizados para realizar los procedimientos de control;
- si detectaron errores en los controles, y cómo se manejan;
- si ocurrieron cambios en los procedimientos de control, en su frecuencia y oportunidad de aplicación durante el período; y,
- cómo monitorea el supervisor la aplicación de los procedimientos de control.

25. En las pruebas sobre las actividades de monitoreo, puede enfatizarse el conocimiento de cómo la administración sabe si el procedimiento de control se encuentra operando en forma efectiva. Los aspectos que pueden comprender éstas pruebas son los siguientes:

- reportes e informaciones que utiliza la administración para monitorear los procedimientos de control;
- actividades de verificación que realiza la administración;
- la ocurrencia de errores o irregularidades;
- si han ocurrido cambios en los procedimientos de control o actividades de monitoreo durante el período, incluyendo cambios de personal.

26. El auditor debe examinar los reportes y otros documentos que son utilizados por la administración para monitorear la efectividad de los procedimientos de control. Es posible que en tales reportes se encuentren situaciones que describan inexactitudes u otras debilidades detectadas en los procedimientos de control, en cuyo caso debe establecerse que acciones adoptó la administración para corregirlas. Al probar las actividades de monitoreo debe conocerse los mecanismos adoptados por la administración para asegurarse que el procedimiento de control continua operando en forma efectiva durante el período.

#### **EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE LAS PRUEBAS**

27. Si probamos un procedimiento de control que tiene por característica atenuar un riesgo identificado y concluimos que éste es efectivo, entonces deben realizarse pruebas sustantivas limitadas. En cambio, si probamos un procedimiento de control de la misma clasificación y, concluimos en que no es efectivo, entonces al no confiarse en tal control deben realizarse pruebas sustantivas detalladas. Si fuera posible identificar un procedimiento de control alternativo que atenúe el riesgo identificado, puede ser más conveniente utilizarlo que efectuar pruebas sustantivas detalladas.

28. Si al probar los controles que tienen relación con la confiabilidad de los sistemas de contabilidad concluimos que son efectivos, debemos realizar pruebas sustantivas limitadas. Si probamos esos controles y se concluye que uno o más de ellos no son efectivos, deben considerarse los aspectos siguientes:

- identificar y probar controles alternativos que se dirijan al error potencial;
- considerar si la debilidad en el control indica que el sistema de contabilidad no es confiable y, por lo tanto, ha sido identificado un riesgo específico.

29. Al terminar las pruebas de controles el auditor debe documentarlas, con la evidencia que obtenga, los resultados de las pruebas realizadas y las conclusiones preliminares.

**PRUEBAS DE CONTROLES DE CUMPLIMIENTO****NAGU. 3.20 Evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias**

En la ejecución de la auditoría gubernamental debe evaluarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables cuando sea necesario para los objetivos de la auditoría.

30. Las disposiciones legales o reglamentarias de carácter presupuestal y la evaluación de la efectividad de controles de cumplimiento afectan la naturaleza y alcance de la prueba de cumplimiento. En este contexto, las pruebas de cumplimiento que deben realizarse son:

**Transacciones realizadas en base a disposiciones legales**

31. Para probar las transacciones ejecutadas de acuerdo a disposiciones legales, el auditor utiliza el muestreo representativo para seleccionar transacciones específicas relacionadas con la prueba de cumplimiento. La selección de las transacciones a probar pueden ser combinadas con las pruebas de información financiera, operaciones o controles de cumplimiento y/o con pruebas sustantivas, como sea apropiado. Si la selección es solamente para la prueba de cumplimiento, el auditor utilizará la muestra de atributos aleatorio.

**Verificación de las disposiciones legales más importantes**

32. Usualmente, los controles de cumplimiento efectivos deben proveer la seguridad razonable de que la información es precisa y completa. Si los controles de cumplimiento no suministran tal certeza razonable, el auditor evaluará la información directamente para su existencia e integridad.

33. Las pruebas pueden ser de muestreo o no muestreo en su naturaleza y generalmente deben diseñarse para detectar errores que excedan el 5% de la cantidad total de la información. Dichas pruebas pueden ser descontinuas si los errores significativos observados evitarían su cumplimiento. La prueba de cumplimiento es la comparación de la información con cualquier restricción existente en la disposición legal pertinente.

34. Si las disposiciones legales relativas al presupuesto son consideradas relevantes, el auditor examinará la información para determinar los errores en la información sobre la ejecución del presupuesto de acuerdo a lo siguiente:

<b>Validación:</b>	Las cantidades registradas no son válidas.
<b>Integridad:</b>	No todas las cantidades son registradas.
<b>Cierre de Libros:</b>	Las obligaciones y desembolsos no son registrados en el período adecuado.
<b>Registro:</b>	Las obligaciones y desembolsos no son registrados en las cantidades apropiadas.
<b>Clasificación:</b>	Los desembolsos y obligaciones no son registrados en la cuenta apropiada por programa, y de ser aplicable, incluyendo la asignación apropiada.
<b>Sumarización:</b>	Las transacciones no son adecuadamente resumidas en los respectivos totales de cuentas.

35. Los procedimientos de auditoría para probar la información sobre la ejecución del presupuesto deben diseñarse para detectar errores empleando una prueba de materialidad calculada, en base a un porcentaje del presupuesto total.

**240 Muestreo de auditoría en pruebas de controles****Normas Internacionales de Auditoría  
Sección 530 "Muestreo de auditoría"**

Al hacer uso de un método de muestreo estadístico o no estadístico el auditor debe diseñar y seleccionar una muestra, aplicar en ella sus procedimientos y evaluar los resultados a fin de proporcionar evidencia suficiente y competente. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor tendrá en consideración los objetivos específicos del examen, la población de la cual desea obtener la muestra y el tamaño de ella.

01. La tercera norma de auditoría sobre trabajo de campo, requiere que el auditor reúna suficiente evidencia material como base para la formulación de una opinión sobre los estados financieros. Como el examen de la documentación de cada transacción implica un costo por el uso del tiempo, el auditor puede obtener evidencia suficiente y competente utilizando procedimientos y técnicas de muestreo. Sin embargo, existen otras razones ajenas al muestreo por las cuales el auditor examina una menor cantidad de partidas de una población, siendo éstas:

- el buen conocimiento de las operaciones; y,
- la comprensión de la estructura de control interno de la entidad.

**DEFINICIÓN DE MUESTREO DE AUDITORÍA**

02. Se denomina muestreo de auditoría a la aplicación de un procedimiento a menos del cien por ciento de las partidas incluidas en un saldo de una cuenta o clase de transacciones, con el fin de obtener y evaluar evidencias sobre alguna característica de las partidas seleccionadas y extraer conclusiones sobre el conjunto de las partidas de dicho saldo o clase de transacciones. El muestreo en auditoría puede ser aplicable, tanto a las pruebas de controles, como a las pruebas sustantivas. El muestreo puede aplicarse sobre una base estadística o no estadística, siendo sus ventajas:

- facilita el diseño de una muestra eficiente;
- calcula la cantidad suficiente del material de evidencia;
- facilita la evaluación de los resultados de la muestra;
- y,
- permite la cuantificación del riesgo de muestreo.

**RIESGO DE MUESTREO**

03. El riesgo de muestreo se refiere a la posibilidad de que una muestra debidamente extraída pueda no ser representativa del universo. En consecuencia, la conclusión de auditor respecto a los controles internos o saldos de transacciones determinados con base a la muestra, podría ser diferente de la conclusión que pudiera surgir del examen de todo el universo. Al realizar las pruebas pueden presentarse los siguientes tipos de riesgo de muestreo:

• **Pruebas de controles:** la muestra que respalda el riesgo de control planeado por el auditor cuando la tasa real de desviación no justifica tal evaluación (*Riesgo de sobreestimar*).

la muestra no respalda el riesgo de control planeado, cuando la tasa real de desviación justifica tal evaluación (*Riesgo de subestimar*).

• **Pruebas sustantivas:** la muestra respalda la conclusión de que el saldo registrado de la cuenta no esté significativamente equivocado, cuando en realidad si lo esta (*Riesgo de aceptación incorrecta*)

la muestra respalda la conclusión de que el saldo registrado de la cuenta no esté significativamente equivocado, cuando en realidad no es así.

04. El riesgo por no muestrear, está referido a la parte del riesgo de auditoría que no se origina por examinar sólo una porción de los datos. Este riesgo se origina por errores humanos, como por ejemplo no reconocer errores en la documentación de una muestra, aplicación de procedimientos inapropiados con el objetivo de auditoría o, simplemente, malinterpretar los resultados de una muestra.

#### PRUEBAS DE CONTROLES POR MUESTREO

05. El auditor debe utilizar el muestreo para obtener información en torno a las características del universo; no obstante, la mayor parte de los muestreos en la auditoría conducen, ya sea a una tasa de desviación o a una cantidad monetaria.

06. Los pasos a seguir para llevar a cabo las pruebas de control del muestreo son:

- Determinar los objetivos de la prueba.
- Definir las condiciones de desviación.
- Determinar el método de selección de muestra.
- Determinar el tamaño de la muestra.
- Ejecutar el plan de muestreo.
- Evaluar los resultados de la muestra.
- Documentar los procedimientos de muestreo.

#### Determinar los objetivos de la prueba

07. El uso de técnicas de muestreo en pruebas de control es aplicable sólo sobre los procedimientos de control interno que generan evidencia documental. Las pruebas de controles están vinculadas con la determinación de si una estructura de control interno de una entidad viene operando de acuerdo con las políticas establecidas. Los controles pueden ser clasificados como preventivos y de investigación; los primeros se establecen para evitar que sucedan errores y, los segundos, se establecen para detectar errores.

08. En la realización de pruebas de control el auditor debe determinar si un procedimiento de control interno viene operando como se ha diseñado y si se ha alcanzado el objetivo de control. Con relación a ello, el auditor puede estar interesado en (a) la persona que realizó el procedimiento de control, (b) el momento en que se efectuó el procedimiento de control, y (c) si el procedimiento fue efectuado de acuerdo con la política establecida.

09. El auditor debe indicar con claridad los objetivos de la prueba de control específico. Al diseñar las muestras, para las pruebas de control, el auditor debe planear y evaluar la efectividad de la operación en términos de la tasa de desviaciones para los controles establecidos. Esto implica definir:

- el control específico a ser probado y
- las condiciones de cada desviación.

#### Definir las condiciones de desviación

10. Una desviación es un abandono del procedimiento establecido de control interno. El auditor debe identificar cualquier situación significativa de desviación que exista en un procedimiento de control. Una situación significativa de desviación existe cuando todos los pasos necesarios para alcanzar un objetivo particular de control interno no son efectuados como se prescribe.

#### Definir la Población

11. La población seleccionada para un examen debe estar completa y dar al auditor la oportunidad de cumplir con el objetivo de auditoría establecido. Generalmente una muestra será una representativa de la población de la cual se selecciona. Si la población no está completa en todos los aspectos, la muestra seleccionada no representará a la población completa. Al definir la población, el auditor debe identificar la serie completa de elementos de los cuales puede originarse la muestra. Esto incluye:

- determinar la integridad de la población,
- definir el período cubierto por la prueba,
- definir la unidad de muestreo

#### Determinar la integridad de la población

12. La representación física de la población debe ser compatible con su definición. Por ejemplo el auditor puede estar interesado en todos los desembolsos de caja efectuados durante el período y definir la población según los cheques cancelados durante el período. El auditor debe determinar que la población definida esté completa en todos los aspectos.

#### Definir el período cubierto por la prueba

13. Se puede formular una conclusión sobre una población sólo si todas las partidas en la población tienen la oportunidad de ser seleccionadas para el examen. La población de la cual la muestra es seleccionada debe incluir todas las transacciones para el período contable bajo examen. Sin embargo, las normas de auditoría reconocen que puede ser apropiado efectuar pruebas de controles en fechas interinas y revisar transacciones subsecuentes cuando el auditor realiza auditorías a finales de año.

#### Definir la unidad de muestreo

14. Una población está compuesta por un número de unidades de muestreo, tales como cheques cancelados o facturas de ventas. Por ejemplo, si el objetivo de una auditoría es determinar si los comprobantes de pago (vouchers) han sido aprobados apropiadamente, las partidas de muestreo pueden ser partidas lineales en el registro de comprobantes en lugar de los cheques usados para pagarlos.

#### Determinar el método de selección de la muestra

15. Las partidas de la muestra deben ser seleccionadas de manera que la muestra que se espera obtener sea representativa de la población. Si la muestra no es una muestra de doble propósito, el muestreo de atributos debe usarse para seleccionar detalles para la prueba de controles. El muestreo por atributos requiere la selección aleatoria de detalles de muestra, sin considerar la cantidad de transacciones en moneda local u otra característica especial. Las unidades de muestreo deben seleccionarse de la población definida, de tal forma que cada unidad de muestreo tenga la oportunidad de ser seleccionada. Aunque existen varios métodos de selección de muestras, tres son los más usados:

- Muestreo de números aleatorios
- Muestreo sistemático
- Otros métodos

#### Muestreo de números aleatorios

16. Asegura que todas las partidas de la población tengan la misma oportunidad de selección. Una muestra puede ser seleccionada de la población en forma aleatoria utilizando números aleatorios generados por una computadora o números seleccionados de una tabla de números aleatorios.

#### Muestreo Sistemático

17. Consiste en elegir las partidas usando un intervalo constante entre selecciones, siendo aleatorio el primer intervalo. Una muestra aleatoria puede seleccionarse utilizando el método de selección sistemática por intermedio del cual cada "n" partida es seleccionada. La selección sistemática también es conocida como muestreo secuencial. Cuando se utiliza este método, se debe tener en cuenta los siguientes pasos:

- Determinar la población (n).
- Determinar el tamaño de la muestra (n).
- Calcular la magnitud del intervalo dividiendo "n" entre "n".
- Seleccionar un inicio casual (para determinar el punto de inicio se puede utilizar una tabla de números casuales).

• Determinar las partidas de muestreo seleccionadas añadiendo sucesivamente el intervalo al punto de inicio casual.

### Otros Métodos de Muestreo

18. El muestreo en bloques se refiere a la selección de unidades de muestreo adyacentes, tales como los cheques enumerados del 120 al 140. Generalmente, el muestreo en bloques no se puede utilizar cuando es el auditor quien utiliza el enfoque de muestreo estadístico. Cuando el auditor utiliza solamente algunos bloques para seleccionar la muestra, el muestreo estadístico no sería apropiado para un planteamiento de muestreo no estadístico.

19. El muestreo al azar consiste en seleccionar las unidades de muestreo sin ninguna preferencia conocida. Por ejemplo, la selección sería preferencial si el auditor optara siempre por seleccionar a determinados proveedores que tuviesen la mayor parte de las facturas.

### Tamaño de la Muestra

20. Es necesario suficiente criterio profesional para determinar el tamaño apropiado de la muestra. El método para adoptar una decisión en la determinación del tamaño de la muestra es el mismo para el muestreo no estadístico, así como para el muestreo estadístico. En este último, el auditor cuantificará los factores que son usados para determinar el tamaño de la muestra; en el muestreo no estadístico, los factores serán descritos en términos subjetivos. *Por ejemplo, en el muestreo estadístico, el auditor puede concluir que se puede asignar un 10% al riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control. En el muestreo no estadístico, el auditor puede concluir que parecen estar bien diseñados los procedimientos de control de la entidad. Para determinar el tamaño de la muestra los factores a considerar son los siguientes:*

- riesgo permisible de una evaluación muy baja del riesgo de control
- tasa aceptable de desviación
- tasa prevista de desviación de la población
- efecto del tamaño de la población
- enfoque del tamaño de la muestra secuencial

### Riesgo permisible de una evaluación muy baja del riesgo de control

21. El nivel de riesgo de muestreo se ve influenciado por el tamaño de la muestra. Existe siempre el riesgo de que el auditor no seleccione una muestra representativa. Cuanto más grande es la muestra, más tiempo le tomará al auditor probar la muestra. Alcanzar un nivel aceptable de riesgo de muestreo es el resultado de un intercambio entre la propuesta de evitar una auditoría excesiva por un lado y una auditoría insignificante por el otro. El establecimiento del riesgo permisible de una evaluación muy baja del riesgo de control, es una función del grado de seguridad indicada por el material de evidencia seleccionado como parte de la muestra. Si el auditor se inclina por un grado alto de seguridad, es necesario establecer un riesgo pequeño en la evaluación muy baja del riesgo de control. El establecimiento de un pequeño riesgo de una evaluación muy baja del riesgo de control requerirá que (asumiendo que todos los otros factores permanecen constantes) el auditor incremente el tamaño de la muestra. Cuanto más grande sea el tamaño de la muestra, mayor es el grado de seguridad que el auditor puede ofrecer sobre la efectividad del control interno en una entidad.

### Tasa aceptable de desviación

22. La *tasa aceptable* es el porcentaje máximo de desviaciones (errores) en una población que un auditor aceptará sin cambiar el nivel evaluado y planeado del riesgo de control. Por lo tanto, el establecimiento de una tasa aceptable de error en una auditoría está basado en:

- el nivel evaluado y planeado del riesgo de control; y,
- el grado de seguridad indicado por el material de evidencia en la muestra.

23. El nivel evaluado y planeado del riesgo de control se obtiene comprendiendo la estructura de control interno del cliente. Así, al haber conocido el ambiente de control del cliente, el sistema de contabilidad, y los procedimientos de control, el auditor establece el nivel planeado de control de riesgo, el cual a su vez es un factor para la determinación del tamaño de la muestra en las pruebas de control. Por ejemplo, si un procedimiento de control interno es considerado relevante para un informe financiero, el auditor debe planear desde un inicio confiar en el procedimiento de control y preferirá establecer una tasa pequeña aceptable.

### Tasa prevista de desviación de la población

24. El propósito del muestreo atributivo es calcular la tasa de desviación de una característica particular de una población. Sin embargo, antes de iniciar el muestreo, el auditor debe efectuar un cálculo preliminar de la tasa de desviación. Esta tasa prevista de desviación debe ser de la población completa. Idealmente, el cálculo debe basarse en los resultados de las auditorías de los años anteriores, tomando en cuenta cualquier modificación de la estructura de control. El auditor puede revisar los papeles de trabajo de los últimos años para obtener una idea de la tasa prevista de desviación de la población. Como la tasa prevista de desviación de la población se aproxima a la tasa aceptable establecida por el auditor, el tamaño necesario de la muestra se incrementa puesto que el auditor debe tomar en consideración el riesgo de muestreo. Si la tasa prevista de desviación de la población para un procedimiento de control interno específico es igual o mayor que la tasa aceptable, el auditor no debe confiar en aquel procedimiento cuando planea las pruebas sustantivas.

### Efecto del Tamaño de la Población

25. En la mayoría de los casos, el tamaño de la población tiene poco o ningún efecto en la determinación del tamaño necesario de la muestra.

### 26. Enfoque del tamaño de la muestra secuencial o fija.

El auditor puede utilizar ya sea un plan de muestreo fijo o un plan de muestreo secuencial. Cuando el auditor utiliza muestreo estadístico, puede utilizar tablas para determinar el tamaño apropiado de la muestra. En cambio cuando utiliza muestreo no estadístico, el riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control, la tasa aceptable, y la tasa prevista de desviación de la población y el tamaño de la muestra, el auditor aplicará su criterio profesional. Cuando el auditor emplee muestreo no estadístico, debe considerar:

- A medida que se reduce la tasa aceptable, se incrementa el tamaño de la muestra requerida.
- A medida que se incrementa la tasa prevista de desviación de la población, se incrementa el tamaño de la muestra requerida.
- A medida que se reduce la tasa prevista de desviación de la población, se reduce el tamaño de la muestra requerida.
- A medida que se incrementa el riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control, se reduce el tamaño de la muestra requerida.
- A medida que se reduce el riesgo de evaluar muy bajo el riesgo de control, se incrementa el tamaño de la muestra requerida.
- A medida que se incrementa la tasa aceptable, se reduce el tamaño de la muestra requerida.

### Ejecutar el plan de muestreo

27. Luego de haber seleccionado la muestra, el auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría a cada unidad de muestreo para determinar si ha habido una desviación en el procedimiento establecido de control interno. Generalmente, se presenta una desviación si el auditor no puede efectuar un procedimiento de auditoría o aplicar procedimientos alternativos de auditoría a una unidad de muestreo. Como regla general, las unidades de muestreo

que son seleccionadas pero no examinadas, tales como transacciones anuladas o documentos sin uso, deben ser reemplazadas con nuevas unidades de muestreo. Las transacciones anuladas o documentos sin uso no son considerados desviaciones si se ha aplicado apropiadamente los procedimientos establecidos de contabilidad para estas partidas.

### **Evaluar los Resultados de la Muestra**

28. Luego de haber aplicado los procedimientos de auditoría a cada unidad de muestreo, y de haber resumido las desviaciones, si las hubiese, del procedimiento prescrito de control interno, el auditor debe evaluar los resultados del muestreo. Para ello debe considerar los siguientes aspectos:

- *Calcular la tasa de desviación.*
- *Determinar el riesgo de muestreo.*
- *Determinar los aspectos cualitativos de las desviaciones.*
- *Llegar a una conclusión general.*

### **Calcular la tasa de desviación**

29. La tasa de desviación es calculada dividiendo el número de desviaciones entre el número de unidades en la muestra. La tasa de desviación de la muestra es la mejor aproximación del auditor de la tasa de desviación de la población.

### **Determinar el riesgo de muestreo**

30. El auditor debe determinar el grado de riesgo de muestreo implicado en los resultados de la muestra. El riesgo del muestreo se origina debido a que el auditor no examina todas las unidades de muestreo en una población. Basándose en los resultados de la muestra un auditor puede llegar a una conclusión totalmente distinta a la que hubiese obtenido si fuera examinada la población completa. Cuando el cálculo del auditor de la desviación de la población es menor que la tasa aceptable para la población, existe aún la posibilidad que la verdadera tasa de desviación en la población (desviación máxima de la población) sea mayor que la tasa aceptable.

### **Determinar los aspectos cualitativos de las desviaciones**

31. El auditor debe determinar los aspectos cualitativos de cada desviación. Se debe analizar la naturaleza y causa de cada una y debe clasificar en errores o irregularidades. Se debe determinar si la desviación es el resultado de un malentendido en las instrucciones o de una negligencia en el trabajo. La detección de un acto ilegal, generalmente, requerirá de mayor atención del auditor que en el descubrimiento de un error.

### **Llegar a una conclusión general**

32. El auditor debe determinar si el enfoque general de auditoría respalda el nivel evaluado y planeado del riesgo de control. Para hacer esta evaluación general, el auditor debe considerar los siguientes factores:

- Resultados de las muestras de pruebas de controles.
- Resultados de indagaciones sobre los controles que no dejan una pista de auditoría.
- Resultados de observaciones concernientes a los procedimientos de control que están basados en la asignación de responsabilidades.

33. Es necesario el criterio profesional para llegar a una conclusión sobre la forma como los resultados de las pruebas de controles afectarán la naturaleza, tiempo, y extensión de las pruebas sustantivas.

### **Documentar los Procedimientos del Muestreo**

34. El auditor debe documentar apropiadamente en los papeles de trabajo los procedimientos de muestreo aplicados. Para ello debe considerar:

- Descripción de los controles internos probados.
- Objetivo de las prueba de controles.
- Definición de la población y unidad de muestreo.
- Definición de las condiciones de desviación.
- Bases para la evaluación del nivel planeado del riesgo de control, tasa aceptable, y tasa prevista de desviación de la población.
- Método de determinación del tamaño de la muestra.
- Método de selección de la muestra.
- Descripción de los procedimientos de auditoría empleados y lista de desviaciones descubiertas por el auditor.
- Evaluación de los resultados de la muestra y conclusiones generales.

## **250 Pruebas sustantivas**

01. En la fase de Planeamiento el auditor evalúa el nivel de riesgo inherente y riesgo de control (en conjunto forman el riesgo combinado) para cada aseveración significativa dentro de cada cuenta de los estados financieros. Los procedimientos sustantivos de auditoría deben aplicarse para todas las aseveraciones importantes. El objetivo del auditor durante las pruebas sustantivas es detectar cifras erróneas materiales que pueden haber ocurrido y no haber sido detectadas por los controles de la entidad y corregidas.

02. En base a la expectativa de confianza del 95% que se sustenta en la experiencia y en las auditorías realizadas, se establecen los criterios numéricos de seguridad para cada nivel de riesgo combinado, los que son considerados apropiados:

<u>Riesgo combinado</u>	<u>%</u>
- Bajo	51
- Moderado	70
- Alto	95

03. La seguridad es una medida de la confianza del auditor respecto a que una prueba sustantiva detectará cualquier error material. La seguridad se relaciona directamente con nivel de riesgo. Cuanto mayor sea el riesgo, se requerirá mayor seguridad sustantiva. Por lo tanto, el auditor debe establecer niveles mínimos de seguridad sustantiva para cada nivel de riesgo (riesgo bajo, moderado o alto).

### **Tipos de pruebas sustantivas**

04. Existen dos tipos generales de pruebas sustantivas:

- procedimientos analíticos sustantivos; y,
- pruebas de detalles

05. Para lograr la seguridad sustantiva requerida, el auditor puede utilizar, ya sea cualesquiera de estas pruebas o una combinación de las dos. El tipo de prueba a utilizar y la cantidad de confianza aplicada en cada tipo de procedimiento, queda a criterio del auditor y debe basarse en la efectividad y consideraciones de eficiencia.

06. Los procedimientos analíticos sustantivos implican la comparación de un monto registrado, con la expectativa del auditor y, el análisis de cualquier diferencia significativa para alcanzar una conclusión sobre el monto contabilizado. El detalle de estos procedimientos se incluye en la sección 260.

### **Pruebas de Detalle**

07. Las pruebas de detalle son procedimientos que se aplican a detalles individuales seleccionados para el examen e incluyen:

- **Confirmación:** consistente en obtener y evaluar una comunicación escrita a una solicitud que efectúa el auditor, que también es por escrito y que corrobora la información contenida en los registros contables de la entidad.

• **Inspección física:** incluye el recuento de los bienes tangibles, tales como existencias, activos fijos, aplicando los procedimientos respectivos.

• **Comprobación:** consiste en examinar documentos sustentatorios para determinar si las cuentas de los estados financieros están adecuadamente presentados.

• **Cálculo:** incluye el chequeo de la precisión matemática de los registros de la entidad por la suma o total de una columna o suma cruzada o horizontal o por el cómputo de los montos y asiento al diario, mayor o auxiliares.

• **Revisión:** comprende una combinación de técnicas de comparación, cálculo e inspección.

08. Las pruebas de detalle, generalmente, son utilizadas en combinación para proveer la suficiente confianza acerca de una aseveración. El alcance mínimo de la prueba en detalle a ser ejecutada, se basa en la evaluación del riesgo combinado, así como también en la consideración de la cantidad de seguridad en los procedimientos analíticos sustantivos, según el criterio del auditor encargado y el supervisor.

09. Los factores a considerar para la aplicación de las pruebas de detalle incluyen:

- Naturaleza e importancia de la aseveración objeto de la prueba.

Las aseveraciones significativas generalmente requieren de una evidencia de calidad superior en la auditoría que está solo disponible en las pruebas de detalle.

- Naturaleza del riesgo combinado (inherente y de control).

Las pruebas sustantivas deberá ser diseñadas para dirigirse al tipo específico y nivel del riesgo cada aseveración. Por ejemplo, para cuentas por pagar, las pruebas de detalle podrían emplearse para buscar los pagos a proveedores relacionados con los saldos por pagar potenciales al probar la integridad de la aseveración.

- Disponibilidad de diferentes tipos de evidencia.

Emplear la evidencia que pueda ser fácilmente obtenida podría ser más eficiente. Por ejemplo, en las auditorías a gobiernos locales, la disponibilidad de sus presupuestos autorizados iniciales y finales y otra información sobre la ejecución del presupuesto, podría ayudar para ejecutar las pruebas de detalle.

- Calidad de la evidencia.

Cuanto más alta sea la calidad de la evidencia, más grande será el nivel de seguridad y confianza que el auditor pueda obtener.

10. Al determinar los tipos de pruebas sustantivas a emplearse, la meta del auditor debe ser elegir la combinación de los procedimientos efectivos que son considerados los más eficientes, en combinación con las pruebas de control de muestreo y las pruebas de controles y de cumplimiento. El auditor debe ejercer su criterio al evaluar la efectividad de todos los procedimientos de auditoría.

11. Las pruebas sustantivas de detalle pueden realizarse en uno de los tres niveles establecidos para una aseveración, según se explica a continuación:

• Alto:  
Niveles: Bajo-Moderado-Alto

Los procedimientos de control no han estado funcionando en forma efectiva y continua durante todo el periodo bajo examen, o simplemente no existen; asimismo, no existe confianza en el ambiente de control y sistema de contabilidad.

12. La aplicación práctica de los niveles de seguridad establecidos en la matriz del riesgo combinado, así como su graduación correspondiente debe ser, con sujeción a su criterio profesional para cada aseveración efectuada por la administración de la entidad examinada.

13. Al considerar la efectividad de un procedimiento, el auditor debe preocuparse por la calidad de evidencia de la prueba sustantiva, la cual depende de las circunstancias bajo las cuales fue obtenida y, por lo tanto, debe evaluarse con escepticismo. Las siguientes son generalizaciones acerca de la evidencia:

- Evidencia obtenida de terceros o partidas independientes que proveen un nivel alto de seguridad que aquél obtenido de las fuentes de la entidad.

- Evidencia obtenida directamente por el auditor mediante la confirmación, examen físico, documentos de comprobación (vouchers) o cálculo, suministra un nivel mayor de confianza que el obtenido indirectamente.

- Evidencia documentaria que provee un nivel superior de certeza que las representaciones orales.

- Evidencia obtenida en o cerca de la fecha del balance general referente a los activos o pasivos que ofrece un nivel superior de seguridad que aquél obtenido antes o después de la fecha del balance general.

- Cuanto más bajo sea el riesgo de control asociado con los controles internos de una entidad, más alta será la seguridad concerniente a la información originada dentro de esa estructura.

**Determinación de las pruebas sustantivas**

14. Para los efectos de determinar las pruebas sustantivas a aplicarse en una auditoría, el auditor debe considerar la utilización de la siguiente matriz que ilustra la integración de tales pruebas, en función al nivel de riesgo combinado (riesgo inherente y riesgo de control) obtenido:

Nivel Riesgo Combinado	Nivel de seguridad	Nivel de seguridad de la pruebas de detalle	
BAJO	51%	BAJO	40%
		MODERADO	45%
		ALTO	51%
MODERADO	70%	BAJO	60%
		MODERADO	65%
		ALTO	70%
ALTO	95%	BAJO	80%
		MODERADO	85%
		ALTO	95%

15. La matriz que se presenta en el numeral anterior no se aplica para las auditorías de entidades conformantes de la actividad empresarial del Estado. Este aspecto será regulado por la contraloría General de la República, de acuerdo con las circunstancias; mientras tanto rigen las prácticas de auditoría vigentes en las firmas auditoras independientes, cuando sean designadas por el Organismo Superior de control para efectuar auditorías en entidades de la actividad empresarial del Estado.

**265 Pruebas sustantivas de detalle**

01. Las pruebas sustantivas de detalle comprenden la aplicación de uno o más técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales. Con frecuencia son aplicadas las pruebas de detalle siguientes: comparación, cálculos, confirmación, inspección física, indagación y observación. Para aumentar la efectividad o eficiencia de las pruebas puede también utilizarse las técnicas de auditoría asistidas por computadora, denominadas "TAAC", las que permiten elaborar informes específicos,

Nivel de riesgo/Combinaciones

Nivel de seguridad de las pruebas de detalle

• **Bajo:**  
Niveles: Bajo-moderado-alto

Los procedimientos de control en la entidad han estado operando en forma efectiva durante el periodo material de examen, así como existe confianza en el ambiente de control interno y sistema de contabilidad.

• **Moderado:**  
Niveles: Bajo-Moderado-Alto

Los procedimientos de control en la entidad han estado ejecutándose en forma apropiada durante el periodo, habiéndose detectado algunas fallas en su funcionamiento, al igual que en su ambiente de control interno y/o sistema de contabilidad o ambos.

así como realizar la comparación de datos en dos o más archivos, combinación de datos para producir nuevos análisis, realización de cálculos, selección de confirmaciones, examen de archivos y clasificación de datos por antigüedad.

02. Al planear las pruebas de detalle deben definirse los objetivos de la prueba, la población de la que son seleccionadas partidas individuales y, las diferencias que pueden requerir un examen adicional.

03. Las pruebas de detalle tienen los objetivos siguientes:

- obtener evidencia de auditoría sobre si las aseveraciones de los estados financieros a las que el objetivo de auditoría está dirigido incluyen errores o irregularidades significativas; y,

- mejorar la efectividad de los procedimientos de auditoría mediante la sub-división de una población, debido a que las partidas que se omitan no tienen oportunidad de ser seleccionadas.

### **Población a examinar**

04. En el diseño de las pruebas sustantivas de detalle, la prueba de aseveración afecta la población (el saldo de la cuenta) cuyas partidas son seleccionadas. Por ejemplo, la aseveración de existencia trata si los activos o pasivos existen en una fecha dada y si las transacciones registradas han ocurrido durante un periodo determinado.

05. Para detallar la prueba de aseveración de existencia, el auditor debe examinar el saldo de la cuenta registrada y considerar lo siguiente:

(a) seleccionar las partidas que contengan el saldo de la cuenta; y,

(b) luego probar aquellas partidas para evaluar si dicha inclusión en la cuenta es apropiada. Por ejemplo, para probar una cuenta de gastos el auditor podría seleccionar los montos del mayor general y luego examinar los comprobantes que sustentan el importe gastado. Sería inapropiado seleccionar tales comprobantes directamente y luego examinar los montos en el mayor general.

07. La población examinada debe concordar o estar reconciliada con los montos registrados en la cuenta que es objeto de la prueba. El auditor debe probar las partidas reconciliadas, de ser posible, en forma apropiada.

08. La aseveración de integridad se refiere a que todas las transacciones y cuentas que deben ser presentadas en los estados financieros fueron incluidas. Para la prueba sustantiva de detalle sobre la aseveración de integridad, el auditor debe seleccionar de una población independiente las partidas que deberían ser registradas en la cuenta. El auditor debe (a) seleccionar los detalles que deben registrarse y, (b) determinar si ellos son incluidos en los registros contables.

### **Métodos de selección para las pruebas de detalle**

09. Las pruebas de detalle de una población pueden ser aplicadas a:

#### **MÉTODOS DE SELECCIÓN DE PRUEBAS DE DETALLE**

- todos los detalles que comprendan la población;
- una muestra representativa de las partidas de la población; o
- una selección de partidas no representativas que tienen una o más características relevantes, tales como aquéllas que son significativas en monto.

10. Una prueba sustantiva de detalle sobre todas las partidas que conforman la población es, generalmente, más apropiada para poblaciones representadas por un pequeño número de partidas. Por ejemplo, diversas cuentas por cobrar importantes o inversiones podrían comprender el total de un balance general.

11. La prueba sustantiva de detalle de todas las partidas que conforman la población es, generalmente, más apropiada para las cuentas representadas por un gran

número de partidas, especialmente, si aquellas son relativamente homogéneas o pueden ser estratificadas dentro de grupos relativamente homogéneos. El auditor selecciona las partidas de una muestra de manera que ésta y sus resultados tienen la expectativa de ser representativas de la población. Cada elemento de la población debe tener una oportunidad para ser seleccionado y, los resultados de los procedimientos realizados pueden ser proyectados a la población total.

12. Las pruebas sustantivas de detalle de una selección no representativa de partidas que tienen una o más características importantes, pueden ser apropiadas para las poblaciones representadas por un gran número de partidas, de las cuales sólo algunas tienen características relevantes. Mientras que el monto y su volumen es frecuentemente la característica principal, otras formas podrían incluir un monto inusual y, una relación con un periodo o evento en particular (tales como transacciones efectuadas antes o después del fin del año). Los efectos de cualquier error encontrado deben evaluarse; sin embargo, a diferencia de los resultados del muestreo representativo aplicados a las partidas seleccionadas, este método no puede ser proyectado a las partidas no examinadas. De acuerdo a esto, el auditor debe aplicar el procedimiento analítico apropiado u otro procedimiento sustantivo a las partidas restantes, a menos que sean inmateriales en su totalidad.

13. Es posible aplicar las pruebas sustantivas de detalle a todas las partidas de una población o a ciertas partidas seleccionadas. Si no lo hacemos aceptamos cierta incertidumbre, con respecto a la evidencia de auditoría obtenida. Esta aceptación es derivada de que a) obtenemos evidencia convincente de auditoría en vez de evidencia concluyente, b) combinamos la evidencia de auditoría con más de una fuente; y, c) aunque sean auditadas todas las partidas individuales, podría existir aun cierta incertidumbre.

### **Selección de partidas clave**

14. Para la selección de partidas de una cuenta puede adoptarse como criterios: la selección de partidas clave y el muestreo representativo. Para una investigación adicional la selección de partidas clave debe considerar los siguientes factores:

- aplicar un enfoque basado en los sistemas y obtener evidencia sustantiva de auditoría que proviene de procedimientos analíticos relativos a la población y, por lo tanto, requiere poca evidencia de la prueba sustantiva de detalles.

- la población contiene un número menor de partidas significativas individuales; por lo que cuando se somete a prueba un número pequeño de partidas clave de una manera eficiente, se cubre una proporción alta de la cuenta.

- la población contiene transacciones no rutinarias o estimaciones contables; por lo tanto, la cuenta no contiene partidas similares que pudieran someterse a muestreo.

15. Las partidas clave son aquellas que, basadas en el juicio profesional del auditor, experiencia y conocimiento sobre la entidad, aparentan ser extraordinarias, inesperadas o propensas a errores. Pueden ser definidas en base determinados parámetros, siendo más eficiente adquirir y analizar los datos de manera electrónica mediante una TAAC. Mediante el examen se obtiene evidencia de auditoría de las partidas clave. Estas partidas pueden ser consideradas de acuerdo a diversas razones, entre ellas:

- existencia de brechas en una secuencia numerada de antemano;
- partidas que exceden o se encuentran por debajo de un valor determinado;
- partidas que exceden una antigüedad determinada o que muestran una característica particular; y,
- partidas que no tienen contrapartida.

### **Muestreo Representativo**

16. El muestreo requiere el ejercicio de criterio profesional así como un conocimiento adecuado de métodos estadísticos de muestreo. Los siguientes párrafos ofrecen

los criterios para la aplicación del muestreo en la auditoría financiera. El auditor debe considerar el costo/beneficio que involucra determinar que tipo de muestreo representativo utilizará.

17. En el muestreo representativo, debe seleccionarse la muestra de todas las partidas que comprendan la población, de modo que cada una tenga oportunidad de ser seleccionada. Por ejemplo, el auditor podría seleccionar las partidas de la muestra de todas las cuentas por cobrar que son reconciliadas con el saldo de la cuenta. Seleccionar las partidas de la muestra de los archivadores no es un buen método de selección válido para cualquier tipo de muestreo, a menos que el auditor haya determinado que todos las partidas comprendidas en la población están incluidas en tales archivos.

18. El número de partidas seleccionadas de la población a examinar está en función del tamaño de la población, la cantidad deseada de seguridad sustantiva de las pruebas de detalle y el método de selección de la muestra. Los siguientes métodos de selección de la muestra representativa están disponibles:

**Métodos de selección de muestras representativas**

- muestreo por unidad monetaria (MUM),
- aproximación al muestreo MUM,
- variables clásicas en el muestreo, y
- otros métodos de muestreo.

19. La selección del método de muestreo a utilizarse queda sujeta al criterio del auditor. Al adoptar esta decisión, el auditor considera si los montos de las partidas individuales de la población están disponibles (tal como un listado detallado o un archivo computarizado), la cantidad esperada de errores, su costo y la eficiencia de cada método de muestreo.

20. Si los montos de las partidas individuales que abarcan la población son conocidos, el auditor usará ya sea el MUM, las variables clásicas en la estimación del muestreo, o el muestreo por aproximación MUM. Si los montos en unidades monetarias de las partidas individuales no son conocidos, el auditor utilizará otros métodos representativos de muestreo. En ciertas circunstancias, pueden emplearse las variables clásicas de muestreo.

**Selección por unidad monetaria**

21. El muestreo por unidad monetaria (MUM) es un tipo de muestreo representativo que el auditor debe considerar aplicar cuando:

- a) las montos en nuevos soles de partidas individuales de la población sean conocidos,
- b) el auditor espera que una pequeña cantidad de errores exista en la población.
- c) la cantidad de errores en una partida individual no pueda exceder a lo registrado en el balance general.

22. En MUM, el tamaño de la muestra se determina por el monto de la unidad monetaria de la población, la prueba de materialidad, y nivel requerido de seguridad sustantiva. La prueba de materialidad incluye una consideración de los errores significativos que podrían existir en la población. Para determinar el tamaño de la muestra para cada nivel de seguridad sustantiva, se plantea a modo de ejemplo los factores de riesgo estadístico que podrían utilizarse.

**Factores de Riesgo Estadístico**

Nivel de Riesgo Estadístico	Factor de Seguridad
50%	0.7
63%	1.0
77%	1.5
86%	2.0
92%	2.5
95%	3.0

23. Para determinar el intervalo del muestreo y tamaño de la muestra MUM, a manera de ejemplo, el auditor podría utilizar las fórmulas siguientes que incluyen los factores de riesgo estadístico.

$$\text{intervalo del muestreo} = \frac{\text{prueba de materialidad}}{\text{factor de riesgo estadístico}}$$

$$\text{tamaño de la muestra} = \frac{\text{cantidad registrada}}{\text{intervalo del muestreo}}$$

24. El tamaño de la muestra debería declararse en números enteros. Cantidades impares o desiguales podrían redondearse al siguiente número entero, es decir, si el tamaño de una muestra es de 40.6 operaciones debería redondearse en 41. Como ejemplo de aplicación de tales fórmulas podría indicarse que para probar una cantidad registrada de S/ 10 millones con una prueba de materialidad de S/ 300,000 y 95% de seguridad sustantiva:

- el factor de riesgo estadístico sería 3.0.
- el intervalo de muestreo sería: S/ 100,000 (resulta de dividir la prueba de materialidad de S/ 300,000 entre el factor de riesgo estadístico de 3.0).

$$\text{Intervalo del muestreo} = \frac{300,000}{3} = \text{S/ } 100,00$$

$$\text{Tamaño de la muestra} = \frac{10'000,000}{100,000} = 100$$

De acuerdo con un principio aleatorio, cada 100,000 veces es seleccionada una unidad monetaria. En consecuencia, el estimado preliminar del tamaño de la muestra de 100 partidas, es calculado dividiendo el monto registrado de S/ 10 millones entre el intervalo del muestreo de S/ 100,000. Dado que el monto de ciertas partidas podría igualar o exceder el intervalo del muestreo, una selección podría incluir más de una partida de muestra (por ejemplo, una selección de S/ 200,000 incluiría 2 de las partidas de muestra estimadas), con lo cual se establece que su número actual será inferior a 100.

25. El auditor considera la eficiencia potencial en el primer año de la auditoría al usar un factor de riesgo estadístico de 3.0 para seleccionar la muestra, pero examinando sólo el número de partidas necesarias para alcanzar el monto planeado de seguridad sustantiva. Las partidas probadas serán ampliadas uniformemente en todos los aspectos seleccionados.

**Aproximación al muestreo MUM**

26. La aproximación al muestreo MUM es un tipo de muestreo representativo que el auditor considera utilizar cuando el criterio para adoptar el muestreo MUM es determinado, pero su costo relativo o dificultad en la selección de la muestra es considerado demasiado alto, y se espera que la aproximación MUM sea menos costosa o difícil.

27. En la aproximación MUM, el auditor primero estratifica la población dentro de grupos relativamente homogéneos basados en su tamaño. Luego, selecciona aleatoriamente partidas individuales para probarlas en cada estrato. El número de partidas seleccionadas está basado en el monto total del estrato y el intervalo del muestreo. El estimado preliminar del tamaño de la muestra debería exceder una muestra MUM para la misma población, al menos en un 25%. Por ejemplo, si el tamaño de la muestra para una población usando el MUM fuera de 100 partidas, se utilizaría 125 en una aproximación al muestreo MUM.

28. Al usar la aproximación de muestreo MUM, el auditor está tratando de lograr el mismo resultado como si aplicara el MUM, pero en un modo que pueda ser menos difícil y costoso; sin embargo, la aproximación MUM requiere la selección y prueba de muestras más extensas que aquéllas obtenidas usando el MUM. Para determinar el método más eficiente de muestreo a utilizar, el auditor

considera el costo relativo y la dificultad en la selección de la muestra, así como el tamaño de la muestra.

29. Una muestra por aproximación MUM debería seleccionarse de acuerdo a lo siguiente:

a. Determinar el tamaño de la muestra:

- calculando el tamaño de muestra comparable MUM (100 en el ejemplo precedente) y,
- aumentando ese tamaño en un 25% (un estimado preliminar del tamaño de la muestra de 125, empleando el ejemplo anterior), o más si el auditor considera que es necesario, después de evaluar el riesgo).

b. Calcular el intervalo de muestreo implícito, dividiendo la población entre el tamaño preliminar de la muestra. (Por ejemplo, para una población de S/. 10 millones y un tamaño de muestra de 125, el intervalo del muestreo es de S/. 80,000). Si un intervalo de muestreo calculado no es un número entero, la cantidad debe redondearse.

c. Si las cuentas del balance general contienen montos que no son homogéneos, deben estratificarse las partidas dentro de grupos homogéneos basados en su tamaño relativo.

d. Seleccionar todas las partidas para cada estrato que comprenderá la prueba:

- dividir el total entre el intervalo implícito del muestreo (redondeándolo) para determinar el número de partidas para el estrato; y,
- emplear una metodología de muestreo aleatorio o sistemática (con un principio aleatorio) para seleccionar el número requerido de partidas. En el ejemplo anterior, la muestra de las 10 partidas del estrato alto, 38 (S/. 3.0 millones dividido entre S/. 80,000), partidas del estrato intermedio, y 4 (S/. 200,000 dividido entre S/. 80,000), partidas del estrato bajo.

30. Las partidas podrían estratificarse de la siguiente manera:

- partidas que igualan o exceden la cantidad del intervalo de muestreo específico (estrato alto),
- partidas significativas (estrato intermedio); y,
- partidas no significativas (estrato bajo).

Como ejemplo se presenta la siguiente tabla que ilustra cómo podría ser estratificado el saldo de una cuenta de balance:

Estrato	Número de elementos en la Población	Balance Total (En nuevos soles)	Balance Promedio (En nuevos soles)	Estimado Preliminar del tamaño de la muestra*	Número de elementos a ser probados*
Alto	10	6,640,000	664,000	83	10
Intermedio	490	3,040,000	6,204	38	38
Bajo	500	320,000	640	4	4
Total	1,000	10,000,000	10,000	125	52

d. Seleccionar todas las partidas del estrato alto para la prueba, y para cada otro estrato:

- dividir el tamaño del agregado por el intervalo implícito del muestreo (redondeándolo) para determinar el número de partidas de muestra para el estrato; y,
- emplear una metodología de muestreo aleatorio o sistemática (con un principio aleatorio) para seleccionar el número requerido de partidas. En el ejemplo anterior, la muestra de los 10 partidas del estrato alto, 38 (S/. 3.0 millones dividido entre S/. 80,000), partidas del estrato intermedio, y 4 (S/. 200,000 dividido entre S/. 80,000), partidas del estrato bajo.

### Variables clásicas del muestreo

31. Las variables clásicas del muestreo es un tipo de muestreo representativo que el auditor considera aplicar cuando espera que exista un número significativo de errores en la población.

32. Tales variables son útiles porque frecuentemente resultan en tamaños de muestra más pequeños en situaciones de errores superiores que aquellos obtenidos empleando el muestreo MUM. Dado que la aplicación de este método es de alguna manera complejo, el auditor debe consultar con los niveles superiores responsables antes de utilizarlo.

### Otros métodos de muestreo

33. Otros métodos de muestreo podrían ser usados si los montos de unidades monetarias en partidas individuales de la población no son conocidos. El auditor podría seleccionar partidas individuales para examinar los atributos de la población. Estos métodos usualmente tienen una aplicación limitada en la prueba sustantiva, excepto para probar la aseveración de integridad en donde la selección es realizada de una población independiente de aquella que está siendo examinada.

34. Las partidas deben seleccionarse utilizando la selección aleatoria basada en tablas de números aleatorios, mediante un generador numérico aleatorio en una computadora, o algún otro método apropiado para esta selección. Por ejemplo, el auditor podría comenzar con un principio aleatorio y luego elegir cada detalle "n" veces, donde "n" es el intervalo del muestreo. El intervalo del muestreo estaría determinado al dividir el número de partidas de la población entre el número deseado de selecciones.

35. Para seleccionar cualquier otro método no descrito en esta sección, el auditor encargado debe consultar con los niveles gerenciales responsables.

### Evaluación de resultados de la muestra

36. Los efectos de cualquier error detectado en una muestra representativa deben ser proyectados a la población. Al hacerlo, el auditor debe observar la causa de cualquier error encontrado y determinar si el error es aislado o representativo de la población total. Si la evidencia es altamente convincente de que un error es aislado (por ejemplo, no representativo de la población), el auditor debe:

- ejecutar procedimientos para probar que el mismo tipo de error no exista en algún otro lugar de la población,
- evaluar el error aislado, y,
- evaluar la muestra, excluyendo el error aislado.

37. El auditor debe considerar si la evaluación del riesgo inherente y riesgo de control permanece apropiado, particularmente en caso que pueda identificarse cualquier error. Si la evaluación del riesgo no fuera apropiada, el auditor encargado consultará con los niveles gerenciales responsables, a fin de determinar si el alcance de los procedimientos sustantivos es adecuado.

38. Cuando varios montos sobrestimados son detectados en cualquier muestra, para probar la aseveración de existencia (por ejemplo, en el caso de probar la sobrestimación), el auditor consultará con los niveles gerenciales responsables al evaluar los resultados de la muestra.

### Evaluando los resultados de una muestra MUM

39. Para un error detectado en una partida seleccionada manualmente en una muestra MUM que iguale o exceda la cantidad del intervalo del muestreo (cada uno de los cuales es seleccionado para la prueba), el error proyectado es la cantidad del error detectado. Para cualquier otro error detectado, el mismo es computado como sigue:

\* El estimado preliminar del tamaño de la muestra es calculado dividiendo el balance total entre el intervalo implícito del muestreo de S/. 80,000. Montos impares o designados son redondeados al siguiente número entero.

\* El número actual de partidas en el estrato alto podría ser inferior que el estimado preliminar del tamaño porque, cuando el monto de la partida de un estrato alto excede el intervalo implícito del muestreo, una selección del estrato alto podría incluir más de una partida de muestra. Por ejemplo, cuando el intervalo implícito del muestreo es S/. 80,000, una selección de S/. 200,000 incluiría 2 o 3 de las partidas de la muestra.

- dividir la cantidad de errores entre la cantidad registrada en cada partida de la muestra; y,
- multiplicar el resultado por la cantidad del intervalo del muestreo.

40. La suma de todos los errores proyectados representa el error proyectado para la muestra. Por ejemplo, suponga que los dos tipos siguientes de errores son detectados en una muestra para la cual el intervalo de muestreo es de S/. 150,000:

- un error de S/. 25,000 detectado en una partida de S/. 250,000 (que excede el monto del intervalo de muestreo), resulta un error proyectado de S/. 25,000, y,
- un error de S/. 50 en una partida de la muestra de S/. 500 representa el 10% del error, y origina un error proyectado de S/. 15,000 (10% de S/. 150,000 del intervalo del muestreo). En este caso, el error proyectado es de S/. 40,000.

41. La evaluación de una muestra MUM seleccionada debe realizarse aplicando TAAC's. Si en las partidas de muestreo resulta un significativo número de errores y los errores proyectados se acercan o exceden al diseño de materialidad, puede ser necesario evaluar la muestra usando las variables clásicas del muestreo; sin embargo, la evaluación es compleja y no puede ser efectuada utilizando TAAC's.

**Evaluando los resultados de una muestra por aproximación MUM**

42. El error proyectado es calculado por el auditor usando cualquiera de los siguientes métodos que reflejan de manera razonable los errores actuales:

Método de la razón o proporción	Primero, para cada estrato, que no sea el estrato alto, cada partida es examinada, dividiendo la suma de todos los errores en las partidas de la muestra, entre la suma de las partidas de la muestra, y multiplicadas por la razón de todas las partidas en el estrato. Segundo, se agrega a la suma de todos los errores detectados en las partidas del estrato alto, los resultados obtenidos en el primer paso.
Método del promedio de la partida	Primero, para cada estrato, que no sea el estrato alto, calcular una cantidad promedio de error, dividiendo la suma de todos los errores en las partidas de la muestra entre el número de todas las partidas de la muestra, y multiplicar el monto promedio de errores por el número de todas las partidas del estrato. Segundo, añadir la suma de todos los errores detectados en las muestras en el estrato alto con los resultados del primer paso.
Método por aproximación MUM	debe utilizarse si se considera que la muestra se aproxima a una muestra MUM.

**270 Procedimientos analíticos sustantivos**

01. Estos procedimientos consisten en comparar los saldos de las cuentas registradas con las expectativas del auditor. El auditor desarrolla una expectativa en que el monto registrado servirá para el análisis y conocimiento de las relaciones entre las cuentas y otros datos. Este estimado se usa, desde luego, para establecer una conclusión sobre las cuentas de los estados financieros. Una premisa básica sobre los procedimientos analíticos es que las relaciones de aceptación general entre los datos pueden, razonablemente, ser esperadas de continuar, a menos que las condiciones sean conocidas e implicarían un cambio en la relación.

02. El examen de las cuentas en detalle y aplicación de otros procedimientos de auditoría consiste en buscar detalles inusuales en los saldos de las cuentas. Este procedimiento es una herramienta apropiada para investigar la causa de una fluctuación significativa, pero no es considerada una prueba analítica sustantiva en sí misma. El auditor puede establecer independientemente el estimado de un saldo de cuenta que algunas veces es sometido a una prueba. Estos cálculos son considerados para reali-

zar los procedimientos analíticos sustantivos. Al hacer los cálculos el auditor debe evaluar la confiabilidad de la información utilizada y seguir los pasos empleados al ejecutar los procedimientos analíticos sustantivos.

03. El riesgo de emitir una conclusión incorrecta sobre el saldo de una cuenta es mayor para los procedimientos analíticos sustantivos que para las pruebas de detalle, debido al extensivo uso de los procedimientos a criterio del auditor. De acuerdo a esto, el control de calidad es de suma importancia. Para ayudar a mantener un alto nivel de calidad en estos procedimientos, la evaluación del grado de confianza a aplicarse en estos procedimientos, el diseño de los mismos, y la formulación de conclusiones sobre los resultados de los procedimientos realizados.

**Procedimientos analíticos sustantivos**

04. Si los procedimientos analíticos sustantivos son empleados, el auditor debe ejecutar los pasos siguientes:

- Determinar la cantidad del límite que es la diferencia entre la expectativa y la cantidad registrada que el auditor aceptará sin examinar. La determinación del límite está sujeta al criterio del auditor, lo cual se sustenta en la cantidad de seguridad sustantiva que se desea al aplicar procedimientos analíticos.
- Identificar una razonable, pronosticable relación, y desarrollar un modelo para calcular una expectativa de la cantidad registrada.
- Reunir datos y/o información para el desarrollo de la expectativa, y ejecutar los procedimientos apropiados para establecer la confiabilidad de la información. La confiabilidad de estos datos está sujeta al criterio del auditor.
- Desarrollar la expectativa del monto registrado empleando la información obtenida durante los pasos previos. La precisión de la expectativa está sujeta al criterio del auditor y se trata más adelante.
- Comparar la expectativa con el monto registrado, y observar la diferencia.
- Obtener explicaciones para las diferencias que excedan el límite, desde que dichas diferencias sean consideradas significativas.
- Corroborar las explicaciones para las diferencias significativas.
- Determinar si las explicaciones y la evidencia son suficientes para el nivel deseado de seguridad real. Si existe la incapacidad de obtener un nivel suficiente de seguridad en los procedimientos analíticos, se debe ejecutar procedimientos adicionales.
- Documentar el monto de cualquier error (es) detectado(s) por los procedimientos analíticos sustantivos y sus efectos estimados.
- Concluir con la presentación justa y razonable del monto registrado.

**PAUTAS PARA EL ESTABLECIMIENTO DEL LIMITE**

05. El límite es la diferencia entre las cantidades esperadas y registradas que pueden ser aceptadas sin un examen adicional. Las siguientes pautas que se presentan como ejemplo se refieren al establecimiento del límite por cada nivel de confianza sobre los procedimientos analíticos.

- **Confianza total:** El límite no debe exceder el 20% de la prueba de materialidad.
- **Confianza parcial:** El límite no debe exceder el 30% de la prueba de materialidad.
- **Ninguna confianza:** Los procedimientos analíticos sustantivos no son empleados.

**Examen de las diferencias significativas**

06. Las diferencias entre la expectativa y la cantidad registrada típicamente se refieren a factores no incluidos en el modelo (tales como transacciones específicas inusuales o cambios en las políticas de contabilidad), una falta de precisión del modelo o errores.

**Cantidad de la diferencia a ser explicada**

07. Al obtener explicaciones, usualmente, es muy útil revisar con el personal de la entidad las suposiciones empleadas para desarrollar la expectativa. El personal de la entidad entonces estará en una mejor posición para ofrecer al auditor una explicación relevante. Si el monto de la diferencia excede el límite, el auditor generalmente tratará de obtener una explicación. La porción de la diferencia que exceda el límite debe ser explicada, a fin de confiar en el procedimiento analítico sustantivo a ejecutar. Si la diferencia no excede el límite, puede no requerirse una explicación. El auditor debe identificar y corroborar todos los factores significativos que puedan causar la expectativa que difiere del monto presente, sin tomar en consideración si los factores aumentan o reducen la diferencia.

**Corroboración de explicaciones**

08. La relevancia y confiabilidad de la evidencia comprobada puede variar significativamente; en consecuencia, el alcance de la corroboración de las explicaciones queda a criterio del auditor. La corroboración puede consistir en revisar la documentación sustentatoria o corroborar las explicaciones recibidas del personal de la oficina de contabilidad, con el personal del departamento de operación que corresponda. Las explicaciones para las fluctuaciones deben ser cuantificadas y dirigir la dirección, en torno a la magnitud del evento causado por la fluctuación. El auditor debe ser cuidadoso al corroborar todas las explicaciones recibidas.

**Explicaciones inadecuadas o corroboración de evidencia**

09. Si una explicación y/o corroboración de la evidencia no explica apropiadamente la fluctuación ni suministra una seguridad completa o parcial, el auditor debe ejecutar procedimientos sustantivos adicionales. Estos procedimientos pueden consistir en:

- incrementar la efectividad de los procedimientos analíticos sustantivos haciendo que la expectativa sea más precisa, a fin de obtener la cantidad de seguridad deseada,
- ejecutar pruebas de detalles y no confiar en los procedimientos analíticos sustantivos que fueron inefectivos, o
- tratar la diferencia como un error.

10. Para aumentar la efectividad de un procedimiento analítico, el auditor necesita tener una expectativa más precisa. Como es difícil medir la precisión de la expectativa y el efecto de cambio en cada uno de estos factores sobre la efectividad del procedimiento, generalmente, es dejado a criterio del auditor. El auditor puede hacerlo así:

- construyendo un modelo más sofisticado o identificando más factores clave y relaciones,
- desagregando la información (empleando la información mensual en vez de la anual) utilizando más datos confiables u obteniendo una confianza mayor en la credibilidad de la información.

11. Si las pruebas de detalle son empleadas para probar el saldo de una cuenta porque las explicaciones adecuadas no pueden obtenerse o corroborarse, el auditor debe obtener un conocimiento total de los estados financieros del año actual cuando aplique los procedimientos analíticos en su totalidad a nivel de tales estados.

12. Si los procedimientos analíticos ejecutados como una prueba sustantiva no ofrecen la cantidad requerida de seguridad, el auditor puede estar en capacidad de usar aquellos procedimientos para complementar un conocimiento de los saldos de cuenta o transacciones después de obtener la seguridad necesaria mediante las pruebas de detalle.

13. Cuando el auditor no tiene confianza en los procedimientos analíticos sustantivos, la seguridad requerida se suministra mediante las pruebas de detalle. En esta situación, menos rigurosa, complementar los procedi-

mientos analíticos puede ser utilizado para aumentar el conocimiento y comprensión del auditor sobre los saldos de cuentas y transacciones después de ejecutar las pruebas de detalle.

**275 Actos ilegales detectados en la entidad auditada****Normas Internacionales de Auditoría  
Sección 240 Fraude y error**

Al planear el examen, el auditor debe evaluar el riesgo de distorsión material que el fraude o error pueden producir en los estados financieros y debe indagar ante la administración, si existen fraudes o errores significativos que hayan sido descubiertos. En base a su evaluación del riesgo el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría que le ofrezcan una certidumbre razonable de poder detectar las distorsiones producidas por fraude o error que tengan un efecto material en los estados financieros en su conjunto.

01. No es objetivo de la auditoría la detección de errores o irregularidades, pero ello no significa que el auditor no esté alerta a la posible presentación de este tipo de situaciones en el curso normal de su trabajo.

02. Se denomina acto ilegal a una infracción de las leyes o regulaciones gubernamentales. Los actos ilegales son atribuidos a las entidades, cuyos estados financieros están bajo auditoría o corresponden a actos incurridos por la gerencia o los empleados en representación de ésta; pudiendo corresponder a las categorías siguientes:

- aquellos que tienen un efecto importante y directo sobre la determinación de los montos en los estados financieros.
- aquellos que pueden tener un efecto indirecto sobre los estados financieros.

03. La determinación sobre si un acto es ilegal, es un aspecto que se encuentra fuera de la competencia de los auditores. El entendimiento, experiencia y entrenamiento del auditor sobre la entidad auditada, puede proporcionar una base para reconocer la existencia de actos cometidos en ésta que pueden ser ilegales. Para determinar si un acto específico es ilegal, se requiere del asesoramiento de un experto capacitado en la profesión de abogacía, así como también pronunciamiento de un tribunal de justicia.

04. El término fraude se refiere al acto intencional cometido por uno o más empleados de la entidad, que tiene el efecto de producir una distorsión en los estados financieros y, puede involucrar:

- manipulación, falsificación o alteración de registros o documentos.
- uso indebido de recursos.
- supresión u omisión de los efectos de las transacciones en los registros o documentos.
- registro de transacciones sin sustentación.
- aplicación indebida de políticas de contabilidad.

05. Por su parte, el término error se refiere al acto no intencional que produce una distorsión en los estados financieros. El error puede manifestarse como:

- incorrección matemática o procesal en los registros sustentatorios o en los datos contabilizados.
- omisión o interpretación equivocada de hechos.
- aplicación indebida de políticas de contabilidad.

**Responsabilidades de la gerencia**

06. Corresponde a la gerencia establecer sistemas de contabilidad y de control interno sólidos, así como disponer las acciones necesarias para el logro de los objetivos y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tienen incidencia en las presentaciones de los estados financieros de la entidad.

**Responsabilidad del auditor**

07. En el desarrollo de su trabajo el auditor obtiene evidencia sobre si los estados financieros carecen de errores e irregularidades de importancia relativa. En el proceso de obtener evidencia de auditoría, el auditor considera las leyes y regulaciones que se reconocen como que tienen un efecto directo e importante sobre la determinación de los montos de los estados financieros.

08. La consideración de los montos de los estados financieros, parte del criterio de que las aseveraciones de los estados financieros están siendo cubiertas por los objetivos de la auditoría. Por tanto, el auditor procura obtener una certeza razonable de que los incumplimientos legales no han ocurrido, o en caso que ocurrieran, de que los estados financieros reflejan debidamente tales consecuencias.

09. De acuerdo con la NAGU 4.60, cuando en la ejecución del trabajo de auditoría, se evidencien indicios razonables de comisión de delito, en cautela de los intereses del Estado, el auditor, sin perjuicio de la continuidad del respectivo examen, debe emitir con la celeridad del caso, un informe especial, con el respectivo sustento técnico y legal, para que se efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata en las instancias correspondientes.

10. La aplicación de esta norma permitirá al auditor que con base en su juicio profesional y en observancia de las normas legales aplicables, ejerza su labor en caso de evidenciarse indicios razonables de comisión de delito durante el desarrollo de su trabajo en la entidad auditada. La instancia correspondiente serán:

- la Procuraduría, en el caso que la auditoría sea realizada por la Contraloría General de la República;
- las Fiscalías, y/o Procuraduría adscrita al sector respectivo, cuando los exámenes sean efectuados por los órganos de auditoría interna conformantes del Sistema y Sociedades de Auditoría designadas. En la misma fecha de iniciado el trámite antes expuesto, los órganos de auditoría interna y las Sociedades de Auditoría, remitirán un ejemplar del informe especial a:

- Contraloría General de la República; y,
- al titular de la entidad, siempre que éste último no se encuentre comprendido en los indicios razonables de comisión de delito.

11. La emisión del informe especial no exime al auditor de su obligación de recomendar medidas inmediatas, para la recuperación del patrimonio del Estado. En la preparación del informe especial se tendrá en cuenta la estructura del informe de auditoría gubernamental.

12. El auditor debe adoptar una actitud de escepticismo. El auditor no debe suponer que la gerencia es deshonesto ni debe asumir una honestidad no comprobada; debe reconocer que existen condiciones o cuestiones emergentes de evidencias obtenidas en auditorías anteriores necesarias para evaluar efectivamente si los estados financieros están libres de cualquier error o irregularidad.

13. El factor primario que distingue los errores del acto ilegal es la intencionalidad o no de la expresión incorrecta de su resultado. A veces es difícil determinar la existencia o no de dicha intención. El auditor debe realizar una apreciación del riesgo potencial en cuanto a la posible existencia de errores o actos ilegales. No debe olvidarse de dicho riesgo, en el sentido de que los errores o irregularidades pueden estar presentes en los estados financieros en forma significativa.

14. El descubrimiento posterior de que existía un error significativo en los estados financieros, no evidencia un inadecuado planeamiento o una mala ejecución del trabajo por parte del auditor.

01. Los asuntos que ocurren durante una auditoría deben documentarse en papeles de trabajo, puesto que ayudan al auditor a cumplir con su labor. Los siguientes aspectos de la auditoría deben ser debidamente documentados en papeles de trabajo:

- planeamiento
- comprensión del sistema de control interno y evaluación de riesgos
- procedimientos de auditoría realizados y evidencias obtenidas
- conclusiones obtenidas

02. Los papeles de trabajo debe ser completos y exactos con el objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones, a fin de demostrar la naturaleza y alcance del trabajo realizado. La concisión es importante pero no debe sacrificarse la claridad y la integridad con el único fin de ahorrar tiempo o papel. Los papeles de trabajo igualmente, deben ser claros, comprensibles, detallados, legibles y ordenados (Ver NAGU 3.30). Los papeles de trabajo no deben incluir asuntos ajenos al examen o irrelevantes.

03. Los papeles de trabajo tienen como objetivos:

- proveer un registro adecuado de que los auditores gubernamentales han cumplido las normas de auditoría generalmente aceptadas, normas internacionales de auditoría y normas de auditoría gubernamental.
- proveer un registro de los principales aspectos de la auditoría y de la evidencia obtenida para formar la opinión del auditor.
- asistir en el proceso de planeación y supervisión de la auditoría.
- asistir a la supervisión en la comprensión del trabajo realizado.

04. Los requisitos básicos que deben reunir los papeles de trabajo son:

- Nombre de la entidad auditada
- Descripción del tipo de examen practicado
- Codificación del papel de trabajo
- Iniciales del personal que los preparó
- Fecha de elaboración del papel de trabajo

**NAGU 2.40 Archivo permanente**

Para cada entidad sujeta a control se debe implantar, organizar y mantener actualizado el archivo permanente.

05. Los archivos de papeles de trabajo en una auditoría financiera son los siguientes:

Ref.	Archivo
P	Archivo permanente.
L	Archivo de planeamiento.
F	Archivo corriente auditoría financiera.
E	Archivo corriente examen especial.
CO	Archivo de comunicación de hallazgos de auditoría.
R	Archivo resumen de auditoría.
C	Archivo de correspondencia.
O	Archivo opcional.
P	Archivo varios.

**Archivos permanentes**

06. Los archivos permanentes tienen por objetivo mantener la disponibilidad de la información de importancia, sin necesidad de reproducirla cada año. Este archivo debe implementarse por cada entidad comprendida en el ámbito de competencia del Sistema Nacional de Control, el cual está conformado por un conjunto orgánico de documentos que contienen copias y/o extractos de información de interés. El contenido de los archivos deben revisarse anualmente para asegurarse que estén comple-

**280 Papeles de Trabajo**

**NAGU. 3.50 Papeles de trabajo**

El auditor gubernamental debe organizar un registro completo y detallado de la labor efectuada y las conclusiones alcanzadas, en forma de papeles de trabajo.

tos y contengan la información actual. Estos archivos deben arreglarse en forma ordenada con índices apropiados y mantener la información siguiente:

Código	Contenido del Archivo Permanente
P1	<p>Información sobre los antecedentes y organización de la entidad auditada</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• estructura orgánica de la entidad.</li> <li>• reglamento de organización y funciones.</li> <li>• manuales de organización y funciones de las áreas clave.</li> <li>• manual de procedimientos aprobado.</li> </ul>
P2	<p>Extractos o copias de acuerdos importantes y otros documentos legales importantes</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• leyes de creación, modificatorias y otros documentos relacionados.</li> <li>• estatuto social.</li> <li>• plan operativo institucional.</li> <li>• presupuesto autorizado.</li> <li>• memoria institucional.</li> <li>• acuerdos de directorio o decisiones importantes adoptadas por la alta dirección.</li> <li>• resoluciones y directivas emitidas por la entidad.</li> <li>• donaciones.</li> </ul>
P3	<p>Extractos sobre el sistema de contabilidad</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• registros, quien mantiene y procesa los asientos contables.</li> <li>• empleados clave, autorizados para firmar y aprobar las operaciones.</li> <li>• políticas contables vigentes en la entidad.</li> <li>• flujogramas de las principales actividades de la entidad.</li> <li>• estados financieros.</li> </ul>
P4	<p>Documentos de auditoría externa</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• informe de auditoría.</li> <li>• plan anual de auditoría.</li> <li>• informe de evaluación del plan de auditoría.</li> <li>• denuncias.</li> </ul>

### Los archivos corrientes

07. Dan respaldo a la opinión del auditor. Generalmente, incluyen la documentación sobre la manera como el auditor comprende el sistema de control interno de entidad, los procedimientos de auditoría realizados y las evidencias que se han obtenido durante la fase de planeamiento y trabajo de campo. Este archivo contiene la cédulas matrices y submatrices elaboradas por el auditor, en base al balance de comprobación y los estados financieros a la fecha del período examinado. Este archivo se codifica con la letra **F**, habiéndose establecido la codificación alfanumérica secuencial para las diversas cédulas indicadas en el reverso de la tapa del correspondiente archivo. Tales archivos están conformados por el archivo de planeamiento, archivo corriente, archivo resumen, archivo de comunicación de hallazgos de auditoría y archivo de correspondencia.

Código	Contenido de archivo corriente
F1	<p>Balance de comprobación y asientos de reclasificación y ajuste.</p> <p>Estados financieros.</p> <p>Saldos de caja-banco y equivalentes de efectivo.</p> <p>Valores negociables.</p> <p>Existencias.</p> <p>Gastos pagados por adelantado.</p> <p>Inversiones en valores.</p> <p>Inmuebles, maquinaria y equipo.</p> <p>Bienes agropecuarios.</p>

<p>Bienes culturales.</p> <p>Infraestructura física.</p> <p>Otros activos.</p> <p>Proveedores.</p> <p>Tributos por pagar.</p> <p>Otras cuentas por pagar.</p> <p>Provisión para beneficios sociales.</p> <p>Deudas a largo plazo.</p> <p>Ingresos y costos diferidos.</p> <p>Patrimonio.</p> <p>Estado de gestión.</p> <p>Cuentas de orden.</p> <p>Cuentas presupuestarias.</p>
---

### Archivo de planeamiento

08. El archivo de planeamiento incluye la documentación relacionada con el proceso de planeamiento de la auditoría financiera, sobre la cual se sustenta dicha etapa y el plan general de auditoría. Este archivo debe contener criterios y herramientas técnicas utilizadas para el planeamiento de la auditoría, así como información sobre la comprensión de las actividades y operaciones de la entidad por examinar. El archivo de planeamiento se codificará con la letra **L**, habiéndose establecido la codificación alfanumérica secuencial para las diversas cédulas, indicadas en el reverso de la tapa de cada archivo. El siguiente índice puede utilizarse y adaptarse según las circunstancias:

Código	Contenido de archivo de planeamiento
L1	Memorándum de planeamiento (Plan general de auditoría).
L2	Programa de auditoría.
L3	Decisiones sobre el planeamiento: enfoque y análisis.
L4	Registros de actividades para obtener información sobre la entidad por examinar.
L5	Evaluación del riesgo de auditoría.
L6	Criterios de materialidad.
L7	Compensación de las actividades y operaciones de la entidad.

### Archivo de comunicación de hallazgos de auditoría

09. En este archivo se incluyen los papeles de trabajo documentos relacionados con la ejecución de la auditoría. Además, se incluyen los oficios remitidos por el equipo de auditoría, respecto a los hallazgos de auditoría resultantes del trabajo realizado. Se codifica este documento con las siglas: **OC**. Igualmente, este archivo contiene los comentarios y aclaraciones presentadas por los funcionarios y servidores comprendidos en los hallazgos de auditoría. Estos documentos se codifican con la sigla: **DR**.

### Archivo resumen de auditoría

10. Este archivo incluye los papeles de trabajo y documentos referidos a los temas claves o aspectos importantes ocurridos durante el curso de la auditoría. Este archivo se codifica con la letra **R**, habiéndose establecido la codificación alfanumérica correlativa para los diversos documentos, indicados en el reverso de la tapa de cada archivo.

Código	Contenido de archivo resumen de auditoría
R1	<p>Puntos pendientes-superados.</p> <p>Copia del informe de auditoría.</p> <p>Memorándum de control interno.</p> <p>Resumen de acontecimientos significativos.</p> <p>Comentarios de las modificaciones sobre el alcance y objetivos de la auditoría posteriores a la aprobación del plan general de auditoría.</p> <p>Carta de representación.</p> <p>Carta de abogados.</p> <p>Puntos de atención</p> <p>Comentarios sobre eventos subsecuentes.</p>

Memorándum de conclusiones.  
Lista de verificación de conclusión de auditoría.  
Control del tiempo.  
Relación total de archivos utilizados.

**Archivo de correspondencia**

10. Este archivo incluye todos los documentos administrativos remitidos o recibidos por el equipo de auditoría durante el curso de la auditoría. El archivo de correspondencia se codifica con la letra C, habiéndose establecido la codificación alfanumérica para los diversos documentos: c.1 correspondencia remitida y, c.2 correspondencia recibida. Es conveniente preparar un índice de toda la documentación remitida y recibida, consignándose la referencia y el contenido en forma breve.

**Cédulas de trabajo**

11. Los papeles de trabajo incluyen las siguientes cédulas:

- **Cédula matriz:** presenta en forma global los montos que son objeto de examen, a partir de la cual se generan las cédulas sumarias. Se referencian al documento fuente, que puede ser el balance general.
- **Cédula sumaria:** son papeles de trabajo que desagregan la información proveniente de la cédula matriz.
- **Cédulas analíticas:** son aquellas que desagregan cada cédula sumaria.

**Marcas de auditoría**

12. Son signos elaborados para identificar y explicar los procedimientos de auditoría ejecutados. Toda cédula de trabajo debe servir a un propósito; por lo tanto, debe contar con marcas del trabajo realizado. Las marcas de auditoría son de dos tipos:

- con significado uniforme: se emplean frecuentemente en la auditoría; y,
- con leyenda a criterio del auditor: se emplean describiendo su significado en la cédula correspondiente.

13. Las reglas que deben observarse para la aplicación de las marcas de auditoría son:

- se escriben con lápiz o lapicero rojo;
- el supervisor debe emplear un color distinto de lápiz o lapicero;
- se incluyen en la última cédula de cada rubro, indicando al lado derecho, la leyenda y marcas utilizadas.

14. Las marcas básicas de auditoría más utilizadas son las siguientes:

Signo	Descripción de la marca
✓	Cotejado, comprobado y correcto
✓✓	Verificado y revisado con documentación sustentatoria.
✓X	Verificado con libros oficiales y registros auxiliares.
✓↑	Sumas correctas vertical.
✓→	Sumas correctas horizontal.
C	Cálculo verificado.
C	Circularizado.
C	Circularización confirmada.
I	Inspección física.
⊙	Operación autorizada.
X	Documento no conforme.

**285 Aplicación de TAACs -Técnicas de Auditoría asistidas por computador**

**Normas Internacionales de Auditoría Declaración 1009 "Técnicas de auditoría con ayuda del computador"**

Cuando se planea la auditoría, el auditor debe considerar una combinación apropiada de técnicas de auditoría manuales y con ayuda del computador. La efectividad y los procedimientos de auditoría pueden ser mejorados mediante el uso de TAAC's

01. Muchos sistemas contables computarizados realizan tareas que no dejan evidencia visible y, en tales circunstancias, puede ser para el auditor impracticable realizar pruebas manuales. La carencia de evidencia visible puede ocurrir en diferentes etapas del procesamiento contable como por ejemplo:

- es posible que no existan documentos de ingreso cuando los órdenes de ventas se trabajan en línea;
- los cálculos de intereses, pueden ser generados por programas de cómputo sin autorización visible de transacciones individuales; y,
- no se producen reportes de salida mediante el sistema.

02. Las técnicas de auditoría asistidas por computador-TAACs, están diseñadas para examinar los controles de procesamiento computarizado. El objetivo del auditor es estar en capacidad de confiar en tales controles en un cierto grado, para reducir la extensión de procedimientos de auditoría sustantivos, necesarios para verificar la información procesada por el sistema.

03. Las Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador (TAACs), son herramientas que permiten al auditor aumentar el alcance de la auditoría y su eficiencia con procedimientos de auditoría automatizados, que de otro modo, habrían sido efectuados manualmente -por ejemplo, la selección de la muestra o las sumas o asientos de los saldos de cuenta. TAACs también puede ser empleada cuando no pueda obtenerse evidencia adecuada y suficiente, por ejemplo, al seleccionar transacciones que son mantenidas solamente en los registros del computador.

04. TAACs deben ser desarrolladas en situaciones donde existe interés por aumentar la eficiencia o efectividad de la auditoría. Los objetivos podrían ser:

**a. Oportunidad para aplicar los métodos del muestreo.**

Las rutinas de auditoría de muestreo precodificado están disponibles y permiten a los auditores implementarlas fácilmente. Estas rutinas ayudan a los auditores a determinar el tamaño adecuado de la muestra, a seleccionarlas y evaluarlas.

**b. Verificación de la integridad de la población.**

Cuando se selecciona las muestras de poblaciones, es crítico para los auditores asegurar que todas las partidas en la población hayan estado sujetas a selección. Los auditores pueden emplear las TAACs para agregarlas a todas las transacciones o saldos de cuenta en la población y conciliar el total con los registros de la entidad. Esto es muy difícil de hacerlo manualmente debido a los grandes volúmenes de las transacciones procesadas.

**c. Aumento en la extensión de los procedimientos de auditoría**

Los computadores pueden realizar cálculos a velocidades muy altas, haciendo practicable probar poblaciones enteras y eliminar el riesgo de seleccionar una muestra no representativa.

**d. Eliminación del trabajo tedioso.**

Muchos procedimientos de auditoría manuales requieren que los auditores realicen cálculos tediosos. En algunos

casos, es posible emplear las TAACs, para automatizar estos procedimientos, permitiendo a los auditores enfocar su trabajo en áreas que requieran su preocupación.

#### e. Reducción en el tiempo de la auditoría

El tiempo necesario para desarrollar las TAACs puede variar de 25 a 500 horas. La rutina de computación, generalmente, varía de 20 a 75 horas, dependiendo del número de cambios requerido.

#### f. Flexibilidad

Utilizar las TAACs en computadores, permite a los auditores analizar las transacciones contables en forma rápida, económica y eficiente, efectuar cálculos matemáticos, muestreos estadísticos y producir reportes financieros.

05. Las TAACs pueden ser clasificadas dentro de tres grupos:

- técnicas orientadas a los sistemas,
- técnicas orientadas a los datos; e,
- información, y herramientas automatizadas.

#### Papeles de trabajo de TAACs

06. El Auditor encargado debe revisar y completar toda la documentación TAACs y sus resultados. Debe prepararse un archivo de documentación por cada TAAC y actualizarlo cada vez que se ejecute. La documentación debe contener los objetivos de la auditoría, especificaciones del informe y otros papeles de trabajo relativos. El equipo de auditoría es responsable de asegurar que las TAACs se encuentren debidamente documentadas, de acuerdo con los procedimientos que para tal efecto emita la Contraloría General de la República. Puede ser conveniente mantener los papeles técnicos relacionados con el uso de las TAACs separados de otros papeles de trabajo de la auditoría.

07. Los papeles de trabajo deben contener suficiente documentación para describir la aplicación de la TAAC, como por ejemplo:

##### a) Planeamiento:

- objetivos de la TAAC.
- la TAAC específica a ser usada.
- controles a ser ejecutados.
- personal, oportunidad y costo.

##### b) Ejecución:

- preparación de la TAAC y prueba de procedimientos y controles.
- detalles de las pruebas efectuadas por la TAAC.
- detalles sobre ingreso, procesamiento y salida.
- información técnica importante acerca del sistema contable de la entidad.

##### c) Evidencia de auditoría:

- salida de información obtenida.
- descripción del trabajo de auditoría realizado.
- conclusiones de auditoría.

#### Utilización de las TAACs

08. Las TAACs pueden emplearse en la realización de diversos procedimientos de auditoría incluyendo:

- pruebas de detalle de transacciones y de saldos -por ejemplo: probar todas (o una muestra de) las transacciones de un archivo de cómputo.
- procedimientos de revisión analítica -por ejemplo: identificar fluctuaciones o partidas inusuales.
- pruebas de cumplimiento de controles generales del ambiente SIC (Sistemas de Información Computarizada), como por ejemplo: el uso de datos de pruebas para verificar los procedimientos de acceso a las bibliotecas de programas.

#### Técnicas orientadas a la Información

9. Las técnicas orientadas a la información están diseñadas para seleccionar las transacciones que los auditores pueden emplear para el cumplimiento y/o los controles internos de la prueba, ya sea manual o aplicación computarizada.

10. Un ejemplo de una técnica orientada a la información, diseñada para examinar un control del cumplimiento del procesamiento computarizado, es la selección de datos del registro principal que contiene condiciones de error, que deberían haber sido previstas por el programa de corrección por computadora y rutinas de validación.

11. La principal preocupación del auditor al emplear las técnicas orientadas a la información es verificar la integridad de la población. Esto se cumple normalmente utilizando una TAAC para computar un control total que pueda estar en contra de los registros de la entidad. Un ejemplo de dicho cálculo es la computación del saldo de cuentas por cobrar, como parte de una muestra de confirmación de préstamos. El saldo de cuentas por cobrar computado por las TAACs estaría dispuesto en contra de los registros de la entidad, para verificar la integridad de la población.

12. En algunos casos, el principal objetivo de una TAAC es calcular una población total. En estos casos, la TAAC debería incluir una selección de la muestra de los registros totalizados. Esto se hace para asegurar que los registros representan transacciones apropiadas.

#### Aplicación de la TAAC

13. Los principales pasos que debe seguir el auditor en aplicación TAAC son:

- Establecer el objetivo de la aplicación de la TAAC.
- Determinar el contenido y la accesibilidad de los archivos en la entidad.
- Definir los tipos de transacciones a ser probadas.
- Definir los procedimientos a ser realizados con la información.
- Definir los requerimientos de salida.
- Identificar al personal de auditoría y de cómputo que pueden participar en el diseño y aplicación de la TAAC.
- Perfeccionar las estimaciones de los costos y beneficios.
- Asegurar que el uso de la TAAC es apropiadamente controlado y documentado.
- Ejecutar la aplicación de la TAAC.
- Evaluar los resultados.

#### Control de aplicación de la TAAC

14. La utilización de una TAAC debe ser controlada por el auditor encargado, para asegurar razonablemente que los objetivos de auditoría y procedimientos específicos de la TAAC han sido alcanzados y que no ha sido manipulada por el personal de la entidad. Los procedimientos específicos necesarios para controlar el uso de una TAAC, dependerá de su aplicación particular. Al establecer el control de auditoría, el auditor debe considerar la necesidad de:

- aprobar las especificaciones técnicas y efectuar una revisión del trabajo que involucra el uso de la TAAC.
- revisar los controles generales SIC de la entidad que pueden contribuir a la integridad de la TAAC.
- asegurar la integración apropiada de la información de salida dentro del proceso de auditoría.

#### 290 Desarrollo y comunicación de hallazgos de auditoría

##### NAGU. 3.60 Comunicación de hallazgos de auditoría

Durante el proceso de la auditoría, el auditor encargado debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos, a fin de que en un plazo fijado, presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados documentariamente, para su evaluación y consideración en el informe correspondiente. (Modificada por Resolución de Contraloría N° 112-97-CG del 20.06.97)

01. Para realizar una auditoría eficiente y efectiva, el auditor debe obtener un apropiado entendimiento de la estructura de control interno de la entidad examinada. El grado de confianza que pueda tener el auditor sobre el sistema de control interno de una entidad depende de muchos factores, dentro de los cuales, se incluye al ambiente de control, el diseño y operación del sistema de contabilidad y los procedimientos de control.

02. Durante el desarrollo de la auditoría financiera el auditor puede detectar asuntos importantes relativos a la estructura de control interno de la entidad que deberían ser informados. Tales asuntos se denominan "Hallazgos de Auditoría" aunque, generalmente, se les identifica como debilidades materiales o importantes, errores o irregularidades y, también como condiciones reportables.

### DEFINICIÓN DE HALLAZGO

03. Los hallazgos de auditoría en la auditoría financiera, se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera confiable y consistente, en relación con las aseveraciones efectuadas por la administración en los estados financieros.

04. Los hallazgos de auditoría pueden referirse a diversos aspectos de la estructura de control interno, entre otros: ambiente de control, sistema de contabilidad o procedimientos de control. Los siguientes son ejemplos de asuntos que pueden considerarse como hallazgos:

### DEFICIENCIAS EN EL DISEÑO DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

Estas pueden estar referidas a:

- inadecuada segregación de funciones en relación con los objetivos de control establecidos;
- ausencia de revisiones y aprobaciones apropiadas de transacciones, registros contables o informes;
- inadecuados procedimientos para evaluar la aplicación correcta de los principios de contabilidad generalmente aceptados;
- evidencia de errores en el sistema para suministrar información completa y correcta, debido a deficiencias en su diseño;
- inadecuadas normas internas para salvaguardar los activos de la entidad;

### Errores o irregularidades en la operación de la estructura de control interno

Estos pueden estar referidos específicamente a:

- errores en los controles identificados para prevenir o detectar omisiones en la información contable;
- errores en el sistema para suministrar información completa, correcta y consistente, de acuerdo con los objetivos de control de la entidad; como consecuencia de omisiones en la aplicación de procedimientos de control interno;
- errores en la protección de activos, de pérdidas, daños o subvaluaciones;
- errores intencionales, tanto de empleados, como de la gerencia o, en la evidencia sustentatoria;
- errores en la realización de tareas propias de la estructura de control interno;
- errores consistentes en la omisión intencional en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados;
- incorrectas representaciones de la gerencia;
- falta de entrenamiento y capacidad de los empleados o la gerencia para el cumplimiento de sus funciones.
- manipulación, falsificación o alteración de los registros contables o documentación sustentatoria (irregularidades);

05. Una auditoría financiera no está diseñada para identificar todos los hallazgos posibles; sin embargo, una

vez detectados deben ser comunicados a la entidad. Al efectuar la evaluación de los hallazgos, el auditor debe considerar varios factores relacionados con la entidad, como son: su tamaño, complejidad, diversidad de actividades, estructura orgánica y otras características.

06. En la auditoría financiera realizada a una entidad pública, la responsabilidad del auditor se extiende más allá de aquellas señaladas en las normas de auditoría generalmente aceptadas. El auditor debe emitir una opinión sobre las aseveraciones de la gerencia acerca, de si los controles internos vigentes al final del período son suficientes en relación con los estados financieros y permiten alcanzar los siguientes objetivos:

- si los activos están protegidos contra pérdidas provenientes de adquisición uso o disposición no autorizada.
- si las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la Normatividad legal vigente que podrían tener un efecto directo e importante sobre los estados financieros.
- si las transacciones están apropiadamente registradas, procesadas y sumarizadas para permitir la preparación de estados financieros confiables.

07. La evaluación del auditor sobre los controles internos de la entidad y los resultados de otros procedimientos de auditoría, forman la base de la opinión del auditor, respecto de las aseveraciones de la gerencia acerca de la efectividad de los controles internos. El auditor debe comunicar cualquier debilidad de control interno y considerar los efectos de tales debilidades sobre los informes preparados o las auto-evaluaciones practicadas por la propia entidad.

08. Si el auditor determina que una opinión puede ser expresada sobre la aseveración de la gerencia acerca de algunos o todos los objetivos de control, el tipo de opinión a emitirse dependerá si la aseveración de la gerencia acerca de la efectividad de los controles internos, está razonablemente presentada y si están identificados los hallazgos de auditoría pertinentes.

09. En la auditoría financiera los hallazgos pueden clasificarse en el siguiente orden:

- (a) debilidades materiales,
- (b) situaciones que no son consideradas debilidades importantes (condiciones reportables); y,
- (c) otras debilidades menos significativas.

10. Una debilidad material, representa una situación que debe ser comunicada en la cual, el diseño u operación de uno o más elementos de la estructura de control interno, no reduce a un nivel relativamente bajo el riesgo de errores o irregularidades en montos que podrían ser importantes en relación a los estados financieros que están siendo examinados, que puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el curso normal de sus tareas asignadas dentro del período.

11. Si existen o no debilidades materiales al final del período auditado, el auditor debe concluir que los controles de la entidad son inefectivos o efectivos. La existencia de una debilidad importante impide opinar en el sentido de que la estructura de control interno es efectiva en relación con sus objetivos. Si una debilidad material se relaciona sólo con un objetivo de control, el auditor debe determinar si los otros controles son efectivos en alcanzar el resto de objetivos.

12. Lo expuesto anteriormente, no exime al auditor de la responsabilidad de informar a la entidad, distintas situaciones y sugerencias, con relación a las actividades que por su naturaleza van más allá que los asuntos propios de la estructura de control interno. Tales asuntos podrían estar referidos a la eficiencia operacional en algunas áreas administrativas o en otras partidas importantes de la entidad.

13. Las debilidades materiales identificadas en una auditoría financiera son consideradas como hallazgos. En la parte III de este Manual se describen con mayor amplitud los elementos de un hallazgo de auditoría, cuya naturaleza y presentación es algo distinta a la estructura fijada para desarrollar un hallazgo en la auditoría financiera y que se muestra a continuación:

**ELEMENTOS DEL HALLAZGO DE AUDITORIA**

- Condición: constituida por la situación actual o "lo que es"
- Criterio: representado por la norma o la unidad de medida que se compara con la condición o "lo que debe ser"
- Causa: razón o las razones por la que ocurrió la condición.
- Efecto: consecuencia o impacto posible pasado o futuro( cuando sea aplicable).

14. Desarrollar en forma completa todos los elementos del hallazgo en una auditoría financiera, no siempre podría ser posible. Por lo tanto, el auditor debe utilizar su buen juicio y criterio profesional para decidir cómo informar determinada debilidad importante identificada en la estructura de control interno. La extensión mínima de cada hallazgo de auditoría dependerá de como éste debe ser informado, aunque por lo menos, el auditor debe identificar la condición, el criterio, la causa y el posible efecto (como naturaleza, no necesariamente el monto), a efecto de permitir que los funcionarios responsables determinen el efecto y adopten la acción correctiva apropiada y oportuna.

**REVISIÓN GENERAL DE PAPELES DE TRABAJO**

15. Los papeles de trabajo, incluso aquellos que pueden mantenerse exclusivamente por medios electrónicos, son revisados por el Jefe de equipo de manera continua durante la auditoría y tan pronto como se culmine el trabajo de auditoría. El revisor de los papeles de trabajo debe considerar diversos aspectos, entre otros, si:

- el trabajo se ha realizado de acuerdo con las políticas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República;
- los objetivos de los procedimientos de auditoría fueron logrados y si las conclusiones son coherentes con los resultados de la auditoría y respaldan la opinión del auditor sobre los estados financieros;
- los papeles de trabajo de auditoría son pertinentes, documentan debidamente la evidencia obtenida y guardan coherencia internamente.
- se identificaron los problemas durante la auditoría y fueron solucionados con conocimiento de los niveles superiores.

16. El propósito de llevar a cabo la revisión de los papeles de trabajo, es llegar a la conclusión afirmativa de que éstos, respaldan la opinión sobre los estados financieros y muestran que la auditoría cumple con los requisitos establecidos por la Contraloría General de la República. La revisión que efectúe el supervisor de los papeles de trabajo que el auditor encargado haya revisado previamente, puede estar limitada por la confianza que se tenga en este último. La revisión que efectúe el supervisor se documenta mediante la inscripción de sus iniciales en los papeles de trabajo, su firma en los programas de trabajo y Memorándum de Conclusiones.

**EVALUANDO SI LOS ESTADOS FINANCIEROS CARECEN DE ERRORES O IRREGULARIDADES DE IMPORTANCIA RELATIVA**

17. Si consideramos que la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada para formarse una opinión, evaluamos si los estados financieros carecen de errores e irregularidades de importancia relativa. Una conclusión en el sentido que los estados financieros carecen de errores e irregularidades de importancia relativa, soportada con evidencia suficiente, significa que el auditor está satisfecho de que el riesgo de que ocurran tales circunstancias en los estados financieros, se ha reducido a un nivel bajo.

18. Si existieran diferencias de auditoría no ajustadas, el supervisor debe considerarlas en forma individual y en conjunto, con el objeto de establecer si éstas denotan la existencia de errores o irregularidades de importancia

relativa en los estados financieros. Ello implica considerar:

- las circunstancias relacionadas con diferencias significativas no ajustadas de auditoría y los aspectos cualitativos de éstas, incluso su efecto sobre la presentación y revelación en los estados financieros;
- si en el periodo anterior existieron diferencias no ajustadas de auditoría y, si fuera así, su naturaleza y efecto en la presentación de los estados financieros del año actual;
- la posibilidad de que puedan existir errores e irregularidades que no fueron descubiertos, en vista de la falta de precisión de los procedimientos de auditoría ejecutados.

19. Si el supervisor establece que las diferencias no ajustadas de auditoría indican la existencia de errores o irregularidades de importancia relativa en los estados financieros, debe disponer la realización de procedimientos adicionales de auditoría, hasta quedar satisfecho que los estados financieros de la entidad auditada carecen de errores e irregularidades de importancia, o que éstas realmente existen.

**EVALUANDO LOS ASUNTOS RELATIVOS CON LA EMPRESA EN MARCHA**

20. La presunción de empresa en marcha es definida de la siguiente forma:

**De no existir información que indique lo contrario, la entidad continúa operando durante un período razonable en el futuro y no tiene la intención, ni tampoco la necesidad de liquidar, ni reducir sustancialmente la magnitud de sus operaciones.**

21. El auditor es responsable de evaluar si existe una duda sustancial sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha durante un período razonable, después de la fecha del balance general; se considera que es razonable un período de tiempo que no exceda de un año (aplicable para empresas estatales).

22. El auditor no es responsable de predecir las condiciones o eventos futuros. El hecho que una entidad pueda dejar de existir como empresa en marcha con posterioridad al informe de auditoría se refiere a una duda sustancial, aun dentro de un año a partir de la fecha de los estados financieros, lo que no indica, de por sí, un desempeño inadecuado por parte del auditor. El hecho de no revelarse a una duda razonable en un informe de auditoría no se considera como que provea certeza con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

23. Los procedimientos de auditoría pueden incluir lo siguiente: discusiones con la gerencia, indagaciones, examen de documentos y, consideración de los eventos después de la fecha del balance general, con respecto a partidas que afecten la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha.

**EVALUANDO LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LAS REVELACIONES CORRESPONDIENTES**

24. En concordancia con la evaluación de la evidencia de auditoría, con relación a los objetivos de auditoría, deben leerse los estados financieros después de efectuar los correspondientes ajustes y considerar si:

- los estados financieros han sido elaborados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y políticas contables aceptables, aplicadas consistentemente o si, las modificaciones se presentan razonablemente;
- se ha revelado, clasificado y descrito la información apropiada, de acuerdo con principios políticas contables, así como fueron aplicadas las leyes y regulaciones pertinentes;
- la información financiera guarda coherencia con nuestros conocimientos sobre la entidad auditada.

25. Deben desarrollarse procedimientos analíticos para comparar las relaciones y tendencias observadas en los estados financieros con aquellas que anticipamos. Los resultados de los procedimientos analíticos pueden orientarnos a recomendar cambios en la presentación, efectuar indagaciones adicionales, o efectuar otros procedimientos de auditoría que podrían modificar nuestra opinión.

### COMUNICACIÓN DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORÍA

26. La comunicación de hallazgos de auditoría es el proceso mediante el cual, el auditor encargado hace conocer a los funcionarios responsables de la entidad auditada, a fin de que en un plazo previamente fijado presenten sus comentarios o aclaraciones debidamente documentadas, para su evaluación oportuna y consideración en el informe. Su propósito es proporcionar información útil y oportuna, en torno a asuntos importantes que posibilite recomendar, en su momento, la necesidad de efectuar mejoras en las operaciones y en el sistema de control interno de la entidad.

27. Los hallazgos de auditoría se refieren a deficiencias o irregularidades identificadas, como consecuencia de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Tan pronto como sea desarrollado un hallazgo de auditoría, el auditor encargado debe comunicar a los funcionarios responsables de la entidad examinada, con el objeto de:

- obtener sus puntos de vista respecto a los hallazgos presentados;
- facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

28. Una vez evaluada la información proporcionada y tan pronto reúna los elementos suficientes que evidencien las presuntas deficiencias o irregularidades, el auditor encargado procederá a formular los hallazgos de auditoría. En base a ellos, cursará los respectivos oficios de comunicación, teniendo en consideración lo siguiente: a) reserva b) materialidad o importancia c) hallazgos vinculados a la participación y competencia personal de su destinatario; d) recepción acreditada.

### Plazos para la recepción de comentarios de la entidad

29. El plazo para la recepción de las aclaraciones o comentarios, requiere ser establecido teniendo en cuenta las particularidades de cada hallazgo de auditoría, tales como: a) la naturaleza de la materia bajo análisis; b) el alcance del examen; y, c) si la persona a la que debe dirigirse la comunicación no labora en la entidad auditada, entre otros aspectos.

30. Para la presentación de las aclaraciones o comentarios, en el oficio de comunicación de los hallazgos de auditoría, el auditor encargado indicará un plazo de respuesta de hasta cinco (5) días hábiles. Para las ampliaciones de plazo que soliciten los funcionarios debe considerarse los aspectos siguientes:

- procede su otorgamiento por una sola vez, siempre y cuando lo solicite la persona receptora de la comunicación sustentadamente por escrito, antes del vencimiento del plazo;
- si existieran circunstancias particulares o limitaciones justificables que tenga la persona comunicada, el auditor encargado, en coordinación con el supervisor y el nivel gerencial correspondiente, pueden otorgar una ampliación extraordinaria de diez (10) días útiles.
- se entiende que la solicitud de prórroga ordinaria ha sido aceptada a su recepción, salvo denegación expresa, contándose el término en días hábiles siguientes al vencimiento del primer plazo.
- los límites al plazo para la presentación de aclaraciones o comentarios, no excederán de diez (10) o quince (15) días hábiles, respectivamente.

### Comunicación de resultados a ex funcionarios

31. Cuando el equipo de auditoría haya agotado todos los medios a su alcance para ubicar a la persona que debe

recibir la comunicación, procederá a citarla mediante aviso publicado en el Diario Oficial El Peruano u otro de mayor circulación de la localidad en que se encuentre la entidad auditada. La publicación debe ser efectuada por tres días hábiles consecutivos. Cuando la persona que debe recibir una comunicación se encuentra en el extranjero, se procederá a efectuar la notificación a través del Ministerio de Relaciones Exteriores.

32. Los asuntos de menor importancia que no justifiquen su inclusión en el informe, pero que el auditor considera que pueden ser de interés para la entidad auditada, deben ser informados por escrito, conforme a los procedimientos establecidos. Los asuntos aislados y carentes de significación, deben ser comunicados directamente a la persona responsable de efectuar la corrección pertinente.

### Entrevistas preliminares con funcionarios responsables

33. La comunicación escrita sobre hallazgos de auditoría con funcionarios responsables de la entidad auditada, es parte sustancial de los procedimientos de auditoría. La comunicación mediante oficio incluyendo la información sobre los hallazgos de auditoría, tiene el objeto de requerir el punto de vista de la entidad; sin embargo, tales esfuerzos deben ser precedidos por entrevistas con los funcionarios responsables de la entidad en los niveles medios y bajos, especialmente, en cuanto se refiere a los asuntos de carácter individual. No debe esperarse acumular un número importante de hallazgos de auditoría para comunicarlos en forma conjunta a los niveles responsables de la entidad.

34. La discusión de los hallazgos antes de elaborar el borrador del informe, debe dar como resultado documentos más completos y menos susceptibles de ser refutados en los comentarios de la entidad, dado que es posible recoger las opiniones preliminares sobre aspectos tales como las causas de las deficiencias y la naturaleza de las medidas correctivas a implementarse. Esto reducirá el tiempo empleado en su preparación, de manera que el informe final se encuentre listo dentro de los plazos previstos.

### Conferencia final con la alta dirección de la entidad auditada

35. La conferencia final es realizada por el Auditor encargado y el Supervisor del equipo de auditoría al término del trabajo, para hacer conocer a los funcionarios de alto nivel de la entidad examinada, en forma oral y por escrito, mediante oficio, la totalidad de los hallazgos de auditoría encontrados en el transcurso de su trabajo. El propósito de esta conferencia final es informar a la alta dirección, sobre los hallazgos de auditoría que, durante el trabajo de campo, fueron comunicados por escrito a los funcionarios de menor nivel y empleados responsables de las situaciones identificadas.

36. La comunicación de los hallazgos y la evaluación de las respuestas de la entidad significan que el auditor ha concluido la fase ejecución y que ha acumulado en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar el trabajo efectuado y el producto final a elaborar, cual es el informe de auditoría.

### MEMORÁNDUM DE CONCLUSIONES

37. Los hallazgos de auditoría deben documentarse en el memorándum de conclusiones. Este documento reúne los aspectos más significativos de la auditoría. Es una buena práctica iniciar la preparación del memorándum de conclusiones, al desarrollarse las primeras decisiones, debido a lo cual al concluir la auditoría estará terminado.

38. El memorándum de conclusiones es un documento interno que describe los asuntos siguientes:

- la confirmación de que los papeles de trabajo fueron revisados;
- las conclusiones con respecto a si los estados financieros carecen de errores e irregularidades de importancia relativa;

- el tratamiento y solución de asuntos contables y de auditoría que sean significativos y extraordinarios;
- la discusión de los hallazgos de auditoría, con relación a los objetivos de la auditoría;
- las conclusiones sobre si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para formarse una opinión de auditoría;
- una evaluación de la presentación de los estados financieros.

39. El Memorándum de conclusiones también debe revelar si las responsabilidades de todos los miembros del equipo de auditoría se han cumplido. Asimismo, es necesario incluir una conclusión con relación a lo adecuado de los papeles de trabajo para sustentar el informe de auditoría sobre los estados financieros y, su adherencia a las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General. Este documento debe ser firmado por el Supervisor y el Jefe de Equipo y fechado, antes de la emisión del informe de auditoría.

40. Antes de retirarse de la entidad examinada el auditor debe asegurarse que ha cumplido todos los aspectos procedimentales prescritos por la normatividad vigente. Entre ellos, deberá prestar especial atención a la obtención de la "carta de representación" y asegurarse que los archivos de papeles de trabajo de la auditoría estén completos.

41. El retiro del equipo de auditoría de la entidad debe ser coordinado con los niveles gerenciales pertinentes de la entidad auditada, con lo cual se dará por terminado el trabajo. El término de la auditoría debe darse a conocer por escrito.

**PARTE II**  
**AUDITORIA FINANCIERA**

**CAPITULO IV**

**Sección**

100 Visión general.

**CAPITULO V**

**FASE DE PLANEAMIENTO**

**Sección**

- 100 Planeamiento general de la auditoría.
- 115 Comprensión de las operaciones de la entidad.
- 120 Aplicación de procedimientos de revisión analítica.
- 125 Diseño de pruebas de materialidad.
- 130 Identificación de cuentas y aseveraciones significativas de la administración.
- 135 Ciclos de operaciones más importantes.
- 140 Normas aplicables en la auditoría de los estados financieros.
- 145 Restricciones presupuestarias.
- 150 Comprensión del sistema de control interno.
- 155 Ambiente de control interno.
- 160 Comprensión del sistema de contabilidad.
- 165 Identificación de los procedimientos de control.
- 170 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 175 Efectividad de los controles sobre el ambiente SIC (Sistema de información computarizada).
- 180 Evaluación del riesgo inherente y riesgo de control.
- 185 Otros procedimientos de auditoría.
- 190 Memorándum de planeamiento de auditoría.
- 195 Programa de auditoría.

**CAPITULO VI**

**FASE DE EJECUCION**

**Sección**

- 210 Visión general.
- 220 Evidencia y procedimientos de auditoría.
- 230 Pruebas de controles.
- 240 Muestreo de auditoría en pruebas de controles.
- 250 Pruebas sustantivas.
- 265 Pruebas sustantivas de detalle.
- 270 Procedimientos analíticos sustantivos.
- 275 Actos ilegales detectados en la entidad auditada.
- 280 Papeles de trabajo.
- 285 Aplicación de TAACs-Técnicas de auditoría asistidas por computador.
- 290 Desarrollo y comunicación de hallazgos de auditoría.

**CAPITULO VII**

**FASE DEL INFORME DE AUDITORIA**

**Sección**

- 310 Aspectos generales.
- 320 Procedimientos analíticos al final de la auditoría.
- 330 Evaluación de errores.
- 340 Culminación de los procedimientos de auditoría.
- 350 Revisión de papeles de trabajo.
- 360 Elaboración del informe de auditoría.
- 370 Informe sobre la estructura de control interno de la entidad.
- 380 Observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre el control interno financiero de la entidad.
- 390 Auditoría de asuntos financieros.
- Glosario.

**310 Aspectos generales**

01. El proceso de auditoría financiera tal como se ha considerado en este manual comprende su desarrollo en tres fases. La primera es la fase de *Planeamiento* donde se define la estrategia de auditoría a seguir y luego de completar diversas tareas propias de este proceso, se formula el memorándum de planeamiento y los programas de auditoría a aplicar en la fase siguiente. La fase de *Ejecución*, está referida al momento en que se ejecutan los programas de auditoría (o pruebas para obtener evidencia de auditoría). La tercera fase se denomina *Informe de Auditoría*, y está referida a la finalización o conclusión del trabajo, donde se realizan las tareas orientadas a reunir las evidencias de auditoría para sustentar la opinión sobre los estados financieros de la entidad objeto de examen.

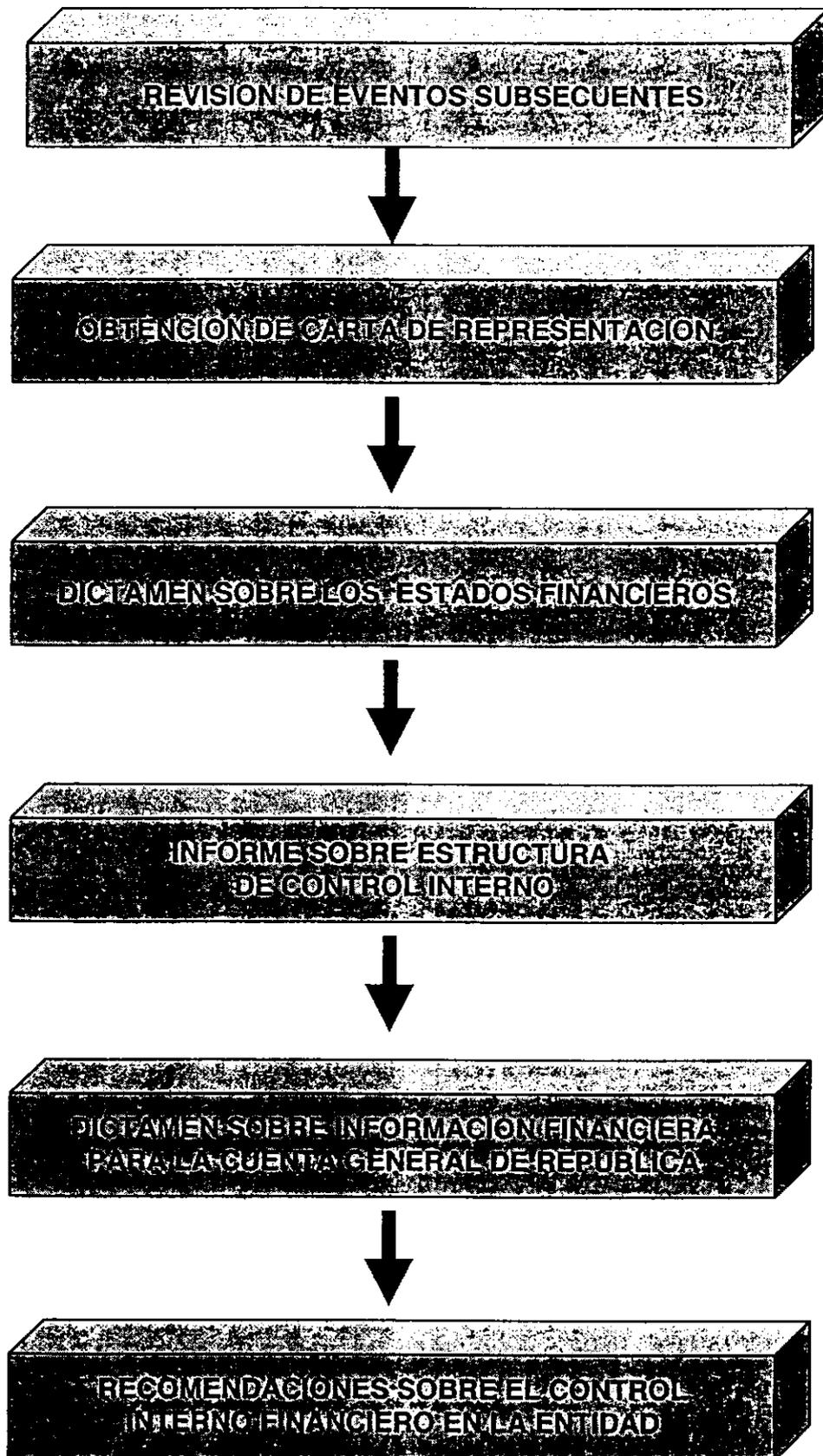
02. El auditor debe formar su opinión sobre los estados financieros cuando haya ejecutado los pasos siguientes:

- Evaluación de los resultados de todas las pruebas aplicadas;
- Aplicación de procedimientos analíticos generales;
- Revisión de eventos subsecuentes;
- Revisión de las aseveraciones erróneas;
- Evaluación de la carta de los abogados de la entidad;
- Obtención de la Carta de Representación; y,
- Elaboración de observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre control interno financiero.

03. Las secciones siguientes contienen lineamientos para asistir al auditor en la preparación del informe y dictamen de auditoría sobre los estados financieros de la entidad, así como también respecto de otros procedimientos que deben ser ejecutados por el auditor ( Ver gráfico 6).

GRAFICO N° 6

**PROCESO DE LA AUDITORIA FINANCIERA  
FASE: INFORME**



**320 Procedimientos analíticos al final de la auditoría****Propósito de los procedimientos analíticos**

01. Al finalizar la auditoría o cerca de su terminación, el auditor puede ejecutar procedimientos analíticos, a fin de evaluar si los estados financieros tomados en su conjunto son congruentes con el conocimiento obtenido de la entidad bajo examen. Estos procedimientos no están diseñados para proporcionar seguridad sustantiva acerca de cuentas específicas o errores potenciales; por lo tanto, no se necesita llevarlos a cabo al mismo nivel de detalle que cuando ejecutamos procedimientos analíticos sustantivos.

Estos procedimientos tienen los propósitos siguientes:

- Determinar si se ha obtenido un entendimiento adecuado sobre todas las fluctuaciones y relaciones en los estados financieros, mediante otros procedimientos de auditoría.
- Determinar si otra evidencia de auditoría es consistente con las explicaciones obtenidas por las diferencias significativas documentadas durante la aplicación de procedimientos analíticos, y.
- Asistir al auditor a formarse una opinión que sea consistente con las conclusiones alcanzadas durante las pruebas de saldos de cuentas y clases de transacciones de los estados financieros.

02. Los procedimientos analíticos son ejecutados con el propósito de resaltar y explicar los cambios significativos ocurridos, con relación al ejercicio anterior en rubros materiales de los estados financieros y para satisfcernos que la información presentada en los estados financieros es consistente con el conocimiento adquirido de la entidad y nuestra evidencia de auditoría. El contenido específico del análisis puede variar, dependiendo de factores tales como la naturaleza de la entidad, el tamaño, complejidad de sus operaciones y el nivel de detalle en los estados financieros.

03. Si los procedimientos analíticos indican que no ha sido obtenido un entendimiento adecuado sobre las relaciones y diferencias o si existe inconsistencias en la evidencia de auditoría reunida mediante otros procedimientos de auditoría, será necesario una mayor investigación y pruebas para lograr un entendimiento apropiado o para resolver las inconsistencias. Si el auditor considera efectivo y eficiente ejecutar procedimientos analíticos en más detalle a nivel de estados financieros, entonces podrá utilizar sus resultados para acumularlos y apoyar los procedimientos anteriormente realizados.

**Ejecución de procedimientos analíticos**

04. Para alcanzar los propósitos de los procedimientos analíticos el auditor debe:

- Comparar los montos del año actual con la información financiera comparativa.
- Identificar diferencias significativas.
- Entender las diferencias identificadas.
- Considerar los resultados de los procedimientos analíticos.

**Comparar los montos del año actual con la información financiera comparativa**

05. La información financiera debe estar resumida como en los estados financieros. Si está disponible la información auditada el año anterior que sea comparable con la información del año actual, debe ser usada para efectos de comparación. Si la información auditada del año anterior no está disponible, el auditor debe usar cualquier otra información que provea una base razonable para comparación. El auditor podría también ejecutar análisis de ratios sobre la información del año actual y compararla con los ratios derivados de años anteriores.

**Identificar diferencias significativas**

06. El auditor debe establecer parámetros para determinar si una diferencia es significativa. Las diferencias identificadas son un asunto sujeto al juicio del auditor. El auditor debe también considerar la ausencia de diferencias esperadas cuando se encuentre identificando aquellas que son significativas.

**Entender las diferencias identificadas**

07. El auditor debe entender todas las diferencias significativas identificadas. Las causas deben ser descritas brevemente y ser referenciadas para corroborar la evidencia en los papeles de trabajo. Si el auditor no entiende la causa de una diferencia significativa o si entendiendo no es consistente con la evidencia de los papeles de trabajo, debe ejecutar procedimientos suplementarios apropiados para obtener un entendimiento o para resolver cualquier incongruencia.

**Considerar los resultados de los procedimientos analíticos**

08. El auditor debe considerar estos resultados para determinar si un entendimiento adecuado de las diferencias significativas fueron obtenidos y la evidencia es consistente y adecuada para sustentar la opinión sobre los estados financieros.

09. La ejecución de procedimientos analíticos puede permitir tomar conocimiento de cambios significativos en la razón de activos corrientes a pasivos corrientes o en la rotación de cuentas por cobrar e inventarios, aspectos que en el caso de una empresa estatal, constituye una información útil para la administración.

**330 Evaluación de errores**

01. Con el objeto de formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor debe concluir si el enfoque de la auditoría fue suficiente y los estados financieros no tienen errores importantes. Estos errores existen si no estamos de acuerdo con el monto, clasificación, presentación o revelación de las partidas o sus totales en los estados financieros. En base a su evaluación el auditor debe determinar el tipo de informe a emitir sobre los estados financieros examinados.

02. Adicionalmente, el auditor necesita considerar las implicaciones de los errores sobre:

- La evaluación de los controles internos.
- El cumplimiento de las leyes y regulaciones vigentes.

03. Los errores pueden clasificarse en las siguientes categorías:

- Errores conocidos u otros errores e irregularidades.
- Errores probables.

**Errores conocidos u otros errores e irregularidades**, constituyen las diferencias de auditoría que el auditor ha cuantificado, como resultado de aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, al realizar pruebas sustantivas de detalle se determina que la evidencia indica que una adquisición reciente de activo fijo debió ser registrada en S/. 400,000; pero en realidad se registró en S/. 30,000. En consecuencia las cuentas de activo fijo y cuentas por pagar están subvaluadas en S/. 100,000.

**Errores probables**, corresponden a los errores que no pueden ser cuantificados con precisión, basándose en la evidencia disponible. Estos errores, generalmente, incluyen:

- Mejores estimados de los errores e irregularidades, detectados mediante procedimientos analíticos sustantivos;
- Errores proyectados en poblaciones probadas mediante muestreo representativo;
- Errores en las estimaciones contables, que a juicio del auditor, no son razonables.

**Investigación de errores conocidos**. Después de determinar y cuantificar los ajustes, el auditor solicita a la gerencia que regularice los errores conocidos, a menos que sean muy pequeños en relación con su importancia relativa. Aún cuando pueda juzgarse que los errores conocidos no son importantes en el año examinado, éstos pueden originar errores importantes al sumarse a errores probables y, a los efectos arrastrados de errores conocidos que se originaron en periodos anteriores.

05. Si un error es identificado, debe investigarse su naturaleza y causa, con un grado razonable de escepticismo profesional. Tales errores pueden ser originados por:

• Errores que son equivocaciones no intencionales en los estados financieros; como por ejemplo inexactitudes matemáticas o aplicación errónea de normas contables

• Irregularidades, que son errores intencionales en los estados financieros; como por ejemplo la manipulación, falsificación de registros o documentos o registro de transacciones sin sustento.

#### Desacuerdo de la administración en relación a errores identificados

06. Si la administración está en desacuerdo con los errores identificados por el auditor y si éste es importante, el auditor puede considerar las opciones siguientes:

• La entidad podría ejecutar procedimientos, tal como revisar todos o la mayoría de las partidas de la población relevante, para refinar la cantidad estimada de la declaración errónea. En esta situación, el auditor debe probar los procedimientos y conclusiones de la administración;

• El auditor podría creer que ha obtenido suficiente evidencia y podría formar una opinión de los estados financieros en base a sus estimados.

• El auditor podría desear incrementar la seguridad en los errores probables para convencer a la administración de la entidad o para apoyar su opinión sobre los estados financieros. Por ejemplo, el auditor podría escoger incrementar su seguridad probando partidas adicionales. Estos procedimientos mayormente incrementarán la seguridad del auditor en los hallazgos previos, pero no afectarán materialmente el monto de los errores posibles.

#### Errores no ajustados

07. Si la administración de la entidad declina efectuar ajustes sobre cualquier error identificado, el auditor debe considerar su efecto potencial en el dictamen en términos cuantitativos y cualitativos. Si el total no ajustado es importante el auditor debe modificar su opinión sobre los estados financieros. Los errores en forma individual o en total son importantes si, a la luz de las circunstancias que las rodean, es probable que el juicio de una persona razonable confiando en la información podría haber sido cambiado por la corrección de las partidas. La modificación de la opinión basada en la materialidad del total no ajustado de errores es un asunto de juicio del auditor. La base para ello debe ser documentada en el memorándum de conclusiones.

#### Consideraciones cuantitativas

08. Cuando los errores no ajustados son considerados importantes, no existe un solo monto que pueda ser utilizado para modificar la opinión del auditor. En vez de ello, el auditor debe seguir un proceso que considera un determinado número de factores cuantitativos para alcanzar esta decisión.

09. Mientras que el auditor podría comparar el total de errores no ajustados con asuntos importantes de los estados financieros, tomados en su conjunto, el auditor reconoce que los errores son un estimado y que, por lo tanto, existe un riesgo de errores adicionales. El riesgo incluye la provisión para el riesgo de muestreo, en virtud de la imprecisión de los procedimientos sustantivos de auditoría y los saldos de las cuentas inmateriales no auditadas.

10. El informe del auditor enfatiza la presentación apropiada de los estados financieros en su conjunto. Cuando se considera los efectos de cualquier error no ajustado sobre los estados financieros, el auditor debe tener en cuenta que él está tomando menos responsabilidad por las partidas individuales en los estados financieros e información complementaria que por todas en su conjunto.

#### Consideraciones cualitativas

11. El auditor debe considerar numerosos factores cualitativos cuando determine los efectos de errores no ajustados en el informe de auditoría. El auditor podría escoger modificar o calificar el informe sobre los estados financieros, aún si los montos de cualquier error no ajustado no sea cuantitativamente importante. Ejemplos de errores por los cuales el auditor podría considerar emitir un dictamen modificado, incluye:

• Errores en saldos de cuentas o transacciones que son consideradas sensitivos a los usuarios de los estados financieros;

• Errores que se compensan uno a otro en total, pero que son significativos individualmente; y

• Errores que tienen un efecto significativo en la aseveración presentada por la administración.

#### Errores no ajustados detectados en años anteriores

12. El auditor debe considerar los efectos sobre los estados financieros del año actual de los errores detectados en años anteriores. Si son corregidos en el año actual, el auditor debe registrar el efecto en los estados financieros del año actual. Por ejemplo, los gastos subestimados de ejercicios anteriores corregidos en el período actual podrían resultar en gastos sobreestimados en el período actual. Si no fuera corregido, el auditor debe considerar el error en combinación con los errores del período actual.

#### Errores provenientes de ejercicios anteriores detectados en el período actual

13. Si, durante la auditoría del período actual, el auditor detecta un error que proviene de un período anterior pero no fue detectado previamente, el auditor debe determinar si éste es importante para los estados financieros del período anterior o actual. Si el error es considerado importante, el auditor debe determinar los efectos, si los hubiera, sobre los estados financieros del período actual y su dictamen.

### 340 Culminación de los procedimientos de Auditoría

01. Antes de emitir su informe el auditor debe concluir la realización de los procedimientos siguientes:

- Evaluación de la carta de los abogados de la entidad.
- Eventos subsecuentes.
- Representaciones de la administración.

#### Evaluación de la carta de abogado

02. Los litigios son contingencias que pueden involucrar la posibilidad de que ocurra una pérdida importante que debe ser revelada en los estados financieros de la entidad. Los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas internacionales de contabilidad, especifican los criterios para el registro y revelación de contingencias que se derivan de tales circunstancias.

03. El motivo para requerir las cartas de los abogados, obedece a la necesidad de obtener evidencia de auditoría para corroborar las representaciones de la administración, en torno al proceso en litigio, sean éstos pendientes o proyectados, reclamos, o gravámenes no ejecutados. Tales asuntos pueden detectarse mediante procedimientos de auditoría que se ejecutan durante el examen, como leer las actas de sesiones de Directorio, contratos y correspondencia en general.

04. Consecuentemente, al considerar cualquier pasivo contingente o incertidumbre que pudiera afectar a la entidad o sus estados financieros, el auditor debe efectuar indagaciones con su asesor legal, en torno a litigios, reclamos y gravámenes. La evidencia de auditoría que proporcione el asesor legal de la entidad puede proveer la corroboración necesaria de las representaciones de la administración; sin embargo, siempre será apropiado remitir cartas al asesor legal externo.

05. Las indagaciones y las respuestas deben cubrir el período bajo examen y el período subsecuente a la terminación del trabajo de campo. La respuesta del asesor legal de la entidad debe ser obtenida aproximadamente al finalizar el trabajo de campo. Si un período largo transcurre desde el fin del trabajo de campo a la emisión del informe, una actualización subsecuente debe ser obtenida en forma escrita y documentada en los papeles de trabajo para la emisión del informe.

06. Las respuestas de los abogados en el sentido de que no respaldan la conclusión sobre la posibilidad de que una pérdida importante sea remota, generalmente, indica que es probable que dicha pérdida ocurra. Como ejemplos pueden plantearse los casos siguientes cuando los abogados:

- Restringen excesivamente su opinión.
- Expresan una opinión débil o restringida en exceso.
- Expresan que el resultado de la acción legal es imposible de predecir.
- Expresan que la entidad tiene una *adecuada defensa*.
- No expresan una gran probabilidad de que la entidad prevalezca en el litigio.

#### Eventos subsecuentes

07. Los estados financieros que se dictaminan presentan la situación financiera de la entidad a una fecha determinada y los resultados de operaciones y flujos de efectivo por el período que termina en esa fecha. Los sucesos o transacciones que tienen efectos importantes en los estados financieros pueden ocurrir o conocerse después de la fecha del balance general, pero antes de que se emita el dictamen. Tales sucesos se denominan eventos subsecuentes.

#### Normas Internacionales de Auditoría Sección 560 Eventos subsecuentes

*El auditor debe aplicar procedimientos diseñados para obtener evidencia suficiente y competente de que todos los hechos ocurridos hasta la fecha de su dictamen que requieran ajuste o revelación en los estados financieros, han sido debidamente identificados. El auditor debe considerar el efecto que los eventos subsecuentes a la auditoría produzcan sobre los estados financieros y su dictamen.*

08. El propósito de la revisión de eventos subsecuentes es determinar si todos los sucesos importantes que afectan los estados financieros de la entidad que se dictaminan, han sido reconocidos y tratados adecuadamente. El período que cubre la revisión de eventos subsecuentes cubre desde la fecha del balance general hasta la fecha en que termina la auditoría.

09. La fecha del informe del auditor normalmente, es la fecha de conclusión del trabajo de campo. Hasta esa fecha el auditor es responsable de conocer los eventos significativos que deberían reflejarse en los estados financieros o que calificarían la opinión a emitir.

10. Para satisfacerse de que se han identificado todos los sucesos importantes subsecuentes hasta la fecha de su dictamen, el auditor debe realizar los procedimientos pertinentes. Estos procedimientos son adicionales a las pruebas sustantivas que pueden aplicarse a transacciones después de la fecha del balance general. Los procedimientos a ejecutar pueden incluir:

- Revisión de actas de Directorio, por el período posterior a la fecha del balance;
- Indagación sobre los asuntos tratados en las sesiones de Directorio de las que aún no se dispone de las transcripciones;
- Revisión de registros contables elaborados a partir de la fecha del balance;
- Indagación al asesor legal de la entidad, en relación a litigios, reclamos o gravámenes.

11. Si durante la revisión pueden identificarse eventos subsecuentes significativos, el auditor debe determinar si éstos se encuentran reflejados adecuadamente en los estados financieros de la entidad. Si tales eventos no están debidamente revelados en los estados financieros, entonces el auditor considerará modificar su opinión.

12. El auditor no tiene generalmente obligación de ejecutar procedimientos para identificar eventos subsecuentes después que el informe es emitido. Si el auditor es consciente de algún evento que podría haber afectado el informe, si hubiera sido conocido antes de la emisión, el auditor debe seguir los procedimientos que son aplicables en tal circunstancia.

#### Carta de representación

13. Las manifestaciones vertidas por la administración o gerencia constituyen una de las fuentes de evidencia de auditoría más significativas. Estas manifestaciones se efectúan verbalmente a lo largo de la auditoría en respuesta a determinados interrogantes y, por escrito al concluirse, a través de una carta de representación. Es

necesario discutir su contenido con los funcionarios apropiados con suficiente tiempo, para reducir la posibilidad de enfrentarse con el rechazo de la gerencia a suministrar este documento.

#### NAGU 3.70 Carta de Representación

El auditor debe obtener una carta de representación del titular y/o del nivel gerencial competente de la entidad auditada.

14. La carta de representación constituye una confirmación escrita acerca de las manifestaciones significativas realizadas por la gerencia y otros empleados durante la auditoría. Permite asegurar que no existan malas interpretaciones sobre la información u opiniones que han sido proporcionadas; concentra la atención de la gerencia en declaraciones específicas y recuerda a los firmantes de la carta que consideren seriamente si han proporcionado toda la información importante y necesaria para la auditoría.

15. El alcance y contenido de la carta de representación de la administración o gerencia debe reflejar las circunstancias específicas de cada auditoría. Por lo general debe cubrir aspectos tales como:

- Cuestiones en las que el conocimiento de los hechos se limita a la administración.
- Cuestiones que requieren criterio u opinión cuya corroboración no se puede obtener razonablemente por otro medio.
- Planes o actitudes de la gerencia que puedan afectar los estados financieros.
- Falta de cumplimiento de asuntos contractuales o legales que puedan afectar los estados financieros.
- Existencia de irregularidades que involucren a la gerencia o aquellos empleados que poseen cargos claves en la administración.
- Ausencia de actos irregulares o ilegales por si hubieran ocurrido.
- El reconocimiento explícito de la gerencia de su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o los que fueran apropiados.
- La disponibilidad de los registros financieros y datos vinculados con el trabajo.
- La disponibilidad de actas de las reuniones de junta de accionistas y directorio.

16. La carta de representación complementa los otros procedimientos de auditoría ejecutados por el auditor, pero no es un sustituto de ellos. Representaciones escritas evitan cualquier mal entendido que podría producirse si sólo declaraciones orales fueran recibidas de la administración. En algunas circunstancias evidencia corroborativa para las declaraciones podría no estar disponible fácilmente, tal como aquella que involucra la intención de la administración con relación a una transacción futura.

17. Si la administración rehúsa proporcionar la carta de representación requerida, el auditor debe considerar esto como una limitación al alcance de la auditoría. En esta situación, el auditor debe evaluar la confiabilidad de otras declaraciones recibidas de la administración durante la auditoría.

18. La carta de representación debe ser firmada por los funcionarios responsables de la administración, quienes en opinión del auditor, son conocedores directamente o a través de otros, acerca de los asuntos propios de la carta de representación.

19. La carta de representación debe tener la misma fecha del informe del auditor. Si hay una demora significativa entre la fecha del informe y su emisión el auditor debe considerar obtener una carta de representación actualizada de la administración.

#### 350 Revisión de papeles de trabajo y estados financieros

01. A medida que avanza la auditoría hay una continua revisión de papeles de trabajo y una evaluación de los resultados de las pruebas de auditoría. La planeación y la supervisión se mantienen durante todo el trabajo. Al terminar cada fase de la auditoría, aumenta el conocimiento del auditor sobre el respaldo de los estados finan-

cieros y se hacen modificaciones a los procedimientos, según los resultados de las pruebas confirmen o cuestionen el conocimiento previo obtenido.

02. La revisión de papeles de trabajo y estados financieros que se realizan al final del trabajo, es la última verificación para cerciorarse de que todos los asuntos y problemas importantes han sido identificados, analizados y solucionados convenientemente. Aunque las etapas de la revisión final se mezclan entre sí, para fines de exposición se pueden dividir en: (a) Evaluación de los resultados de la auditoría, (b) revisión de los estados financieros y, (c) complementación administrativa de los papeles de trabajo.

03. **Evaluación de los resultados de la auditoría.** A medida que se terminan las pruebas para cada uno de los rubros incluidos en los estados financieros, el auditor encargado firma con sus iniciales el renglón correspondiente del programa de auditoría, anota los errores monetarios en los estados financieros y sugiere los ajustes pertinentes. Este trabajo debe ser revisado por el supervisor de auditoría.

04. Deben estudiarse las causas de los errores y las implicancias por decisiones previas acerca de la confiabilidad de los registros y controles contables y, el alcance de las pruebas de auditoría. Una parte importante de la revisión es la evaluación de los procedimientos de auditoría a la luz de los resultados de las pruebas.

05. **Revisión de los estados financieros.** La revisión final de los estados financieros y de los papeles de trabajo están estrechamente relacionadas; algunas partes se realizan simultáneamente. Por ejemplo, cuando se completan los papeles de trabajo para un rubro particular en los estados financieros, normalmente se estudia la presentación de la cuenta correspondiente. La información de las notas a los estados financieros, generalmente, se verifica al mismo tiempo que los montos correspondientes a tales estados.

06. La participación del auditor depende en la revisión final de los estados financieros, incluye también la revisión del borrador del informe de auditoría que acompañará a tales estados.

#### Terminación de los papeles de trabajo

07. El objetivo principal de la revisión de papeles de trabajo, es obtener certeza razonable de que la auditoría a los estados financieros está completa y que se ha documentado apropiadamente. La documentación es importante dado que los papeles de trabajo serán utilizados en la planeación de auditorías futuras.

08. A medida que se revisan los papeles de trabajo, el equipo de auditoría los codifica y archiva sistemáticamente, así como determina cuáles pueden eliminarse, de manera que el archivo sea tan integrado y conciso como sea posible.

### 360 Elaboración del informe de auditoría

#### Normas Internacionales de Auditoría Sección 700 *El dictamen del auditor sobre los estados financieros*

El auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para expresar su opinión sobre los estados financieros. El dictamen del auditor debe contener la clara expresión escrita de su opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. La revisión y evaluación implica considerar si los estados financieros han sido preparados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con un marco para la presentación de información financiera identificado, que puede estar constituido por las normas internacionales de contabilidad o las normas locales.

#### Aspectos conceptuales

01. El informe de auditoría es el medio a través del cual el auditor, emite su juicio profesional sobre los estados financieros que ha examinado. El informe es la expresión escrita donde el auditor expone su conclusión sobre la tarea que realizó. Cada una de las distintas fases de una auditoría tienen como objetivo final la emisión del informe.

02. En su informe el auditor expresa que ha examinado los estados financieros de una entidad, identificando cómo llevó a cabo su examen aplicando las normas de auditoría

generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental, indicando además si dichos estados presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

03. Es común que al informe del auditor sobre los estados financieros se le denomine *dictamen del auditor*. Esta fue la expresión usada por algunos organismos profesionales en el pasado. Hoy en día la profesión del Contador Público ha generalizado su denominación bajo el nombre de *Informe de Auditoría* que es la expresión más apropiada. Es también de uso general denominar *dictamen* al documento del informe donde el auditor emite su opinión.

04. Preparar un buen informe de auditoría requiere algo más que tener conocimientos profundos de auditoría financiera. Requiere una gran destreza para ordenar correctamente los hechos y expresar las conclusiones haciendo uso de un lenguaje correcto, actual, comprensible e incluso persuasivo.

05. Antes de elaborar el informe, el auditor efectúa una revisión minuciosa de los papeles de trabajo para asegurarse de que se cumplieron satisfactoriamente los objetivos de la auditoría, que se han atado todos los cabos sueltos, se han considerado todos los asuntos de importancia y todas las cuestiones planteadas han sido resueltas.

06. El informe de auditoría financiera, es el medio a través del cual el Contador Público expresa su opinión sobre la situación financiera, resultado de las operaciones y flujos de efectivo de la entidad examinada, así como sobre su control interno financiero.

07. El informe de auditoría financiera tiene la estructura siguiente:

#### INFORME DE AUDITORIA FINANCIERA

##### Parte I

- Dictamen.
- Estados financieros y notas a los estados financieros.
- Informe sobre la información financiera para la Cuenta General de la República.
- Información financiera sobre la Cuenta General de la República.
- Informe sobre la estructura de control interno.

##### Parte II

- Síntesis gerencial.
- Introducción.
- Conclusiones.
- Observaciones y recomendaciones.
- Anexos.

08. En el ámbito de la auditoría gubernamental, usualmente son emitidos informes de auditoría financiera relativos a:

- Información financiera para la Cuenta General de la República.
- Información financiera requeridas por organismos internacionales:

- Banco Interamericano de Desarrollo - BID
- Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos de América - USAID.
- Banco Internacional para la Reconstrucción y Fomento - BIRF - (Banco Mundial)

09. La información financiera para la Cuenta General de la República y el informe de auditoría sobre la misma están regulados por la normatividad emitida por la Contraloría Pública de la Nación y la Contraloría General de la República, respectivamente.

10. Tratándose de programas financiados por organismos internacionales, el informe de auditoría financiera puede adoptar distintas formas, según lo estipulado en los requisitos específicamente convenidos entre el prestador y la entidad financiera. Tales requisitos se encuentran contenidos en los documentos siguientes:

- BID : AF-100 y AF-300
- BIRF : FM-100, FM-200, FM-300 y FM-600
- AID : Guía de auditoría financiera contratadas por beneficiarios en el exterior emitida por el Inspector General.

**11. Elementos básicos del dictamen del auditor**

Los elementos básicos del dictamen se presentan generalmente esquematizados como sigue:

**ELEMENTOS DEL DICTAMEN DEL AUDITOR**

- (a) título,
- (b) destinatario,
- (c) párrafo introductorio
  - (i) identificación de los estados financieros auditados,
  - (ii) expresión de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor,
- (d) párrafo de alcance (que describe la naturaleza de la auditoría)
  - (i) referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas,
  - (ii) descripción del trabajo realizado por el auditor,
- (e) párrafo de opinión (que contiene la expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros).
- (f) lugar y fecha del dictamen, y,
- (g) firma e identificación del auditor

Es recomendable guardar uniformidad en la forma y contenido del dictamen del auditor, porque así se contribuye a promover el entendimiento de parte de los usuarios, así como identificar circunstancias inusuales, cuando ellas ocurran.

**12. Título.** El dictamen del auditor debe tener el título *Dictamen de los Auditores Independientes*, para distinguirlo de informes que podrían ser emitidos por otros, como por ejemplo, funcionarios de la entidad, directores o informes de otro tipo de auditoría.

**13. Destinatario.** El dictamen del auditor debe estar dirigido apropiadamente conforme lo requieran las circunstancias. Normalmente, el dictamen se dirige al titular de la entidad, miembros de la junta general de accionistas y/o directorio, según los casos, cuyos estados financieros han sido examinados.

**14. Párrafo introductorio.** El dictamen del auditor debe identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo el período cubierto por tales estados. El dictamen debe incluir una declaración en el sentido de que la preparación de los estados financieros es responsabilidad de la administración de la entidad, y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar su opinión sobre los estados financieros en base a su examen.

**15. Los estados financieros** son las representaciones de la administración. La preparación de tales estados requiere que la administración haga estimaciones y juicios contables significativos, y determine los métodos y principios contables apropiados para su preparación. Por el contrario, la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Cuando se efectúa la auditoría a una empresa estatal, debe incluirse en el párrafo introductorio el estado de cambios en el patrimonio.

**La presentación de tales asuntos en el párrafo introductorio es la siguiente:**

*Hemos auditado el balance general del Ministerio de la Producción al 31 de diciembre de 19X6 y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas (estados de gestión) y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la administración del Ministerio y nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre ellos basada en la auditoría que efectuamos.*

**Párrafo de alcance**

**16. El dictamen del auditor debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue realizada de conformidad**

con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. El *alcance* se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios para la ejecución del examen de acuerdo con las circunstancias. El usuario del dictamen necesita esta expresión como una garantía de que la auditoría ha sido practicada de conformidad con las normas o prácticas establecidas. A menos que se declare algo distinto, se entiende que las normas de auditoría seguidas son las aceptadas por la práctica profesional en el Perú.

**17. El dictamen debe incluir la expresión del auditor de que el examen proporciona una base razonable para la opinión emitida. El dictamen debe incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y efectuada para obtener seguridad razonable de que los estados no presentan errores importantes. Por lo tanto, el dictamen debe describir que la auditoría comprende:**

- Examinar sobre una base de comprobaciones selectivas, las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros;
- Evaluar los principios contables usados en la preparación de los estados financieros;
- Evaluar las principales estimaciones efectuadas por la gerencia;
- Evaluar la presentación general de los estados financieros.

**18. La presentación de tales asuntos en el párrafo del alcance es la siguiente:**

*Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no presentan errores importantes. Una auditoría comprende el examen, basado en comprobaciones selectivas de evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las principales estimaciones efectuadas por la gerencia, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.*

**Párrafo de opinión**

**19. En el dictamen el auditor debe expresar claramente su opinión respecto a si los estados financieros auditados presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.**

**20. Los términos utilizados para expresar la opinión del auditor se presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes.** Esta terminología indica que el auditor considera sólo aquellos asuntos que son materiales respecto a los estados financieros. El marco conceptual para la determinación de los estados financieros es determinado por los principios de contabilidad generalmente aceptados, las normas aplicables y el desarrollo de la práctica profesional. Una ilustración del párrafo de opinión es la siguiente:

*En nuestra opinión, los estados financieros antes indicados, presentan razonablemente en todos sus aspectos importantes, la situación financiera del Ministerio de la Producción al 31 de diciembre de 19X6, así como los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.*

**21. El tema de la uniformidad en el párrafo de la opinión, fue modificado por el Pronunciamiento N° 2 del Comité de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de Lima, y aprobado en el Congreso Nacional de Contadores Públicos de 1993, en el sentido de que la uniformidad se encuentra implícita en la opinión del auditor y, consecuentemente, no debe mencionarse, salvo que el auditor determine que no existe, o se ha producido un cambio en la aplicación de los principios de contabilidad, entre diversos períodos.**

**Lugar y fecha del dictamen**

22. La fecha del dictamen debe ser aquella que coincide con la finalización de la auditoría. Esto indica al usuario que el auditor ha considerado el efecto sobre los estados financieros auditados y su opinión, en torno a los acontecimientos y transacciones importantes que ocurrieron desde la fecha de los estados financieros hasta la fecha de su dictamen. El dictamen debe indicar la localidad donde el auditor está domiciliado.

23. Puesto que la responsabilidad del auditor es informar sobre los estados financieros conforme fueron preparados y presentados por la administración, no debe fechar el dictamen antes que los estados financieros sean aprobados y firmados por la gerencia.

**Firma e identificación del auditor**

24. El dictamen debe ser firmado por los auditores responsables de la auditoría, indicando su nombre completo y número de matrícula; en los casos siguientes:

- Dictámenes emitidos por la Contraloría General de la República, por el auditor encargado y el supervisor;
- Dictámenes emitidos por las Sociedades de Auditoría Independiente, por el socio responsable en representación de la firma.

**Clases de dictámenes**

25. Los dictámenes de auditoría se clasifican de la siguiente forma:

**CLASIFICACIÓN DEL DICTAMEN DEL AUDITOR**

**Dictamen sin modificaciones (estándar)**

**Dictámenes modificados**

**Asuntos que no afectan la opinión**

- Énfasis de un asunto
- Falta de uniformidad

**Asuntos que sí afectan la opinión**

- Opinión con salvedades
- Abstención de opinión; y,
- Opinión adversa.

**Dictamen sin modificaciones o estándar**

26. Debe expresarse una opinión sin salvedades cuando el auditor concluya que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de la entidad. Una opinión sin salvedades también indica implícitamente que han sido determinados y expuestos en forma apropiada, en los estados financieros, cualquier cambio significativo en la aplicación de los principios contables o en estimaciones realizadas por la gerencia y sus efectos correspondientes. A continuación se presenta el modelo de dictamen sin modificaciones.

**Modelo dictamen sin modificaciones (estándar)**

Dictamen de los auditores independientes

A los señores....

1. Hemos auditado el balance general de entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1 y los correspondientes estados de gestión, de cambios en el patrimonio neto \* y de flujos de efectivo por los años terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia de la empresa y nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre ellos basada en la auditoría que efectuamos.

2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo

*con la finalidad de obtener seguridad razonable de que los estados financieros no presentan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las principales estimaciones efectuadas por la gerencia; así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.*

3. En nuestra opinión, los estados financieros antes indicados, presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, la situación financiera de entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X2 y 19X1, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lima, 3 de marzo de 19X3

Refrendado por:

\_\_\_\_\_  
FIRMA  
SUPERVISOR

\_\_\_\_\_  
FIRMA  
AUDITOR  
ENCARGADO

\* aplicable en el caso de una empresa estatal.

**Dictámenes modificados**

27. En ciertas circunstancias, el dictamen del auditor puede modificarse, incorporando uno o más párrafos para indicar las razones por las cuales se llegó a dicha conclusión. Estas modificaciones, en algunos casos, originan dictámenes con salvedades, en otros casos, conllevan a una abstención de opinión o a expresar una opinión adversa. En otros, la opinión no es afectada debido a que la incorporación de dicho párrafo o párrafos tiene como objeto resaltar un hecho para enfatizarlo.

28. Existen circunstancias en que el auditor puede o no estar de acuerdo con la gerencia respecto a políticas y métodos contables utilizados, para su aplicación o la suficiencia de las aseveraciones realizadas en los estados financieros. Si tales discrepancias son importantes para los estados financieros en su conjunto, el auditor debe expresar una opinión modificada.

29. Cuando el auditor decide incorporar un párrafo de énfasis de un asunto para resaltar una situación que afecta a los estados financieros, la inclusión de dicho párrafo no afecta su opinión. Los asuntos que pueden incluirse en el párrafo de énfasis son:

- Cuando han ocurrido sucesos posteriores extraordinariamente importantes.
- Sobre asuntos contables, excluyendo aquellos relacionados a un cambio de principios contables que afectan la comparación de los estados financieros con los del período anterior.
- El informe del auditor predecesor no fue presentado para efectos comparativos con los estados financieros.
- Ciertas circunstancias relativas a información sobre los estados financieros comparativos.

30. Las incertidumbres y dictámenes que se derivan de una auditoría a los estados financieros no deben incluirse como párrafo de énfasis, sino deben tratarse como un dictamen modificado o no, de acuerdo con la evaluación que realice el auditor.

**Situaciones que afectan la opinión del auditor**

31. En ciertos casos, el auditor no puede expresar una opinión sin salvedades, sobre todo cuando alguna de las siguientes circunstancias existen y, a su juicio, su efecto es o puede ser importante para los estados financieros en su conjunto:

- cuando existe una limitación en el alcance del trabajo; y,
- cuando existe un desacuerdo con la gerencia, respecto de la razonabilidad de las políticas contables seleccionadas.

nadas, el método para su aplicación o la suficiencia de las aseveraciones efectuadas en los estados financieros.

32. Cada vez que el auditor exprese una opinión con salvedades, debe incluir en su dictamen una descripción clara de todas las razones sustantivas y si es factible cuantificar posibles efectos sobre los estados financieros. Esta información se expondrá en un párrafo separado precediendo al párrafo de opinión, y puede hacerse una mayor explicación en una nota a los estados financieros.

#### Opinión con salvedades

33. Una opinión con salvedades deberá expresarse cuando el auditor concluye que no puede expresar una opinión sin modificación, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la gerencia o limitación en el alcance de su trabajo no es tan importante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión modificada debe expresarse como **excepto por** los efectos del asunto a que se refiere la calificación. Seguidamente se presenta un ejemplo de dictamen con salvedades.

#### Modelo de dictamen con salvedades

Dictamen de los auditores independientes

A los señores..

1. Hemos auditado el balance general del Instituto Nacional de Promoción Agraria al 31 de diciembre de 19X1 y los correspondientes estados de gestión y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la administración del Instituto y nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre ellos basada en la auditoría que efectuamos.
2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener seguridad razonable de que los estados financieros no presentan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración; así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.
3. Al 31 de diciembre de 19X1, el instituto no ha efectuado provisiones para cuentas de cobranza dudosa por los créditos de promoción agraria otorgados por S/1.250,420. La administración ha establecido un plan para registrar estas provisiones durante el ejercicio de 19X2; sin embargo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, la entidad debió efectuar esta provisión en el ejercicio 19X1 disminuyendo el activo, el resultado del ejercicio y el patrimonio en dicho importe.
4. En nuestra opinión, excepto por el efecto de los ajustes del asunto indicado en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, presentan razonablemente, en todos sus aspectos de importancia, la situación financiera entidad XYZ al 31 de diciembre de 19X1, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lima, 3 de marzo de 19X2

Refrendado por:

FIRMA  
Supervisor

FIRMA  
Auditor encargado

#### Dictamen con abstención de opinión

34. Una abstención de opinión debe expresarse cuando, el posible efecto de una limitación en el alcance es tan importante, que el auditor no ha podido obtener suficiente evidencia de auditoría y, en consecuencia, no puede expresar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros.

35. La abstención de opinión se hace necesaria cuando el auditor no ha podido realizar una auditoría suficiente que le permita formarse una opinión sobre los estados financieros. La abstención de opinión no debe expresarse cuando el auditor considera que, como resultado de su auditoría, existen desviaciones importantes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

36. Cuando se expresa una abstención de opinión por limitaciones al alcance, el auditor debe indicar en un párrafo por separado, las razones por las cuales su auditoría no cumple con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y debe indicar que su trabajo no fue suficiente para poder expresar una opinión. A continuación se incluye un ejemplo de dictamen con abstención de opinión por limitaciones al alcance.

#### Modelo Dictamen con abstención de opinión

Dictamen de los auditores independientes

A los Señores .....

1. Fuimos designados para auditar el balance general de Instituto Nacional Geográfico al 31 de diciembre de 19X1 y los correspondientes estados de gestión y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia de la entidad (en estos casos se debe omitir la referencia a la responsabilidad del auditor).
2. La entidad no practicó el inventario físico de activos fijos, el cual asciende a S/ 1'252,380 al 31 de diciembre de 19X1. Asimismo no nos fue posible comprobar el valor de los ítems que comprende el rubro maquinaria y equipo, debido a que la entidad no dispone de registros auxiliares adecuados.
3. Teniendo en cuenta que la entidad no practicó el inventario físico del rubro Inmuebles, maquinaria y equipos y no fue posible aplicar otros procedimientos de auditoría que nos hubiesen permitido satisfacer acerca del saldo al 31 de diciembre de 19X1 y la ausencia de registros auxiliares no permitió asegurarnos del valor de los activos incluidos en el indicado rubro, consideramos que el alcance de nuestra revisión no fue lo suficientemente amplia para permitirnos expresar, y no expresamos opinión sobre los estados financieros arriba indicados.

Lima, 3 de marzo de 19X2

Refrendado por:

FIRMA  
Supervisor

FIRMA  
Auditor encargado

#### Dictamen con Opinión adversa

37. Una opinión adversa debe expresarse cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante para los estados financieros que, el auditor concluye que una salvedad al dictamen, no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros. Por lo tanto, el auditor concluye que tales estados en su conjunto, no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad auditada, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

38. Cuando el auditor expresa una opinión adversa, debe declarar en su dictamen en un párrafo por separado que preceda a su opinión, todas las razones sustantivas que fundamentan su opinión, y los efectos principales del motivo de la opinión adversa con respecto a la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de

efectivo, si fuera práctico. A continuación se incluye un ejemplo de dictamen con opinión adversa por inadecuada aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### Modelo Dictamen con opinión adversa

#### Dictamen de los auditores independientes

A los señores.....

1. Hemos auditado el balance general de Empresa de la Sal al 31 de diciembre de 19X1 y a los correspondientes estados de ganancias y pérdidas y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la gerencia de la empresa y nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros en base a la auditoría que efectuamos.
2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener seguridad razonable de que los estados financieros no presentan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las principales estimaciones efectuadas por la gerencia; así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión.
3. Al 31 de diciembre de 19X1 la entidad no ha registrado U.S. \$ 400,125 de intereses devengados sobre pasivos a largo plazo. Asimismo, las Cuentas por Cobrar corrientes a esa fecha están sobreestimadas en U.S. \$ 241,112 al haberse considerado en 19X1 intereses que se devengarán en ejercicios futuros. Estas prácticas no son concordantes con principios de contabilidad generalmente aceptados y han tenido el efecto de incrementar inapropiadamente los resultados de las operaciones del ejercicio 19X1 en U.S. \$ 821,210 y distorsionar la situación financiera de la empresa al término de dicho año.
4. En nuestra opinión, debido al efecto del asunto indicado en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos, no presentan razonablemente la situación financiera de la Empresa de la Sal al 31 de diciembre de 19X1, ni los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Lima, 3 de marzo de 19X2

Refrendado por:

### 370 Informe sobre la estructura de control interno de la entidad

01. En años recientes las entidades gubernamentales vienen prestando especial atención al control interno, debido a que entienden que la información confiable constituye un recurso indispensable para llevarlo a cabo. Como consecuencia de ello se han elaborado sistemas para mejorar la confiabilidad y utilidad de la información financiera y no financiera, necesaria para controlar las operaciones y actividades en las entidades, al igual que la responsabilidad de los funcionarios públicos.

02. Si bien el mantenimiento de un sistema de control interno siempre ha sido una responsabilidad inherente a la administración, se reconoce que la información sobre la efectividad de un sistema de control interno es necesaria para que las autoridades y funcionarios responsables del

Estado puedan evaluar el desempeño de los administradores gubernamentales, así como la confiabilidad de la información financiera que reciben. Por lo tanto, es una buena práctica de gerencia que cada entidad adjunte a sus estados financieros un reporte sobre la efectividad de sus controles internos.

03. Una forma de incrementar la credibilidad de la administración gubernamental, puede lograrse mediante la expedición de un informe sobre la efectividad del control interno en cada entidad. Esto es importante, dado que constituye un interés legítimo de los niveles superiores conocer el alcance de las responsabilidades de la gerencia por el control interno y, también la forma en que descargan sus responsabilidades. Este informe de la administración debe incluir:

- Identificación de los controles internos pertinentes.
- Declaración acerca de las limitaciones inherentes a los sistemas de controles internos.
- Declaración acerca de la existencia de mecanismos de monitoreo del sistema y evaluación de las deficiencias encontradas.
- Identificación de los criterios contra los cuales se mide el sistema de control interno.
- Conclusión sobre la efectividad del control interno e identificación de las debilidades materiales si existen.
- Fecha en la que se presenta la conclusión
- Nombre de quien firma el informe.

04. Los conceptos básicos de la estructura de control interno y su evaluación fueron discutidos en las secciones 150 al 175 de este Manual. El auditor debe informar sobre las aseveraciones de la administración acerca de su estructura de control interno si las siguientes condiciones están satisfechas:

- La administración acepta su responsabilidad para lograr la efectividad de la estructura de control interno.
- La administración evalúa la efectividad de su estructura de control interno basado en el criterio de control.
- La evidencia comprobatoria suficiente está disponible para verificar la evaluación efectuada por la administración sobre su estructura de control interno.
- La administración presenta una aseveración por escrito acerca de la efectividad de su estructura de control interno.

05. Informe sobre la estructura de control interno. Es el documento mediante el cual el auditor comunica a la entidad, los hallazgos (condiciones reportables) más importantes detectados en una auditoría financiera, referidos al diseño u operación de su estructura de control interno.

### RESPONSABILIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN

06. Aunque el auditor está comprometido para informar sobre la aseveración gerencial acerca de su estructura de control interno, la administración es responsable por su diseño y mantenimiento efectivo. Por lo tanto, la administración es libre de evaluar su estructura de control interno sin perjuicio de la realizada por el auditor.

07. Como la administración es responsable de evaluar la efectividad de su estructura de control interno, ésta debe basarse en "criterios de control" que son considerados esenciales para el diseño e implementación de una estructura de control interno efectiva. La efectividad de una estructura de control interno puede determinarse sólo cuando la evidencia adecuada está disponible para ser evaluada (o la evidencia puede ser creada) por el auditor.

*Por ejemplo: Cuando la estructura de control interno no está bien documentada o la documentación sustentatoria no se mantiene físicamente en la entidad, el auditor no puede formarse una opinión sobre la aseveración relativa a la efectividad de su estructura de control interno.*

### RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR

08. El auditor puede examinar e informar sobre la estructura de control interno, sólo cuando la administración presente una aseveración por escrito (basado en los criterios de control referidos en el informe de la administración), acerca de la efectividad de su estructura. De esta forma, el auditor no está formándose una opinión sobre la

efectividad de su estructura de control interno, sino más bien en torno a la aseveración efectuada por la entidad sobre su estructura de control interno.

09. La aseveración de la gerencia acerca de la efectividad de la estructura de control interno en la entidad puede ser presentada en:

- un reporte separado que incluya la aseveración de la administración sobre su estructura de control interno; o,
- una carta de representación para el auditor.

### IDENTIFICACIÓN DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORÍA

10. En una auditoría a los estados financieros, el auditor tiene como objetivo formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la entidad. Aun cuando el auditor no está obligado a encontrar hallazgos de auditoría, también denominados condiciones reportables, debe estar al tanto de su posible detección, mediante la consideración de los elementos de la estructura de control interno. Los hallazgos de auditoría en la *auditoría financiera*, se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes. También son conocidos como condiciones reportables.

11. Los hallazgos de auditoría establecidos por el auditor durante la comprensión de los elementos de la estructura de control interno y la aplicación de pruebas sustantivas de auditoría deben ser comunicados por escrito, debiendo estar documentadas en los papeles de trabajo y en el Memorándum de Conclusiones que elabore el auditor.

#### Condición reportable

12. Constituyen asuntos que llaman la atención del auditor y representan deficiencias significativas en el diseño u operación de la estructura de control interno que podrían afectar la habilidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar la información financiera relacionada con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. (Ver sección 290, Desarrollo y Comunicación de Hallazgos de auditoría).

### ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME

13. Los elementos básicos del informe sobre la estructura de control interno se presentan como sigue:

#### ELEMENTOS DEL INFORME SOBRE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

- (a) título,
- (b) destinatario,
- (c) párrafo introductorio
  - (i) identificación de los estados financieros examinados,
  - (ii) expresión de la responsabilidad de la administración de la entidad sobre la estructura de control interno
- (d) párrafo de alcance
  - (i) referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental,
  - (ii) descripción del trabajo realizado por el auditor para estudiar la estructura de control interno y evaluar el riesgo correspondiente,
  - (iii) descripción de los objetivos de la estructura de control interno
- (e) párrafo de identificación de los hallazgos de auditoría (contiene las debilidades más importantes detectadas al examinar y evaluar los riesgos).
- (f) párrafo de salvaguarda sobre la consideración de la estructura de control interno.
- (f) lugar y fecha del informe, y,
- (g) firma del auditor

### Título

14. El informe del auditor debe tener como título *Informe de los Auditores Independientes*, para distinguirlo de aquellos que podrían ser emitidos por los auditores internos de la propia entidad. En el caso que el informe sea emitido por el Órgano de Auditoría Interna, el título será: *Informe de los Auditores Internos*.

### Destinatario

15. El informe del auditor debe estar dirigido al titular de la entidad, miembros del Directorio de la empresa, según los casos, cuyos estados financieros han sido materia de examen.

### Párrafo introductorio

16. El informe del auditor debe identificar los estados financieros que han sido materia de examen, incluyendo la fecha y el periodo cubierto por tales estados. El informe debe incluir la expresión de que el establecimiento y mantenimiento de la estructura de control interno es responsabilidad de la administración de la entidad. La presentación de tales asuntos en el párrafo introductorio es la siguiente:

*Hemos auditado el balance general y los estados de gestión y de flujos de efectivo de Entidad ABC, por el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 19X5 y hemos emitido nuestro Informe sobre el mismo con fecha 10 de febrero de 19X6. La administración de la entidad es responsable de establecer y mantener una estructura de control interno. Para cumplir con esta responsabilidad, se requiere de estimaciones y opiniones de la dirección de la entidad para determinar y evaluar los beneficios esperados y costos relacionados de las políticas y procedimientos de la estructura del control interno.*

### Párrafo del alcance

17. El informe del auditor debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue realizada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental exigen que para planear la auditoría financiera, el auditor debe adquirir una apropiada comprensión del funcionamiento de la estructura de control interno de la entidad, la que está constituida por el ambiente de control, el sistema de contabilidad, los procedimientos de control, el ambiente SIC y la función de Auditoría Interna.

18. En el informe debe indicarse los controles internos significativos de la entidad o los elementos específicos de la estructura de control interno, incluyendo los controles que haya establecido para garantizar el cumplimiento de leyes y reglamentos, cuya inobservancia pueda tener un efecto importante en los estados financieros.

19. El *alcance* se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios para la ejecución del examen de acuerdo con las circunstancias. A menos que se declare algo distinto, se entiende que las normas de auditoría seguidas son las aceptadas por la práctica profesional en el Perú. La presentación del párrafo del alcance es la siguiente:

*En el planeamiento y realización de la auditoría a los estados financieros de Entidad ABC, por el año terminado el 31 de diciembre de 19X5, consideramos su estructura de control interno para determinar nuestros procedimientos de auditoría, con el propósito de expresar una opinión sobre tales estados, mas no para proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura de control interno. Sin embargo, notamos ciertos asuntos relacionados con el funcionamiento de dicha estructura, que consideramos deben ser incluidos en este informe por estar de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Los asuntos que nos llaman la atención y que están relacionados con deficiencias importantes en el diseño y operación de la estructura de control interno, en nuestra opinión, podrían afectar en forma negativa la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera consistente con las aseveraciones de la administración en los estados financieros. Los objetivos de una*

estructura de control interno son proporcionar a la administración de la entidad con razonable, pero no absoluta seguridad, que los activos están protegidos contra pérdidas debido al uso o a disposiciones no autorizadas, y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración de la entidad y registradas adecuadamente para permitir la preparación de los estados financieros. Debido a las limitaciones inherentes a cualquiera estructura de control interno, errores o irregularidades pueden, sin embargo, ocurrir y no ser detectados. También, la proyección de alguna evaluación de la estructura para períodos futuros está sujeta al riesgo que los procedimientos lleguen a ser inadecuados debido a cambios en condiciones o que el grado de cumplimiento de los procedimientos se haya deteriorado.

Para fines de este informe, hemos clasificado las políticas y procedimientos significativos de la estructura de control interno en las siguientes categorías: i) aspectos generales, ii) aspectos contables, financieros y operativos, iii) tesorería (recepción, custodia y pago de fondos), iv) adquisición de bienes y servicios, v) gastos de personal, vi) activos fijos y, vii) otros gastos e ingresos extraordinarios. Para todas las categorías antes descritas obtuvimos un entendimiento de las políticas y procedimientos relevantes y si es que han sido puestas en operación, y evaluamos los riesgos de control.

20. El alcance de la evaluación del auditor podrá variar de una auditoría a otra y dentro de los diferentes elementos de la estructura de control interno de una entidad, dependiendo tanto de la comprensión que tenga de la estructura, como de su criterio respecto a formas alternativas de evidencia. Esa comprensión y evaluación en sí mismo no son suficientes, para expresar una opinión sobre el diseño y la operación de la estructura de control interno de una entidad en su conjunto o de sus distintos elementos.

#### **Definición e identificación de hallazgos de auditoría**

21. El término *hallazgo de auditoría* debe definirse en forma precisa. Asimismo, deben describirse en forma clara y concisa las debilidades más importantes que hayan sido detectadas al examinar y evaluar los riesgos de control, especialmente, respecto del sistema de contabilidad, procedimientos de control y ambiente de control. La presentación de tales aspectos en este párrafo se aprecia a continuación:

*Una debilidad material es una condición en la cual el diseño y operación de los elementos específicos de la estructura de control interno no reducen a un nivel relativamente bajo el riesgo que errores o irregularidades, en montos que podrían ser importantes en relación con los estados financieros auditados, puedan ocurrir y no ser detectados oportunamente por los empleados en el cumplimiento de sus funciones asignadas.*

*Notamos ciertos aspectos que involucran la estructura de control interno y sus operaciones, que consideramos como hallazgos de auditoría bajo las normas de auditoría establecidas en el Perú. Los hallazgos de auditoría comprenden aspectos relacionados con deficiencias en el diseño y operación de la estructura de control interno, que a nuestro juicio, podrían afectar en forma negativa la habilidad de entidad ABC para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera consistente con las aseveraciones de la administración de la entidad sobre el contenido de los estados financieros, por el período comprendido entre el 1 de enero y diciembre de 19X5. Los hallazgos de auditoría están descritos con mayor detalle en las siguientes páginas y se resumen a continuación.*

#### **Párrafo de salvaguarda**

22. El auditor debe indicar que el propósito de la auditoría, fue informar sobre los estados financieros, mas no proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura de control interno de la entidad. Igualmente, debe incluir en este párrafo que la comunicación es sólo para uso de la gerencia o de otros funcionarios responsables de la entidad. La presentación de tales aspectos es como sigue:

*Nuestra consideración sobre la estructura de control interno no revela necesariamente todos los aspectos de la estructura de control interno que podrían ser situaciones*

*reportables, y consecuentemente, no revelará todos los hallazgos de auditoría que también sean considerados como debilidades materiales como se definió antes. Sin embargo, creemos que los hallazgos de auditoría descritos constituyen debilidades materiales.*

*El presente informe está destinado sólo para el uso de la administración de entidad ABC. Esta restricción no pretende limitar la distribución de este Informe que, con autorización de la propia entidad, se considere un asunto de interés público.*

23. En ciertos casos, el auditor puede hacer referencia en el informe sobre la estructura de control interno sobre hallazgos de auditoría que no han sido considerados como debilidades importantes. Un ejemplo de esta situación se presenta seguidamente:

Nuestra consideración de la estructura de control interno, no revela necesariamente todos los aspectos de la estructura de control interno que podrían ser deficiencias importantes, y consecuentemente, no revela todos los hallazgos de auditoría que también podrían ser consideradas deficiencias importantes, como se definió anteriormente. Sin embargo, no observamos ningún asunto relacionado con la estructura de control interno y su operación que consideramos sea una deficiencia importante.

#### **Lugar y fecha del informe**

24. La fecha del informe debe ser aquella que coincide con la finalización de la auditoría. El informe debe indicar la localidad donde el auditor está domiciliado.

#### **Firma e identificación del auditor**

25. El informe debe ser firmado por los Contadores Públicos Colegiados responsables de la auditoría, indicando su nombre completo y número de matrícula; en los casos siguientes:

- Informes emitidos por la Contraloría General de la República, por el auditor encargado y el supervisor.
- Informes emitidos por los Organos de Auditoría Interna del Sistema Nacional de Control, por el Auditor encargado y el Jefe de dicho Organó.
- Informes emitidos por las Sociedades de Auditoría Independiente, por el socio responsable en representación de la firma.

#### **380 Observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre el control interno financiero de la entidad**

01. En base a las deficiencias importantes detectadas durante el desarrollo de la auditoría financiera (ver sección 290), desarrollo y comunicación de hallazgos de auditoría, el auditor debe elaborar las observaciones, conclusiones y recomendaciones, de conformidad con las disposiciones establecidas en la NAGU 4.30 presentación del informe.

02. Las recomendaciones constituyen las medidas sugeridas por el auditor a la administración de la entidad examinada, orientadas a promover la superación de las observaciones emergentes de la evaluación de los controles internos financieros. Son dirigidas a los funcionarios públicos que tengan competencia para disponer su aplicación.

03. El informe debe contener recomendaciones que, fundamentadas en las observaciones y conclusiones, propicien la adopción de correctivos que posibiliten mejorar la gestión y/o el desempeño de los funcionarios y servidores públicos, con énfasis en el logro de los objetivos del sistema de control interno de la entidad auditada.

04. Las recomendaciones deben estar encaminadas a superar las causas de los problemas observados. Se referirán a acciones específicas y estarán dirigidas a quienes corresponde emprender tales acciones. Es necesario que las medidas que se recomienden sean factibles de implementar.

05. Las recomendaciones deberán contener la descripción de los cursos de acción a seguir para fortalecer los controles internos institucionales. Al formular las recomendaciones deben precisarse las medidas correctivas que deben efectuarse, aplicando criterios de oportunidad, de acuerdo con la naturaleza de las observaciones.

06. Se incluirán recomendaciones para que los funcionarios públicos cumplan las leyes y reglamentos aplicables y mejoren los controles cuando sean significativos los casos de incumplimiento y deficiencias de control interno observadas. También se deberán incluir en este rubro las recomendaciones significativas determinadas en auditorías anteriores que no se hayan corregido y estén relacionadas con los objetivos del examen.

### 390 Auditoría de asuntos financieros

#### Normas de Auditoría Gubernamental-NAGU II. Marco conceptual

La auditoría de asuntos financieros en particular se aplica a programas, actividades, funciones o segmentos, con el propósito de determinar si éstos se presentan de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas Internacionales de Auditoría que rigen a la profesión contable en el país son aplicables a todos los aspectos de la auditoría financiera.

#### Propósito

01. La auditoría de asuntos financieros tiene el propósito de determinar a) si la información financiera se presenta de acuerdo con criterios establecidos expresamente, b) si la entidad auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos y, c) si la estructura de control interno de la entidad con respecto a la presentación de los estados financieros y protección de activos, ha sido diseñada e implementada para lograr los objetivos de control.

02. La auditoría sobre asuntos financieros puede referirse a los siguientes aspectos:

- Segmentos de los estados financieros;
- Controles internos sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos;
- Controles internos sobre la presentación de información financiera y/o protección de activos, incluyendo controles sobre sistemas computarizados.

03. Al auditor se le puede solicitar que exprese opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros. Cuando el auditor expresa una opinión sobre un elemento, cuenta o partida de los estados financieros, debe planear y realizar la auditoría y elaborar el correspondiente informe, teniendo en consideración el objetivo del encargo. Con excepción de lo dispuesto en la primera norma del informe, las otras nueve normas de auditoría generalmente aceptadas, son aplicables a cualquier encargo para expresar opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero. La primera norma del informe que establece que el auditor exprese si los estados financieros se presentan de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, es aplicable sólo cuando los elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, se presentan de conformidad con tales principios.

04. El auditor no debe expresar una opinión sobre un elemento, cuenta o partida específica de los estados financieros, sobre los que ha expresado una opinión adversa o una abstención de opinión, en base a la auditoría. El informe sobre un elemento, cuenta o partida específica, debe presentarse en forma separada al informe de los estados financieros de la entidad.

#### Aspectos que comprende una auditoría de asuntos financieros

05. Los informes sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, generalmente, se refieren a:

- La cuenta de caja-bancos, a partir de cierta fecha, incluida en el mayor general de la entidad, mantenida para propósitos de elaborar los estados financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Una lista a partir de cierta fecha, que refleje las cuentas por cobrar presentadas por la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

• Los importes incluidos en la cuenta Inmuebles, Maquinaria y Equipo del Balance General, a partir de una fecha determinada.

• El ingreso bruto componente de un estado de gestión por un período, presentado de acuerdo con las disposiciones fijadas por la Contaduría Pública de la Nación.

#### Responsabilidades del auditor

06. La responsabilidad del Auditor es llevar a cabo los procedimientos e informar los resultados de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas: normas generales, normas de trabajo de campo y normas para elaboración del informe aplicables. Asimismo, debe tener conocimiento adecuado de la materia específica de los elementos, cuentas o partidas de un estado financiero, incluyendo la base de contabilidad.

07. El auditor asume el riesgo de que la mala aplicación de procedimientos pueda conducir a resultados inapropiados que son informados. Además, asume el riesgo que los resultados no sean informados o sean reportados incorrectamente. Estos riesgos pueden ser reducidos a través de un planeamiento y supervisión adecuados y, el debido cuidado profesional al ejecutar los procedimientos, determinar los resultados y elaborar el informe.

#### Procedimientos a ejecutarse

08. Los procedimientos que el auditor aplique pueden ser tan limitados o tan extensos como sea necesario. Sin embargo, la mera lectura de una aseveración o información específica no constituye un procedimiento suficiente que permita al auditor informar sobre los resultados de su trabajo. No deben realizarse procedimientos que son subjetivos y que permitan distintas interpretaciones. Los términos tales como: revisión general, revisión limitada, reconciliar, chequear, o examinar, no deberían usarse para describir los procedimientos a menos que tales términos sean definidos.

09. Los procedimientos más apropiados a ejecutarse incluyen:

- Ejecución de muestreo después de convertir sobre los criterios apropiados a utilizar.
- Inspección de documentos que evidencie ciertos tipos de transacciones o atributos detallados de éstos.
- Confirmación de información específica con terceras partes.
- Comparación de documentos, listas o análisis con ciertos atributos específicos.
- Realización de procedimientos específicos sobre el trabajo ejecutado por otros (incluyendo el trabajo de los auditores internos).

#### Estructura de control interno

10. Cuando el auditor debe expresar una opinión sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero, también puede ejecutar otros procedimientos sobre parte de la estructura de control interno de la entidad. El producto resultante de la ejecución de los procedimientos debe formar parte del informe, en cuyo contenido no debe proporcionarse una declaración negativa acerca de la efectividad de la estructura de control interno o sobre la información financiera o parte de ésta.

11. No debe proporcionarse declaración negativa acerca de si los elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero están expresados razonablemente, con relación a criterios establecidos o declarados como principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, no debe incluirse una declaración en el informe en el sentido siguiente: "no observé situación alguna que me hiciera pensar que los elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros no están expresados razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

#### Papeles de trabajo

12. Los papeles de trabajo que se elaboren deben ser adecuados a las necesidades del trabajo. Aunque la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo varían de acuerdo con las circunstancias, éstos deben indicar que:

- El trabajo fue adecuadamente planeado y supervisado.

• La materia probatoria proporciona una base razonable para los resultados expresados en el informe.

13. A veces ciertos papeles de trabajo pueden servir como fuente de referencia útil, pero ellos no se deben considerar como parte o sustituto de los registros. El auditor debe adoptar procedimientos razonables para la custodia de tales documentos y satisfacer los requerimientos establecidos en las normas legales pertinentes.

#### Elementos requeridos para el Informe

14. El informe debe contener los siguientes elementos:

a. Un título que incluye la palabra informe de los auditores independientes.

b. Referencia a los elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero de una entidad y la naturaleza del encargo.

c. Identificación de los usuarios específicos

d. La base de contabilidad de los elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

e. Una declaración en el sentido que los procedimientos realizados son de aceptación por los usuarios del informe.

f. Referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental aprobadas por las Contraloría General de la República.

g. Una declaración que la suficiencia de los procedimientos es responsabilidad de la entidad y una abstención de responsabilidad por la suficiencia de aquellos procedimientos.

h. Una lista de los procedimientos realizados (o referencia a ello) y los resultados relacionados.

i. Donde sea aplicable, una descripción de los límites de materialidad.

j. Declaración de que el auditor no fue designado para realizar y no realizó una auditoría de los elementos, cuentas, o partidas específicas; una abstención de opinión sobre los elementos, cuentas, o rubros específicas; y una declaración que si hubiera realizado procedimientos adicionales, otras materias podrían haberle llamado la atención.

k. Una abstención de opinión sobre la efectividad de la estructura de control interno sobre el informe financiero o parte de él.

l. Una declaración de las restricciones sobre el uso del informe que se destina solamente para los usuarios.

#### Carta de representación

15. La necesidad de obtener la carta de representación puede depender de la naturaleza del tipo de trabajo. Ejemplos de materias que podrían mostrarse en una carta de representación son:

• Todas las materias conocidas que contradicen la base de contabilidad para elementos, cuentas, o partidas específicas de un estado financiero.

• Alguna comunicación de entidades reguladoras que afectan los elementos, cuentas, o partidas específicas de un estado financiero.

16. La denegación de la administración a proporcionar la carta de representación solicitada por el auditor constituye una limitación a la ejecución del trabajo. En tales circunstancias debe revelar en su informe la imposibilidad de obtener la carta de representación de la parte responsable.

## GLOSARIO

### Abstención de opinión

Una abstención de opinión, declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros. Esta opinión es necesaria cuando el auditor ha realizado una auditoría insuficiente en alcance para poder formarse una opinión sobre los estados financieros. La abstención de opinión no se debe expresar cuando el auditor cree que en base a su auditoría, existen desviaciones importantes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### Alcance de auditoría

El término **alcance de auditoría** se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios

en las circunstancias para alcanzar el objetivo del examen.

### Actos ilegales

Los actos ilegales se refieren a infracciones a las leyes o reglamentos gubernamentales cometidas por las entidades. Los actos ilegales son atribuibles a la entidad, cuyos estados financieros son objeto de auditoría, o actos cometidos por la gerencia o los empleados que la representen. Tales actos intencionales pueden involucrar la manipulación, la falsificación o la modificación de los registros o documentos, el no indebido de activos, la eliminación u omisión de los efectos de las transacciones en los registros o documentos, el registro de transacciones sin sustancia o la aplicación errónea de normas contables.

### Ambiente de Control interno

Significa la actitud global, la conciencia y acciones de los directores y la administración, respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, uno con controles presupuestales estrictos y una función de auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos de control; sin embargo, un ambiente de control fuerte no asegura, por si mismo, la efectividad del sistema de control interno.

### Análisis de relación

Un procedimiento analítico que implica el análisis de la relación entre:

- El saldo de una cuenta al saldo de otra cuenta.
- Una clase de transacciones al saldo de una cuenta.
- Los datos financieros a los datos de operación.

### Análisis de tendencias

Un procedimiento analítico que implica el análisis de los cambios en el saldo de una cuenta o clase de transacción, ocurridos entre el período actual y el anterior o a través de varios períodos contables.

### Aseveración

Cualquier declaración, o conjunto de declaraciones relacionadas tomadas en conjunto, expresadas por un ente responsable de ella. (Administración)

### Aseveración de exactitud

Los detalles de los activos, los pasivos y las clases de transacciones se registran y se procesan correctamente y asimismo se informa con respecto a parte, fecha, descripción, cantidad y precio.

### Aseveración de integridad

No existen activos, pasivos o clases de transacciones sin registrar que requieran reconocerse en los estados financieros.

### Aseveración de existencia

Una activo o pasivo existe en una fecha dada y una transacción o clase de transacción ocurrió durante el período cubierto por los estados financieros. En otro contexto, su sinónimo de validez.

### Aseveración de propiedad

La entidad tiene los derechos sobre los activos reflejados en los estados financieros y que los pasivos son obligaciones propias de ésta.

### Aseveración de presentación y revelación

Se revela, clasifica y describe la información apropiada, de acuerdo con las políticas contables aceptadas y, si fueran aplicados los requisitos legales pertinentes.

### Aseveraciones en los estados financieros.

Las representaciones de la administración contenidas en los estados financieros. Las aseveraciones generales,

que son implícitas en los estados financieros, se refieren a los principios contables, a la presentación y revelación y la razonabilidad global de presentación de los estados en conjunto. Las aseveraciones de los estados financieros pueden clasificarse en los siguientes tipos:

- Integridad
- Existencia
- Exactitud
- Valuación
- Propiedad
- Presentación y revelación

#### **Auditor gubernamental**

Persona que forma parte del Sistema Nacional de Control y tiene la responsabilidad final de la auditoría. El término "auditor"; se usa también para referirse al personal de las sociedades de auditoría independiente, que es designada para examinar los estados financieros de entidades del Estado.

#### **Auditor encargado**

Auditor que tiene la responsabilidad de dictaminar sobre los estados financieros de la entidad cuando tales estados incluyen información financiera de uno o más componentes auditados por otro auditor.

#### **Auditoría de estados financieros**

El examen de los estados financieros por un auditor independiente para expresar una opinión sobre si los estados, tomados en conjunto, presentan razonablemente la situación financiera (o dan una imagen verdadera y razonable de ella), los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otras bases de contabilidad pertinentes y apropiadas).

#### **Certeza de auditoría**

El nivel de satisfacción que el auditor posee con respecto a la confiabilidad de una aseveración hecha por una parte para el uso de otras partes. La satisfacción del auditor se deriva de dos fuentes:

- La efectividad del control interno para prevenir o detectar errores e irregularidades significativas en las aseveraciones de los estados financieros.
- La evidencia persuasiva de auditoría (obtenida de los procedimientos de auditoría) con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativos.

#### **Calcular**

Verificar la exactitud aritmética de los documentos fuente y registros contables o realizar cálculos independientes.

#### **Confirmación**

Una respuesta, que usualmente es por escrito a una solicitud, que también usualmente es por escrito, que corrobora información contenida en los registros contables.

#### **Cómputo**

Verificación de la exactitud aritmética de los documentos fuente y de los registros contables o realización de cálculos independientes.

#### **Control**

Sustantivo que se utiliza como sujeto por ejemplo, la existencia de un control que significa política o un procedimiento que forma parte del control interno.

#### **Control interno**

Es un proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y, otros empleados de la entidad, para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos de control interno siguientes:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios que debe brindar cada entidad pública.
- Proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal.
- Cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- Elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

#### **Errores**

Equivocaciones involuntarias en los estados financieros, tales como equivocaciones matemáticas, o mecánicas en los registros y datos contables fundamentales, un descuido o mala interpretación de los datos o la aplicación errónea de las normas contables.

#### **Estratificación**

Proceso de dividir una población muestral en subpoblaciones muestrales, cada una de las cuales es un grupo de unidades muestrales que tienen características similares (frecuentemente, un valor monetario).

#### **Evidencia de auditoría**

Viene a ser la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones en las cuales basar su opinión. La evidencia de auditoría abarca los documentos fuente y los registros contables que sustentan a los estados financieros y la información corroborativa proveniente de otras fuentes.

#### **Estratificar la población**

Dividir la población, con el propósito de efectuar un muestreo, en segmentos que tengan características similares.

#### **Eventos subsecuentes**

Los sucesos que ocurren después de la fecha del balance general que pueden proveer evidencia de auditoría sobre:

- las condiciones que existían a la fecha del balance general y que requieran ajuste en los estados financieros, tales como los estimados contable;
- las condiciones que surgieron después de la fecha del balance general y pueden requerir que se revelen para evitar que los estados financieros o cualquier otra información financiera que acompañe a los estados financieros presenten una imagen errónea pero que no requieren que se ajusten los montos expresados en los estados financieros.

#### **Hallazgos de auditoría**

En la auditoría financiera, se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión, deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme, de acuerdo con las aseveraciones efectuadas por la gerencia en los estados financieros. Los hallazgos de auditoría son también conocidos como condiciones reportables.

#### **Incertidumbre**

Asunto cuyos resultados o consecuencias dependen de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad pero que pueden afectar a los estados financieros.

#### **Informe de auditoría modificado**

Los informes de auditoría pueden modificarse mediante la emisión de:

- Opinión con salvedades.
- Abstención de opinión.
- Opinión adversa, o.
- Párrafo(s) que enfatizen o expliquen un asunto.

**Indagación**

Procurar obtener información apropiada de personas informadas dentro y fuera de la entidad. En el contexto de las pruebas de los controles, esto representa solicitar información al personal informado de la entidad, escuchar y considerar sus respuestas, hacer preguntas apropiadas de seguimiento y corroborar la información, según sea apropiado. Las indagaciones pueden ser formales o informales, por escrito u orales.

**Inspección.**

La lectura visual o electrónica, de registros o documentos.

**Integridad**

La calidad o estado de tener principios morales sólidos, rectitud, honestidad y sinceridad, el afán de obrar correctamente y profesar y cumplir un conjunto de valores y expectativas.

**Limitación al alcance**

Las limitaciones al alcance del trabajo del auditor pueden ser impuestas a veces por la entidad; por las circunstancias (por ejemplo, cuando la oportunidad de la designación del auditor es tal que éste no puede observar el conteo del inventario físico); o también cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o las condiciones no le permiten aplicar un procedimiento de auditoría que él considera necesario.

**Memorándum de conclusiones**

Un documento interno que incluye, o se refiere a otros papeles de trabajo que incluyen los siguientes aspectos:

- Confirmación de que los papeles de trabajo de auditoría se revisaron.
- Conclusiones con respecto a si los estados financieros carecen de errores e irregularidades de importancia relativas.
- Resumen de las diferencias de auditoría sin ajustar, si existiesen.
- Conclusiones con respecto a si la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para formular una opinión de auditoría.
- Evaluación de la presentación de los estados financieros.

El memorando de conclusión puede incluir asuntos sobre las consultas hechas a otros profesionales, cambios en las políticas contables aplicadas anteriormente por la entidad, asuntos que afecten nuestro informe del año actual, así como asuntos que se hayan tratado en años anteriores y que continúan teniendo importancia.

**Materialidad**

La información es material si su omisión o distorsión puede influir en las decisiones económicas de los usuarios que se apoyan en los estados financieros. La materialidad depende del tamaño de la partida o del error considerados en las particulares circunstancias de la omisión o distorsión. Por ello, la materialidad constituye una referencia o un punto de corte antes que una característica cualitativa principal para que la información pueda ser útil.

**Muestreo de auditoría**

Es la aplicación de un procedimiento sustantivo o de cumplimiento a menos del 100% de las partidas incluidas en el saldo de una cuenta o clase de transacciones, con el fin de obtener y evaluar evidencias sobre alguna característica de las partidas seleccionadas y extraer conclusiones sobre el conjunto de las partidas de dicho saldo de cuenta o clase de transacciones.

**Observación (Técnica de auditoría)**

Contemplar un proceso o procedimiento desempeñado por otros.

**Opinión sin salvedad**

Una opinión sin salvedad se emite cuando el auditor ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otra base contable apropiada), y los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

**Opinión de auditoría**

El párrafo en el informe de auditoría que expresa la conclusión profesional sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otra base contable apropiada).

**Opinión adversa**

La conclusión profesional de un auditor, que se expresa en el párrafo de opinión del informe de auditoría, que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones o los flujos de efectivo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados (u otra base contable apropiada) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, dentro del contexto de importancia relativa.

**Opinión con salvedad**

Una opinión emitida cuando el auditor llega a la conclusión que no puede emitir una opinión sin salvedad por las razones siguientes:

- que los estados financieros no están presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados (u otro marco contable integral apropiado) y con los requisitos regulatorios para propósitos de emisión de informes, en algún aspecto importante, pero el efecto no es de tanta magnitud como para requerir una opinión adversa; o
- que existe una limitación en el alcance de la auditoría de los estados financieros, pero la limitación no es tan significativa como para requerir una abstención de opinión.

**Política**

El mandato de la gerencia sobre lo que ha de hacerse para poner en vigor el control. Una política constituye la base de los procedimientos para su implementación.

**Prueba de razonabilidad**

Un procedimiento analítico que involucra un cálculo que se utiliza para estimar un monto, tal como el saldo de una cuenta o transacción. El auditor desarrolla un modelo, computa una predicción del monto mediante el uso de los datos financieros y de operación pertinentes y compara la predicción con el monto registrado.

**Papeles de trabajo**

Registro del planeamiento, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor; y los resultados y conclusiones extraídas de la evidencia obtenida. Los papeles de trabajo pueden estar constituidos por datos conservados en papel, película, medios electrónicos u otros medios.

**Párrafo de énfasis**

El dictamen puede restringirse añadiendo un párrafo o párrafos de énfasis para destacar algún aspecto que afecte a los estados financieros y que se describe más detalladamente en una nota a los estados financieros. Este párrafo o párrafos no afectan la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis también puede utilizarse para informar sobre asuntos que no afectan a los estados financieros.

**Planeamiento**

Significa desarrollar una estrategia general y establecer un enfoque apropiado respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría. El auditor formula su plan para llevar a cabo el trabajo de auditoría de modo eficiente, eficaz y oportuno.

**Población muestral**

Conjunto completo o universo de información del cual el auditor examina una porción o muestra con el fin de extraer una conclusión.

**Procedimientos sustantivos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría, que incluyen los procedimientos analíticos y las pruebas de detalles que recopilan evidencia de auditoría con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativas.

**Programa de auditoría**

Programa que establece la naturaleza, oportunidad y alcance los procedimientos de auditoría planeados y que se requieren para implementar el plan de auditoría. El programa de auditoría sirve como conjunto de instrucciones para los asistentes que participan en el examen y como un medio de control de la debida ejecución del trabajo.

**Pruebas de controles**

La aplicación de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad del diseño y la operación de aquellas actividades dentro de la estructura del proceso de control interno que constituyen la base de un enfoque basado en sistemas con respecto a uno o más de los objetivos de auditoría. Las pruebas de controles normalmente incluyen cierta combinación de indagación, observación y/o inspección de documentos y pueden incluir otras técnicas de auditoría que incluyan cálculos y comparación.

**Pruebas de detalles**

Las pruebas de detalles son la aplicación de uno o más de las técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales que constituyen el saldo de una cuenta o clase de transacciones.

**Procedimiento de auditoría**

La aplicación de una técnica o varias técnicas de auditoría para obtener evidencia de auditoría.

**Políticas Contables**

Los principios, bases, normas, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia al preparar y presentar los estados financieros.

**Procedimientos analíticos**

La aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones para analizar y desarrollar las expectativas con respecto a relaciones entre los datos financieros y de operación para compararlos con los saldos de cuentas o clase de transacciones que se hayan registrado. Los procedimientos analíticos incluyen pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias y análisis de relación.

**Recomendaciones de control interno**

Las recomendaciones constituyen las medidas sugeridas a la administración de la entidad examinada, orientadas a promover la superación de las observaciones emergentes de la evaluación de la gestión. Serán dirigidas a los funcionarios públicos que tengan competencia para disponer su aplicación.

**Revisión**

Examen ocular rápido con fines de separar mentalmente asuntos que no son típicos o normales.

**Representaciones de la Administración**

Aseveraciones que la gerencia hace al auditor con respecto a asuntos relacionados con los estados financieros. Las representaciones de la gerencia deben ser escritas. El auditor usualmente incluye este documento en los papeles de trabajo como evidencia de tales representaciones.

**Riesgo de auditoría**

El riesgo de que el auditor emita inadvertidamente una opinión de auditoría sin salvedad sobre estados financieros que contengan errores e irregularidades de importancia relativa.

**Riesgo de control**

El riesgo de que los controles internos no prevengan o detecten y corrijan oportunamente los errores e irregularidades significativas que puedan ocurrir.

**Riesgo inherente**

La posibilidad de que ocurran errores o irregularidades significativas, sin considerar el efecto del control interno.

**Riesgo de no detección**

El riesgo de que nuestros procedimientos sustantivos de auditoría no detecten errores e irregularidades significativas.

**Riesgo muestral**

Riesgo que surge de la posibilidad de que las conclusiones del auditor, basadas en muestras, puedan ser diferentes de las conclusiones a que habría llegado si la población muestral completa hubiera sido sometida al mismo procedimiento de auditoría.

**Sistema de contabilidad**

Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad, así como mantener el registro del activo y pasivo que le son relativos.

**Sistema de información computarizado (SIC)**

Ambiente en el cual, para el procesamiento que hace la entidad de la información financiera que tiene importancia para la auditoría, interviene un computador, cualquiera que sea su tipo o tamaño y sea operado por la entidad o por terceros.

**Técnicas de auditoría**

Los mecanismos mediante los cuales los auditores recopilan la evidencia de auditoría. Las técnicas de auditoría consisten de una o más de las siguientes: comparación, cálculo, confirmación, indagación, inspección, observación y examen físico.

**Transacciones**

Un suceso externo que involucra el traslado de algo de valor entre dos o más entidades. Las transacciones pueden ser:

- recíprocas: intercambios en los que cada participante recibe y sacrifica un valor. Por ejemplo, adquisiciones o ventas de bienes o servicios.

- no recíprocas: transacciones en las que una entidad incurre en un pasivo o transfiere un activo a otra entidad (o recibe un activo o a la cancelación de un pasivo) sin recibir (o entregar) directamente un valor a cambio del otro.

**Validación**

La determinación de lo correcto de los datos finales registrados en un sistema con respecto a las necesidades y los requisitos de los usuarios.

**PARTE III**  
**AUDITORIA DE GESTION**

**CAPITULO VIII**

**Sección**

400 Visión general.

**CAPITULO IX**  
**PLANEAMIENTO**

**Sección**

- 410 Aspectos generales.
- 420 Programación de la auditoría de gestión.
- 425 Conocimiento inicial de la entidad, programa o actividad.
- 430 Análisis preliminar de la entidad y plan de revisión estratégica.
- 435 Ejecución del plan de revisión estratégica.
- 440 Preparación del reporte de revisión estratégica.
- 450 Elaboración del plan de auditoría.

**CAPITULO X**  
**EJECUCION**

**Sección**

- 510 Aspectos generales.
- 515 Programa de la auditoría.
- 520 Procedimientos y técnicas de auditoría.
- 525 Evidencia de auditoría y métodos de obtención de información.
- 530 Evaluación de la efectividad de los programas.
- 535 Evaluación de la eficiencia y economía de los programas.
- 540 Evaluación del control interno gerencial.
- 550 Papeles de trabajo.
- 560 Desarrollo de hallazgos de auditoría.
- 570 Comunicación de hallazgos de auditoría.
- 580 Terminación de la fase de ejecución.

**CAPITULO XI**  
**ELABORACION DEL INFORME**

**Sección**

- 610 Aspectos generales.
- 620 Características del informe.
- 630 Redacción y revisión del informe.
- 640 Envío del borrador del informe a la entidad auditada.
- 645 Evaluación de los comentarios de la entidad.
- 650 Estructura y contenido del informe.
- 660 Introducción del informe.
- 670 Conclusiones.
- 680 Observaciones y recomendaciones.
- 685 Elevación y revisión del informe.
- 690 Seguimiento de medidas.
- Glosario de términos.

**AUDITORÍA DE GESTIÓN**

**400 Visión General**

01. La administración de los recursos públicos en el Perú descansa en una compleja estructura de relaciones que vinculan a las entidades gubernamentales entre sí, quienes para el cumplimiento de sus fines interactúan a todo nivel en el Estado. Las autoridades y funcionarios a cargo de la administración de recursos en las entidades, tienen la obligación de realizar una efectiva rendición de cuentas de sus actividades a sus superiores y ante el público. El ejercicio de esta obligación es denominada responsabilidad por las Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público es inherente al proceso gubernamental.

02. La obligación de rendir cuenta de la gestión gubernamental, por su propia naturaleza, genera una mayor demanda de información sobre el funcionamiento de las entidades y programas gubernamentales. Ello es importante, dado que el Congreso de la República, las autoridades y funcionarios públicos y el público en general, necesitan conocer, no sólo si los recursos públicos se administran correctamente, sino también si están cumpliéndose los fines para los que fueron autorizados y, si tales fines, se logran con efectividad, eficiencia y economía.

03. Los funcionarios públicos tienen la responsabilidad de utilizar los recursos en forma apropiada y de acuerdo a ley, a fin de lograr los objetivos y metas para los cuales fueron autorizados. Por lo tanto, tales funcionarios están obligados a establecer, mantener y evaluar periódicamente el sistema de control interno sólido en su entidad, programa y/o proyecto para:

- Asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas previstos,
- Proteger apropiadamente los recursos.
- Cumplir las leyes y reglamentos aplicables; y
- Preparar, conservar y revelar información financiera confiable.

04. El término auditoría se aplica en este Manual, tanto para referirse a las auditorías financieras, como a las auditorías de gestión. La auditoría financiera forma parte del proceso de rendición de cuentas (Responsabilidad), por cuanto permite emitir una opinión profesional independiente, respecto a si los estados financieros en su conjunto, presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados u otra base contable aceptada. La auditoría de gestión, constituye también parte importante del proceso de rendición de cuentas, en vista que conduce a una opinión independiente en torno al grado en que los funcionarios cumplen sus responsabilidades con efectividad, eficiencia y economía. Su definición puede encontrarse en el numeral 06 de esta sección.

05. Existen diferencias conceptuales entre la auditoría de gestión y la auditoría financiera; éstas pueden apreciarse en el siguiente cuadro:

Características	Auditoría Financiera	Auditoría de Gestión
1. Objetivo	Expresar una opinión sobre los estados financieros	Promover mejoras en la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y en los controles gerenciales de las entidades.
2. Alcance	Sistema contable y libros principales y registros contables.	Efectividad y eficiencia y economía en las operaciones.
3. Habilidades	Contadores Públicos	Interdisciplinario con entrenamiento continuo.
4. Orientación	El pasado	Presente y futuro.
5. Certeza	Absoluta	Relativa
6. Usuarios	Poderes del Estado y público.	Poderes del Estado, Poder Ejecutivo y público.
7. Normas	PCGA, NICS, NAGU, NIAS	NAGU, Principios de Administración y prácticas de buena gerencia.
8. Dictamen	Si requiere	No requiere
9. Resultado de la Auditoría	Dictamen sobre los estados financieros	Informe conteniendo observaciones, Conclusiones y recomendaciones para la entidad examinada
10. Énfasis	Los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, resultados de las operaciones y flujos de efectivo de la entidad.	Mejoras positivas en la gestión, resultados y controles gerenciales.
11. Enfoque	Financiero	Gerencial-operativo y de resultados.
12. Criterio de éxito	Opinión sin salvedades	La entidad examinada implementa las recomendaciones.

**La auditoría de gestión en el sector público**

06. Está relacionada con la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones de una entidad, así como con la maximización de la relación costo/beneficio al alcanzarse los beneficios deseados. Su definición es como sigue:

**DEFINICIÓN DE AUDITORÍA DE GESTIÓN**

Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o proyecto, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos, para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y mejorar su responsabilidad ante el público.

07. La auditoría de gestión por su enfoque involucra una revisión sistemática de las actividades de una entidad en relación al cumplimiento de objetivos y metas (efectividad) y, respecto a la correcta utilización de los recursos (eficiencia y economía). Su propósito general puede verse seguidamente:

- Evaluación del desempeño (rendimiento)
- Identificación de las oportunidades de mejoras; y
- Desarrollo de recomendaciones para promover mejoras u otras acciones correctivas.

**Evaluación del desempeño**

08. Se refiere a la evaluación del desempeño obtenido por una entidad. Esta evaluación implica comparar la ruta seguida por la entidad al conducir sus actividades con: a) los objetivos, metas, políticas y normas establecidos por la legislación o por la propia entidad; y, b) otros criterios razonables de evaluación.

**Identificación de oportunidades de mejoras**

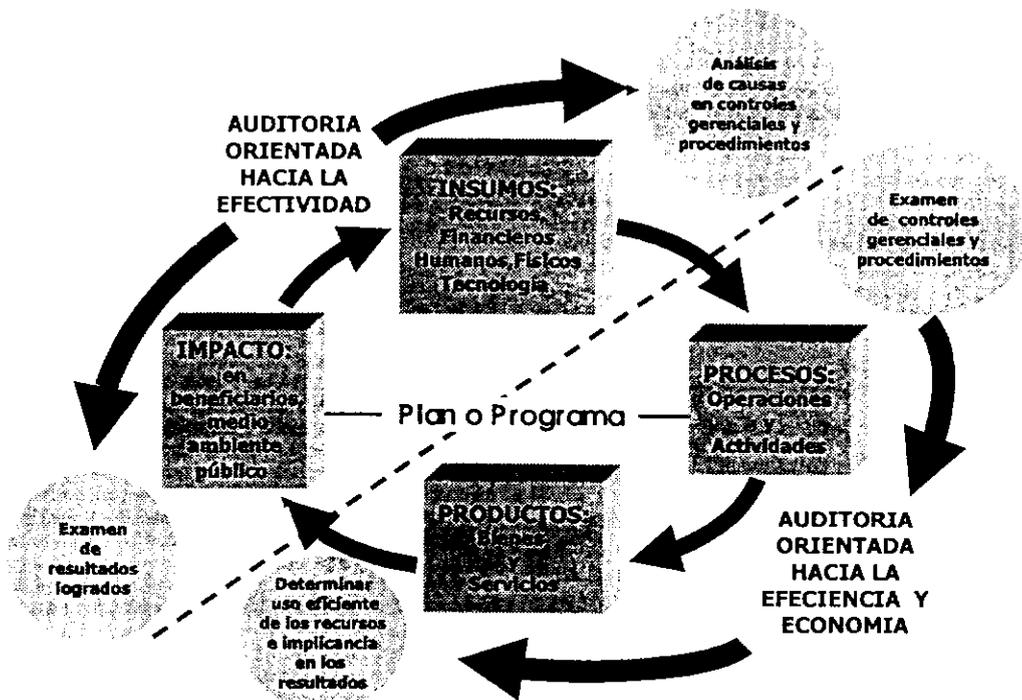
09. El incremento de las condiciones de efectividad, eficiencia y economía, constituyen las categorías bajo las cuales pueden clasificarse las mejoras en las operaciones. Pueden identificarse oportunidades de mejoras, mediante análisis de información, entrevistas con funcionarios de la entidad o fuera de ella, observando el proceso de operaciones, revisando los informes internos del pasado y presente y, ejercitando el juicio profesional basado en la experiencia del auditor o en otras fuentes.

**Desarrollo de recomendaciones para promover mejoras u otras acciones correctivas**

10. La naturaleza y alcance de las recomendaciones elaboradas en el proceso de la auditoría de gestión es variable. En algunos casos, pueden formularse recomendaciones sobre asuntos específicos; sin embargo, en otros casos, después de analizar el costo/beneficio de implementar recomendaciones sobre actividades de mucha complejidad, puede ser factible sugerir que la propia entidad lleve a cabo un estudio más profundo del área específica y adopte las mejoras que considere apropiadas, en las circunstancias.

11. Los criterios referidos al carácter integral de la auditoría, orientada a evaluar los beneficios económicos/ sociales obtenidos en relación con el gasto ejecutado y su vinculación con las políticas gubernamentales, así como la flexibilidad que permite priorizar los esfuerzos en el logro de las metas previstas, constituyen postulados que guíen el ejercicio de la auditoría de gestión (Ver gráfico siguiente).

**Enfoque de la auditoría de gestión**



12. Los objetivos de la auditoría de gestión son:

**Objetivos de la auditoría de gestión**

- Determinar el grado en que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la normativa legal, por la propia entidad, el programa o proyecto, según sea el caso.
- Establecer si la entidad adquiere, protege y utiliza sus recursos de manera eficiente y económica.

- Determinar si la entidad, programa o proyecto ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables en materia de eficiencia y economía.
- Establecer si los controles gerenciales implementados en la entidad o proyecto son efectivos y aseguran el desarrollo eficiente de las actividades y operaciones.

13. Tradicionalmente, la literatura técnica ha utilizado una amplia gama de términos para describir aquel examen cuyo alcance, se extiende más allá de la auditoría financiera. Dentro de la terminología de común uso puede citarse:

- Auditoría operacional (operational auditing).
- Auditoría del desempeño (performance auditing).
- Auditoría del rendimiento.
- Auditoría del valor a cambio del dinero (value for money audit).
- Auditoría operativa.

14. En este Manual se utiliza el término "auditoría de gestión", por considerarse que es el vocablo más apropiado que refleja con mayor aproximación los resultados que se estima obtener de este examen de alcance amplio; cuyo enfoque excede el marco estrictamente financiero, al evaluar las operaciones (eficiencia y economía), el logro de objetivos y metas establecidos (efectividad), así como los controles gerenciales. En el gráfico N° 7 se ilustra el proceso de desarrollo de la auditoría de gestión.

15. La auditoría de gestión comprende cuatro componentes principales como son:

- Efectividad.
- Eficiencia.
- Economía.
- Financiero y de cumplimiento.

16. **Efectividad:** se refiere al grado en el cual una entidad programa o proyecto gubernamental logran sus objetivos y metas u otros beneficios que pretendían alcanzarse, previstos en la legislación o fijados por otra autoridad.

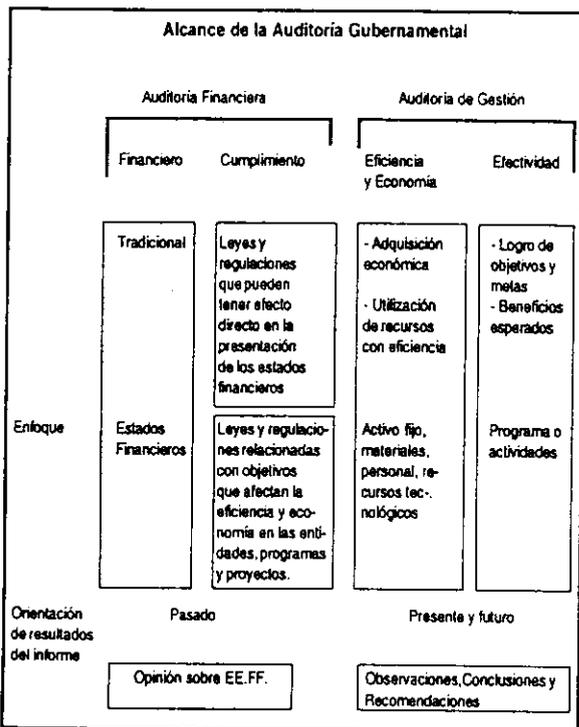
17. **Eficiencia:** la eficiencia está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin (productividad), en comparación con un estándar de desempeño establecido.

18. **Economía:** la economía está relacionada con los términos y condiciones bajo los cuales las entidades adquiere recursos, sean éstos financieros, humanos, físicos o tecnológicos (Sistema de Información Computarizada), obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad y lugar apropiado y, al menor costo posible.

19. **Financiero:** El componente financiero es fundamental para tener una adecuada contabilidad y procedimientos apropiados para la elaboración de informes financieros. En una auditoría de gestión el componente financiero puede constituir sólo un elemento a considerar en la evaluación de otras áreas en la entidad examinada.

20. **Cumplimiento:** Generalmente se ejecuta con el componente financiero. El cumplimiento está referido a la sujeción de los funcionarios públicos a las leyes y regulaciones aplicables y políticas y procedimientos internos.

21. Dentro de su alcance, la auditoría gubernamental puede incorporar elementos de carácter financiero, de cumplimiento, efectividad, eficiencia y economía, cuya visualización se aprecia en el siguiente cuadro:



**Normas de Auditoría Gubernamental**

22. Las normas de auditoría gubernamental-NAGU emitidas por la Contraloría General de la República son aplicables para el desarrollo de la auditoría de gestión, dado que constituyen criterios que fortalecen y uniformizan su ejercicio, así como permiten evaluar el desarrollo y resultado de los trabajos realizados. Sin embargo tales guías no contienen toda la información que necesita el auditor para satisfacer, por ejemplo, el requisito de planear debidamente su labor o determinar la magnitud de la evidencia necesaria para sustentar una observación; dado que muchos aspectos tienen que ver con el buen juicio y criterio del auditor.

**Metodología para la realización de la auditoría de gestión.**

23. Para el mejor entendimiento de la práctica de la auditoría de gestión se ha considerado dividir ésta en tres fases:

- Planeamiento;
- Ejecución; e,
- Informe.

**Planeamiento**

24. Si bien las actividades relacionadas con el planeamiento tienen mayor incidencia al inicio del examen, ellas continúan durante la ejecución y aún en la formulación del informe, por cuanto mientras el documento final no sea aprobado y distribuido, su contenido puede estar sujeto a ajustes, producto de nuevas decisiones que obligarán a afinar el planeamiento aún en la fase del informe. La formulación del informe no se inicia en la tercera fase, sino que empieza a considerarse desde el planeamiento. Durante el planeamiento el equipo de auditoría se dedica, básicamente, a obtener una adecuada comprensión y conocimiento de las actividades de la entidad a examinar, llevando a cabo acciones limitadas de revisión, en base a lo previsto en el plan de revisión estratégica, con el objeto de determinar, entre otros aspectos, los objetivos y alcance del examen, así como las condiciones para realizarlas. Durante esta fase el auditor dedica sus mayores esfuerzos a planear la estrategia que utilizará en el caso de la auditoría.

**Ejecución**

25. Esta fase involucra la recopilación de documentos, realización de pruebas y análisis de evidencias, para asegurar su suficiencia, competencia y pertinencia, de modo de acumularlas para la formulación de observaciones, conclusiones y recomendaciones, así como para acreditar haber llevado a cabo el examen de acuerdo con los estándares de calidad establecidos en el presente manual. Durante la fase de ejecución se aplican procedimientos y técnicas de auditoría y comprende: pruebas y evaluación de controles, identificación de hallazgos (condición y criterio), desarrollo de observaciones (incluyendo condición, criterio, causa, efecto y evaluación de comentarios de la entidad) y comunicación de resultados a los funcionarios de la entidad, programa y/o proyecto examinada.

**Informe**

26. Durante la tercera fase, el equipo de auditoría formaliza sus observaciones en el informe de auditoría. Este documento, que es producto final del examen deberá detallar, además de los elementos de la observación (condición, criterio, causa y efecto), comentarios de la entidad, evaluación final de tales comentarios, así como las conclusiones y recomendaciones. Después del control de calidad, mediante el que se confirman los estándares de calidad utilizados en la preparación del informe, finalmente este es aprobado y remitido a la entidad auditada, en la forma y modo establecidos por la Contraloría General de la República.

**Administración de la Auditoría de gestión**

27. Los equipos de auditoría son de carácter multidisciplinario, están conformados por profesionales de diver-

sas especialidades, habilidades y niveles de experiencia. Tales equipos, incluyen generalmente:

- Gerente de Auditoría
- Supervisor
- Auditor encargado
- Auditores
- Especialistas
- Asistentes

28. El Gerente de Auditoría o nivel gerencial equivalente tiene responsabilidad en la auditoría de gestión, desde la selección de la entidad a ser examinada y planeamiento, hasta la formulación del correspondiente informe, así como también en cuanto al cumplimiento de las políticas fijadas para su realización. Sus responsabilidades comprenden:

- Adquirir un conocimiento profundo de la entidad bajo examen, coordinar los aspectos relativos al proceso de recopilación y análisis de información;
- Vigilar que el proceso de planeamiento de la auditoría se haya desarrollado en forma satisfactoria.
- Cautelar que los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones sean válidas, apropiadas y pertinentes;
- Administrar el personal a cargo de la auditoría y los recursos financieros que le asignen;
- Establecer un flujo de información apropiado con el jefe de equipo y los miembros del equipo de auditoría y funcionarios de la entidad auditada;
- Efectuar el seguimiento sobre el desarrollo de los trabajos, a fin que se cumplan los plazos establecidos para la culminación de los trabajos.
- Cautelar el cumplimiento de las normas de auditoría gubernamental y las disposiciones del Manual de Auditoría Gubernamental-MAGU.

29. Para cada auditoría debe asignarse la responsabilidad de su dirección al Supervisor y un auditor encargado experimentado. Sus responsabilidades comprenden:

- Formular y ejecutar el plan de revisión estratégica y preparar el reporte de revisión estratégico.
- Examinar el(las) área(s) y cada actividad en la fase de ejecución.
- Cautelar el cumplimiento de los plazos establecidos para la terminación del trabajo.
- Supervisar el trabajo realizado por los miembros del equipo de auditoría, asegurando el cumplimiento de las labores fijadas en los programas de trabajo detallados.
- Cumplir y cautelar el cumplimiento de las normas de auditoría gubernamentales y las disposiciones contenidas en el Manual de Auditoría Gubernamental-MAGU.

30. Los miembros del equipo de auditoría son quienes desarrollan la fase de ejecución y tienen contacto con los funcionarios y empleados de la entidad auditada, con el objeto de obtener evidencias, realizar pruebas, elaborar papeles de trabajo y coordinar la labor de los asistentes de auditoría que colaboran en la formación de los archivos corrientes del trabajo. Igualmente, tiene participación en el planeamiento y organización de los programas detallados de auditoría a utilizarse en la fase de ejecución.

#### Comité de Asesoramiento (COA)

31. El Comité de Asesoramiento de cada auditoría de gestión (COA). Sirve como un ente interno de consulta, independiente de la auditoría en ejecución. Dentro de sus miembros, se incluyen expertos que cuentan con experiencia en el área auditada. Sus responsabilidades principales son:

- Brindar asesoría técnica sobre asuntos específicos en la fase de planeamiento, especialmente, en cuanto al establecimiento de las líneas generales de revisión, en términos de importancia y significación, respecto de la propuesta efectuada por los auditores.

- Colaborar en el desarrollo de la metodología a utilizar en la fase de ejecución;
- Analizar en forma crítica la lógica y equidad de los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones elaboradas.
- Brindar asesoría sobre asuntos relacionados con la elaboración del informe;

#### Comité de Control de Calidad (COCO)

32. El Comité de Control de Calidad (COCO) está constituido por especialistas del propio Organismo Superior de Control para llevar a cabo revisiones de calidad, con el fin de determinar si:

- Durante el proceso de ejecución se obtuvieron evidencias suficientes, competentes y pertinentes, así como se encuentran sustentadas documentariamente; y,
- Las observaciones, conclusiones y recomendaciones son apropiadas y los informes exactos y equilibrados.

33. Otro aspecto importante para la administración de una auditoría de gestión es el establecimiento de relaciones constructivas con los funcionarios de la entidad auditada. Teniendo en cuenta la complejidad de los asuntos examinados en una auditoría de gestión, el auditor encargado debe efectuar todos los esfuerzos necesarios para promover la existencia de relaciones positivas. Esto puede lograrse:

- Estableciendo una buena relación inicial con los funcionarios de la entidad;
- Efectuando coordinaciones con la administración de la entidad y los auditores internos, para obtener los documentos e información necesaria para el trabajo.
- Manteniendo contacto con la gerencia, especialmente, en cuanto a los criterios de auditoría a ser utilizados en el examen, las áreas seleccionadas para examinar y la comunicación de los resultados de la auditoría.
- Comprendiendo y respetando el punto de vista de la administración, en relación a las áreas débiles detectadas en el curso de la auditoría.

34. El establecimiento de una relación constructiva y positiva con los funcionarios responsables de la entidad auditada es un factor importante, en vista que a través de ella puede lograrse su aceptación y disposición para adoptar las acciones para corregir los problemas revelados en los informes de auditoría. En el gráfico siguiente se visualizan los elementos técnicos requeridos para la administración de una auditoría de gestión.

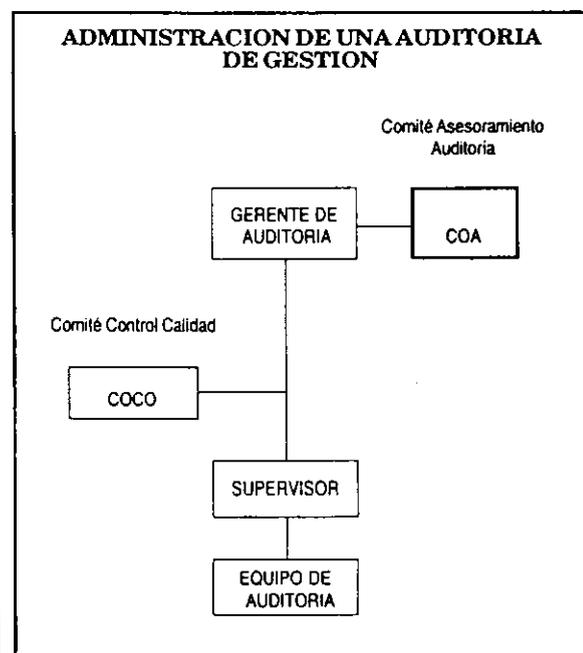
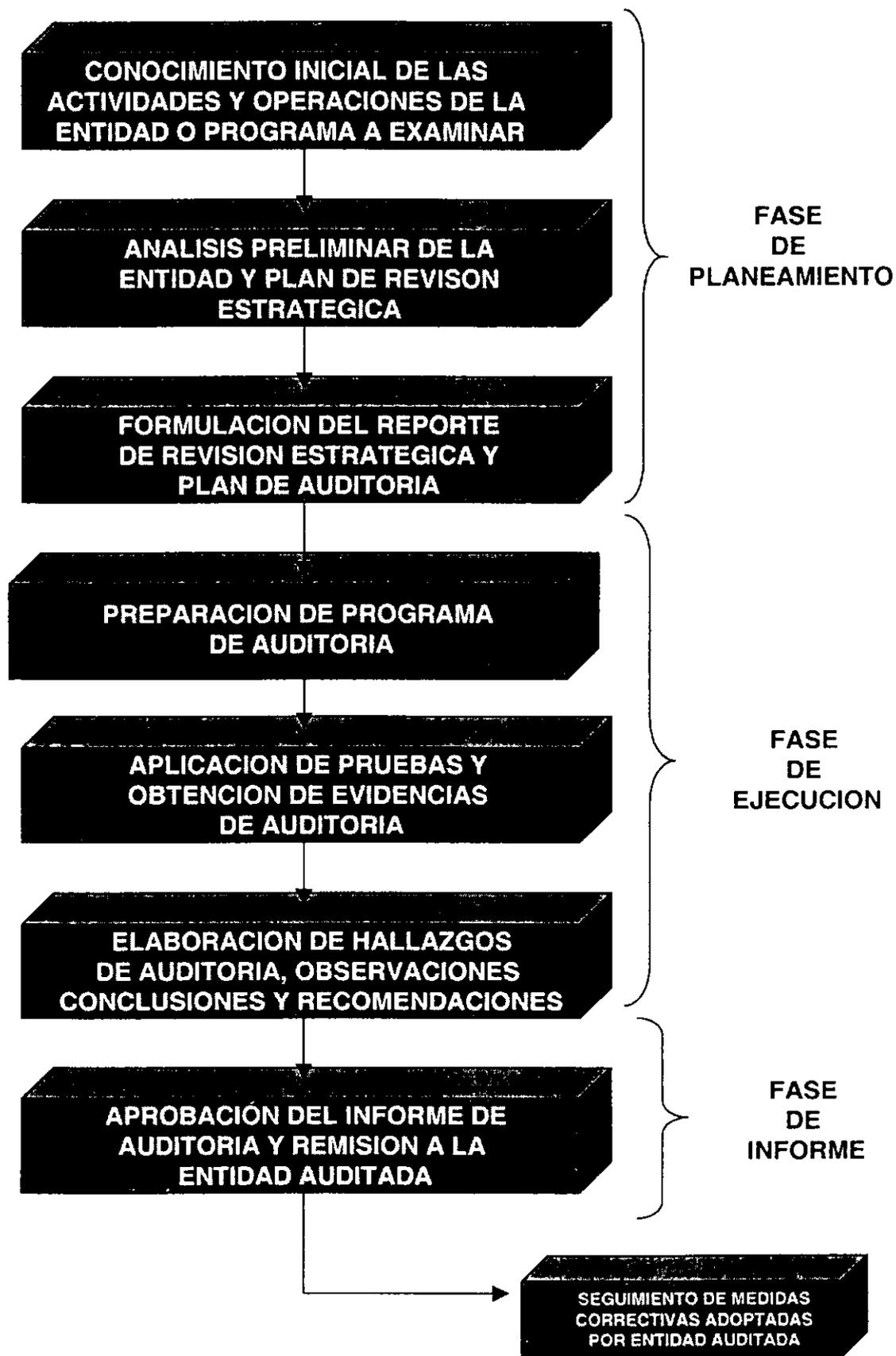


GRAFICO Nº 7

**PROCESO DE LA AUDITORIA DE GESTION**



**PARTE III****AUDITORIA DE GESTION****CAPITULO VIII****Sección**400 *Visión general.***CAPITULO IX****PLANEAMIENTO****Sección**

410 Aspectos generales.  
 420 Programación de la auditoría de gestión.  
 425 Evidencias de auditoría inicial de la entidad, programa o actividad.  
 430 Análisis preliminar de la entidad y plan de revisión estratégica.  
 435 Ejecución del plan de revisión estratégica.  
 440 Preparación del reporte de revisión estratégica.  
 450 Elaboración del plan de auditoría.

**CAPITULO X****EJECUCION****Sección**

510 Aspectos generales.  
 515 Programa de la auditoría.  
 520 Procedimientos y técnicas de auditoría.  
 525 Evidencias de auditoría y métodos de obtención de información.  
 530 Evaluación de la efectividad de las programas.  
 535 Evaluación de la eficiencia y economía en los programas.  
 540 Evaluación del control interno gerencial.  
 550 Papeles de trabajo.  
 560 Desarrollo de hallazgos de auditoría.  
 570 Comunicación de hallazgos de auditoría.  
 580 Terminación de la fase de ejecución.

**CAPITULO XI****ELABORACION DEL INFORME****Sección**

610 Aspectos generales.  
 620 Características del informe.  
 630 Redacción y revisión del informe.  
 640 Envío del borrador del informe a la entidad auditada.  
 645 Evaluación de los comentarios de la entidad.  
 650 Estructura y contenido del informe.  
 660 Introducción del informe.  
 670 Conclusiones.  
 680 Observaciones y recomendaciones.  
 685 Elevación y revisión del informe.  
 690 Seguimiento de medidas.

**410 Aspectos Generales**

01. El planeamiento de la auditoría se refiere a la determinación de los objetivos y alcance de la auditoría, el tiempo que requiere, los criterios, la metodología a aplicarse y la definición de los recursos que se consideran necesarios para garantizar que el examen cubra las actividades más importantes de la entidad, los sistemas y sus correspondientes controles gerenciales.

02. El planeamiento garantiza que el resultado de la auditoría satisfaga sus objetivos y tenga efectos productivos. Su realización cuidadosa reviste especial importancia cuando se evalúa la efectividad, eficiencia y economía

en las entidades, o proyectos gubernamentales, dado que los procedimientos que se aplican son complejos y variados. Por ello, este proceso pretende establecer un adecuado equilibrio entre los objetivos y alcance de la auditoría, el tiempo disponible para ejecutarla y, el número de horas que debe trabajar el personal profesional para lograr un nivel óptimo en el uso de los recursos destinados para la auditoría.

03. La fase de planeamiento de la auditoría de gestión comprende dos etapas: revisión general y revisión estratégica, cuyos elementos se muestran en el siguiente cuadro:

**ETAPAS DE LA FASE DE PLANEAMIENTO****Revisión General**

- *Conocimiento inicial de la entidad examinar (sección 425)*
- *Análisis preliminar de la entidad (sección 430)*
- *Formulación del plan de revisión estratégica (sección 430)*

**Revisión Estratégica**

- *Ejecución del plan (sección 435)*
- *Aplicación de pruebas preliminares e identificación de criterios de auditoría (sección 435)*
- *Identificación de los asuntos más importantes (sección 435)*
- *Formulación del reporte de revisión estratégica (sección 435)*

**Preparación del plan de auditoría (sección 440)**

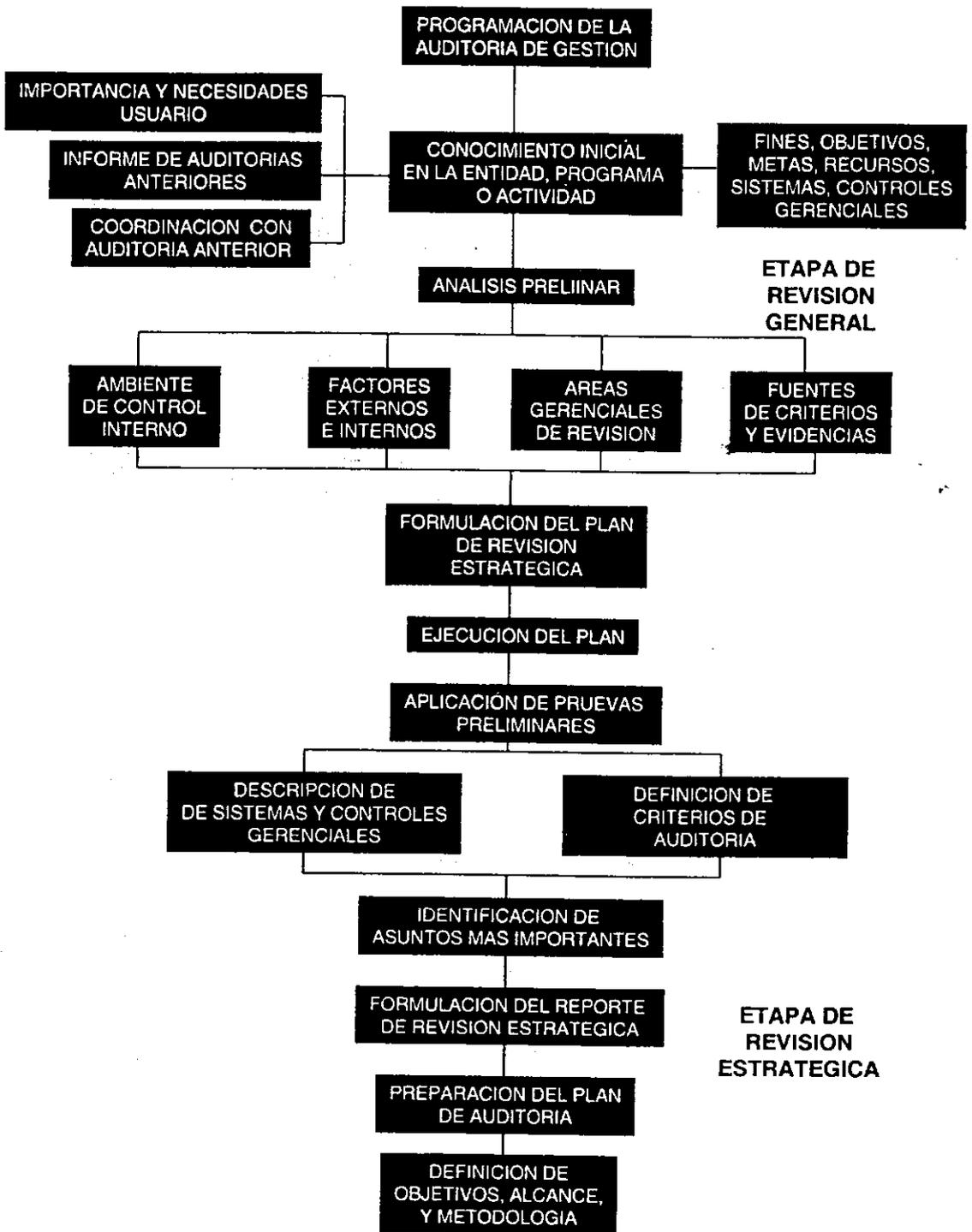
04. La etapa de revisión general se inicia con la obtención de información sobre la entidad, programa o proyecto por examinar. El equipo de auditoría debe adquirir un adecuado conocimiento de las actividades y operaciones del ente a ser visitado, identificando aspectos tales como: fines, objetivos y metas, recursos asignados, sistemas y controles gerenciales clave. Para ello, el auditor debe revisar elementos diversos tales como: a) leyes y reglamentos aplicables, publicaciones de la entidad o programa sobre el desarrollo de sus actividades; b) normas de administración financiera y requisitos estipulados en la ley de presupuesto; c) información sobre seguimiento de medidas correctivas derivadas de informes anteriores; y, d) documentación sobre la entidad en el archivo permanente de la Contraloría General de la República o el Organismo de Auditoría Interna, en el caso que sea aplicable.

05. La etapa de revisión estratégica enfatiza el conocimiento y comprensión de la entidad, programa o proyecto a examinar, mediante la recopilación de información y observación de la forma como llevar a cabo sus operaciones. Esta tarea implica el análisis preliminar en la propia entidad sobre diversos asuntos: ambiente de control interno, factores externos e internos, áreas generales de revisión y fuentes de criterio de auditoría. En el gráfico N°8 se ilustra la fase de planeamiento en la auditoría de gestión.

06. Las etapas de revisión general y revisión estratégica forman parte de la fase de planeamiento de la auditoría de gestión y, son obligatorias para los equipos de auditoría de la Contraloría General. En el caso de los Organismos de Auditoría Interna de las entidades del sector público la fase de planeamiento de los exámenes que programe debe desarrollarse, de acuerdo con cada circunstancia en particular.

07. La fase de planeamiento en la auditoría de gestión diseñada para promover significativos ahorros en el presupuesto de tiempo programado por el organismo auditor por cuanto permite con un número reducido de personal altamente calificado, identificar los asuntos más importantes de la entidad, programa o actividad que serán examinados. Después de prepararse el informe de revisión estratégica y el plan de auditoría, podrán incorporarse los miembros del equipo de auditoría, obteniéndose mayores niveles de eficiencia en el uso del personal de auditoría.

GRAFICO N°8  
**PROCESO DE LA AUDITORIA DE GESTION**  
FASE: PLANEAMIENTO



**420 Programación de la auditoría de gestión**

01. El planeamiento se inicia cuando la entidad, programa o proyecto es seleccionada, al estar previsto el examen en el Plan Anual de Auditoría Gubernamental. La entidad a examinar puede formar parte del gobierno central, actividad empresarial del Estado, gobierno regional o local o cualquier organismo autónomo. También puede ser objeto de la auditoría de gestión un programa o proyecto específica de cualquier entidad del Estado.

**NAGU 2.10 Planificación general**

*La Contraloría General de la República y los Órganos de Auditoría Interna conformantes del Sistema Nacional de Control, planificarán sus actividades de auditoría a través de sus planes anuales, aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad, y evaluarán periódicamente la ejecución de sus planes.*

02. Para la selección de la entidad por auditar pueden adoptarse varios enfoques, dentro de los cuales pueden considerarse las características peculiares de la entidad, su ambiente y la política general adoptada por el Organismo Superior de Control. Los enfoques que pueden utilizarse para la selección de una entidad son: consideración de los problemas y debilidades conocidas e identificación de áreas importantes no auditadas anteriormente.

**Consideración de problemas y debilidades conocidas**

03. La identificación de los problemas específicos en determinada entidad constituye el punto de partida de cualquier proceso de selección. La ocurrencia de actos irregulares en la administración de fondos o contratación de personal, así como la detección de gastos presupuestales, en apariencia excesivos, o la sospecha de áreas improductivas o menos eficientes, pueden generar la necesidad de examinar tales problemas; máxime si algunos de ellos pueden agudizarse al ser expuestos en los medios de opinión pública. Los indicios pueden emerger de diversas fuentes, entre ellos: a) medios de comunicación; b) organismos reguladores y, c) indicadores de rendimiento.

**Identificación de áreas importantes no auditadas**

04. Otra de las razones para seleccionar una entidad, se encuentra dado por el interés de evaluar un programa o actividad gubernamental que no ha recibido atención en el pasado, a pesar de conocerse la magnitud de sus operaciones. Dentro de este enfoque también puede incluirse aquellas áreas en donde se anticipan problemas importantes que podrían presentarse de manera inesperada.

**Revisión de informes de otros auditores**

05. Los informes elaborados, tanto por los Órganos de Auditoría Interna o Sociedades de Auditoría Independiente, representan una fuente adecuada para la identificación de problemas potenciales en las entidades programas y/o proyectos. Esto es importante porque adicionalmente permite conocer, no sólo la metodología utilizada y los resultados de la labor ejecutada, sino también otros métodos para enfocar la auditoría a realizar.

**06. Comprensión del encargo**

Al recibir el encargo de examinar una entidad gubernamental, programa o proyecto el auditor debe, en primer término, orientar sus actividades hacia el conocimiento de la organización y el medio ambiente en el cual desarrolla sus actividades.

**425 Conocimiento inicial de la entidad, programa o actividad**

01. El conocimiento inicial de la entidad, programa o actividad, implica el diseño de una estrategia general para entender la forma en que conducen sus actividades y operaciones, con el objeto de evaluar la importancia de los objetivos de auditoría probables y la factibilidad de

lograrlos. Durante la etapa de revisión general deben obtenerse información sobre los aspectos siguientes:

- Fines, objetivos y metas.
- Recursos presupuestales autorizados.
- Sistemas y controles gerenciales.
- Importancia de la auditoría y necesidades de los usuarios del informe,
  - Seguimiento de medidas correctivas de auditorías anteriores,
  - Fuentes de información para el planeamiento; y,
  - Información proveniente del Órgano de Auditoría Interna.

**Fines, Objetivos y Metas**

02. Los fines representan el resultado o efecto que se desea obtener, los cuales pueden existir sin haber sido expresados en forma concreta. Las leyes de creación u otras normas legales definen en el sector público la autoridad y/o mandato de cada entidad, su propósito, al igual que los programas o proyectos que desarrollan; no obstante, se espera que la alta administración fije los objetivos y a nivel de operaciones.

**Recursos autorizados**

03. Están referidos a la asignación de fondos autorizados para la entidad, programa o proyecto para el cumplimiento de sus fines, siendo éstos: autorizaciones presupuestales, fondos de endeudamiento externo y/o donaciones. Tales recursos pueden ser medidos en dimensiones tales como costo, tiempo y calidad.

**Sistemas y controles gerenciales**

04. Los sistemas son cruciales para el éxito de los programas o actividades, incluyen controles para asegurar el logro de los resultados o beneficios previstos, por cuanto éstos tienen un gran impacto en su desempeño y en las operaciones. Sin ellos un error material podría ocurrir y no ser detectado. Los controles gerenciales constituyen los medios a través de los cuales, la administración se asegura que el sistema es efectivo y manejado en función de los criterios de eficiencia y economía y en armonía con las leyes y reglamentos vigentes. Uno de los pasos más importantes de la etapa de revisión general, es descripción de las actividades clave de la administración.

05. El auditor relaciona su importancia con el rol que desempeña la entidad, programa o proyecto. Debe describir las actividades clave de la administración establecidas para el cumplimiento de sus actividades y aquellas relativas a las funciones de carácter administrativo (personal, presupuesto y otras), que sirven de apoyo para la ejecución de operaciones. La utilización de flujogramas, apoyados con narrativas apropiadas, constituye un medio razonable de síntesis y registro del conocimiento logrado.

**Importancia de la auditoría y necesidades de los usuarios del informe**

06. La importancia es un asunto que guarda relación con los objetivos de la auditoría y los usuarios potenciales del informe. Las consideraciones sobre cantidad y calidad representan factores claves para identificar su importancia. Como factores relativos a la calidad pueden identificarse:

- exposición pública y sensibilidad del programa o actividad a examinar;
- programa o actividad a examinar de reciente inicio o cambios que haya sufrido en sus condiciones de operación,
- rol de la auditoría como medio para suministrar información capaz de facilitar la rendición de cuentas de la gestión (responsabilidad) y la toma de decisiones; y,
- alcance del examen a practicar.

07. Dentro de los usuarios del informe de auditoría de gestión se incluyen: Comisiones del Congreso de la República, Ministros, Titulares de Región, Presidentes de Directorio de empresas estatales, Jefes de Instituciones Públicas, Alcaldes de Municipalidades. Otro usuario importante es la entidad auditada, quien es responsable de adoptar los correctivos necesarios en base a las recomen-

daciones formuladas por el auditor. También son usuarios potenciales del informe los medios de comunicación y el público en general.

08. Es posible que tales usuarios tengan interés en el programa o proyecto gubernamental a examinar, en vista de su capacidad para influir en su conducción. Así, el conocimiento de los intereses e influencias de los usuarios potenciales puede ayudar al auditor a efectuar un planeamiento más efectivo de la auditoría.

#### Seguimiento de medidas correctivas de la auditoría anterior

09. Los informes de auditoría anteriores constituyen una fuente de consulta importante dentro del planeamiento de la auditoría de gestión. El seguimiento de medidas correctivas sobre tales documentos, suministra un reporte de progreso sobre las acciones adoptadas por la administración y su actitud frente a las recomendaciones de los auditores. Por lo tanto, esta actividad tiene tres propósitos: a) ayudar a evaluar la necesidad de reexaminar en profundidad áreas o actividades que fueron auditadas anteriormente; b) apreciar la razonabilidad y oportunidad de las acciones correctivas adoptadas por la administración y, c) conocer las situaciones no superadas por la entidad, lo que podría determinar su inclusión en el examen.

10. Es probable que en el caso de realizarse por primera vez una auditoría de gestión, no se disponga de la información anterior; sin embargo, para las auditorías posteriores, el trabajo de seguimiento de recomendaciones que se realice será de mayor importancia.

#### Información proveniente del Organismo de Auditoría Interna-OAI

11. Resulta una buena práctica remitirse al trabajo realizado por los auditores internos de la entidad o informes de auditoría emitidos por auditores externos, lo cual puede apoyar efectivamente a las tareas de planeamiento, eliminándose con ello la posibilidad de duplicar esfuerzos. Sin embargo, para confiar en el trabajo realizado por otros auditores, es necesario tener en cuenta los factores siguientes: competencia y objetividad, alcance del examen realizado y la razonabilidad de los criterios utilizados. Por esta razón, la evaluación del funcionamiento operativo del Organismo de Auditoría Interna de la entidad a examinar, constituye un pre-requisito para definir el grado de confianza que pueda depositarse en su trabajo. La obtención de información debe comprender:

- Asuntos importantes incluidos en informes de auditoría anteriores.
- Áreas importantes examinadas por el OAI.
- Oportunidad en la adopción de medidas correctivas.
- Recomendaciones importantes pendientes de implementación por la entidad, programa y/o proyecto.

#### Fuentes de información para el planeamiento

12. Otra fuente importante de información para la etapa de planeamiento es el *archivo permanente* de la entidad programa y/o proyecto. El archivo permanente, está constituido por un conjunto de documentos que contienen copias o extractos de información de utilidad para el planeamiento de futuros exámenes (NAGU 2.40). En términos generales, el auditor debe obtener y documentar los aspectos siguientes de la entidad por auditar:

- **Leyes y regulaciones aplicables:** ley de creación y Reglamento, ley anual del presupuesto y directivas aplicables, presupuesto autorizado y otras normas que afecten la operatividad de la entidad.
- **Planeamiento:** Plan operativo institucional, informes de evaluación anual, Memoria anual de la entidad u otros documentos relativos al planeamiento institucional.
- **Sistema de información gerencial:** estados financieros, informes sobre resultados de gestión, informes de auditoría, funcionarios responsables de su formulación, aprobación y distribución.
- **Normatividad interna:** reglamento de organización y funciones, manual de organización y funciones, manuales de procedimientos y otra normatividad interna emitida por la entidad.

• **Organización:** organigrama, identificando los principales centros de responsabilidad, en relación con las actividades que cumple la entidad y personal en actividades clave.

• **Actividades que lleva a cabo la entidad:** componentes del programa y proyecto más significativas, procedimientos de control, procedimientos utilizados para la entrega de los bienes y/o servicios a los usuarios, naturaleza de la demanda de los bienes y/o servicios, grado de aceptación de parte de los usuarios (a través de diarios, denuncias, investigaciones parlamentarias, otros) así como los procedimientos adoptados para medir e informar sobre la efectividad de la entidad, programa y/o proyecto.

• **Recursos utilizados en las actividades:** presupuesto autorizado inicial y presupuesto autorizado final, bienes de activo fijo, equipos de procesamiento automático de datos, detalle de centros de producción, distribución y administración, a nivel nacional, recursos de personal y procedimientos utilizados para administrar y controlar el uso apropiado de los recursos.

13. La obtención de conocimiento inicial de la entidad o actividad a examinar, es una actividad que ejecutan los equipos de auditoría designados por la Contraloría General de la República, no siendo de aplicación para los Organismos de Auditoría Interna, salvo que lo consideren necesario para soportar el proceso de planeamiento de sus actividades.

#### 430 Análisis preliminar de la entidad y plan de revisión estratégica

01. En base a la información recopilada en la etapa de revisión general, el auditor encargado del examen debe elaborar el análisis preliminar de la entidad y considerar:

- Ambiente de control interno.
- Factores externos e internos.
- Áreas generales de revisión.
- Fuentes de criterio aplicables

Esta información debe ser incluida en el plan de revisión estratégica a desarrollar en la entidad, programa o proyecto a examinar.

#### AMBIENTE DE CONTROL INTERNO

02. El ambiente de control interno sirve de base a una entidad, influyendo en la conciencia de control del personal; provee disciplina y estructura e influye en forma persuasiva en las actividades y objetivos establecidos por ella. Los factores del ambiente de control interno están referidos a:

##### Factores del ambiente del control interno

- *Integridad y valores éticos.*
- *Asignación de autoridad y responsabilidad.*
- *Estructura organizacional.*
- *Políticas de administración de recursos humanos.*

03. El auditor debe tener suficiente conocimiento del ambiente de control interno para comprender la actitud y las acciones adoptadas por la gerencia y alta dirección de la entidad, con respecto a los controles y su efecto colectivo. El auditor debe concentrarse en la esencia de los controles, mas no en su forma por cuanto éstos pueden ser establecidos por la entidad, pero en la práctica podrían no funcionar por deficiencias en su diseño o implementación.

#### Integridad y Valores Éticos

04. La integridad constituye una calidad de la persona que mantiene principios morales sólidos y vive en un marco de valores. La ética está conformada por valores morales que permiten a la persona adoptar decisiones y tener un comportamiento correcto en las actividades que le corresponde cumplir en la entidad. Los objetivos de una entidad y la forma en que son recogidos están basados en preferencias, juicio de valores, que son trasladados a estándares de comportamiento.

05. La opinión sobre el ambiente de control interno en la entidad puede influir en el juicio del auditor al llevar a cabo el planeamiento de la auditoría. La existencia de información que indique que el ambiente no es efectivo, puede obligar al auditor a conducir en forma más cuidadosa la búsqueda de información sobre los sistemas y controles gerenciales en la entidad a examinar.

06. Aún cuando la apreciación del ambiente de control interno, presenta una carga alta de subjetividad, el auditor debe estar alerta para considerar aquellas situaciones que brindan fuertes tentaciones a los empleados para comprometerse en actos irregulares, tales como las siguientes:

- Controles existentes o no existentes, por una pobre segregación de funciones en áreas importantes,
- Alta desconcentración de las operaciones que deja a la alta dirección sin conocimiento de las acciones tomadas en los niveles inferiores de la entidad,
- Función de auditoría interna débil que no tiene capacidad para detectar y reportar comportamientos no ajustados a la normatividad vigente.
- Medidas disciplinarias benignas adoptadas por la alta dirección de la entidad para sancionar comportamientos irregulares, perdiéndose con ello su efecto disuasivo frente al resto de empleados.

### Estructura organizacional

06. La estructura organizacional de una entidad proporciona el marco dentro de la cual se planean, ejecutan, controlan y supervisan sus actividades, a fin de lograr los objetivos y metas establecidos. Esta estructura organizacional incluye la consideración de áreas claves de autoridad y responsabilidad y líneas de información.

07. La obtención de información sobre la estructura orgánica, debe partir de la consideración de:

- Lo apropiado de la estructura organizacional y su capacidad para proveer la información necesaria para el desarrollo de las actividades.
- La definición adecuada de las responsabilidades de las áreas clave y su adecuada comprensión.
- La experiencia y el conocimiento de los funcionarios a cargo áreas clave para asumir sus responsabilidades.

### Asignación de autoridad y responsabilidad

08. Este factor se refiere a la forma en que se asigna la autoridad y responsabilidad en la entidad para el desarrollo de las actividades operativas. En torno a este factor, el auditor debe considerar en su apreciación lo siguiente:

- Asignación de responsabilidad y delegación de autoridad para ejecutar sus actividades, tales como cumplimiento de metas, funciones operativas y otros.
- Descripción de los cargos clave, definiendo sus funciones específicas.
- Procedimientos para autorizar operaciones.
- Datos sobre el sistema de información computarizada-SIC.
- Políticas de administración de recursos humanos.

09. Las políticas y prácticas de recursos humanos se relacionan con la contratación, orientación, capacitación, evaluación, asesoría, promoción, remuneración del personal de la entidad. El auditor debe considerar, entre otros puntos:

- Normas para contratar al personal más calificado (dando énfasis a los antecedentes, experiencia previa de trabajo), logros anteriores y evidencia de integridad y comportamiento ético.
- Políticas de capacitación para el perfeccionamiento del personal en las áreas de mayor importancia.
- Promoción del personal en base a la evaluación periódica de su desempeño.

### FACTORES EXTERNOS E INTERNOS

10. Los factores externos e internos pueden incidir en la entidad y en el logro de sus objetivos y metas, así como en la eficiencia y economía requerida para el desarrollo de

sus actividades. Por ello, el auditor debe adquirir una adecuada comprensión de como éstos factores pueden influir en la entidad o programa bajo examen.

11. Los factores externos a considerar son los siguientes:

- Origen de fondos (ampliaciones o restricciones en las fuentes de financiamiento).
- Eventos temporales (cambios climatológicos, hechos inusuales u otros que podrían incidir en la asignación de fondos).
- Situación política actual de la entidad o programa.
- Grupos de interés ajenos a la entidad.
- Modificaciones legales en trámite de aprobación.

12. Los factores externos también pueden influir en la operación de los programas o actividades que ejecuta la entidad. Algunas veces podrían determinarse programas complementarios o en conflicto llevados a cabo por otras entidades gubernamentales. Por ejemplo, las disposiciones gubernamentales establecidas para los programas de protección del medio ambiente, influyen en el costo de las operaciones de empresas petroleras y/o mineras por cuanto éstas tendrían que asumir obligaciones para reparar daños ambientales ocasionados con anterioridad.

### Consideración de los factores internos

13. El auditor debe tratar de identificar aquellas situaciones que pueden impactar en forma negativa en el desarrollo de sus actividades e incluso, en el logro de los objetivos y metas establecidos. Los factores internos se refieren a:

- Tamaño de la entidad (en términos de activos netos, ingresos, trabajadores, montos significativos de transacciones).
- Importancia de las actividades ejecutadas por la entidad o programa.
- Locales donde la entidad o el programa realizan sus actividades
- Estructura de la entidad (centralizada o descentralizada),
- Complejidad de las operaciones,
- Calificaciones y competencia del personal clave, y
- Nivel de rotación del personal gerencial y de contabilidad.

### ÁREAS GENERALES DE REVISIÓN

14. Las áreas generales de revisión son aquellos asuntos seleccionados en esta etapa de la auditoría y están referidas a:

- Procesamiento y control del sistema de administración financiera y el sistema de información computarizada-SIC,
- Protección y control de recursos públicos,
- Cumplimiento de leyes, normas y regulaciones aplicables,
- Economía y eficiencia,
- Procedimientos para medir e informar sobre la efectividad del programa o proyecto.
- Evaluación de resultados del programa o proyecto.
- Auditoría interna.
- Servicios prestados al público.
- Otros aspectos, de acuerdo a la naturaleza de la entidad, experiencias anteriores, evaluación preliminar de la información y controles internos.

La significación de cada uno de los puntos anteriores debe variar en función de la entidad, programa o actividad.

### Fuentes de información para la Revisión Estratégica

15. La información que pueda recopilarse durante el proceso de Revisión Estratégica debe orientarse a determinar, cuáles son las áreas generales de revisión que se consideran de mayor importancia. La búsqueda de fuentes informativas debe tener en cuenta lo siguiente:

Preguntas	Informaciones requeridas	Producto
¿Qué?	<b>Normas, políticas y procedimientos aplicables a sistemas y controles clave</b>  Autoridad legal, antecedentes de la entidad, programa o actividad, presupuesto e informes financieros.	Identificación de la entidad
¿Porqué?	<b>Fuentes de criterio identificadas</b>  Objetivos, metas y dirección estratégica.	Línea de responsabilidad funcional
¿Cómo?	<b>Entrevista con funcionarios</b>  Principales procesos, métodos de operación y sistemas.	Sistemas gerenciales
¿Quién?	<b>Documentos internos</b>  División de funciones y responsabilidades	Organización
¿Dónde?	<b>Observaciones del medio ambiente</b>  Ámbito de actuación de la entidad, programa o actividad, medio ambiente, cuadros gerenciales y trabajadores.	Localización, factores internos y externos.
¿Cuándo?	<b>Estudios de evaluación interna o externa</b>  Fechas y eventos importantes, variaciones en el tiempo y vida útil de programas o actividades.	Situaciones importantes en el tiempo

**FUENTES DE CRITERIO Y DE EVIDENCIAS**

16. Las fuentes de criterio de auditoría son establecidas por el auditor, mediante la revisión de la naturaleza de la entidad, programa o actividad a examinar, así como respecto de las características operativas y procesos más importantes de la gestión administrativa. Esta información básica permite tener una visión global de la entidad por auditar y debe ponerse a disposición del equipo de auditoría designado.

17. Las fuentes de criterios incluyen, sin estar limitadas a:

- Legislación específica de la entidad, o aplicable a ella.
- Normatividad y disposiciones emitidas por la entidad y/o sistemas administrativos.
- Indicadores de rendimiento utilizados por la entidad u otras entidades que lleven a cabo actividades similares y tengan usuarios similares (Ej. hospitales o postas médicas).
- Informes de auditoría anteriores.

18. Cuando el auditor considere utilizar criterios de entidades ajenas a la que será examinada, éstos deben ser reformulados, de modo que resulten apropiados a las nuevas condiciones donde serán aplicados.

**DOCUMENTACION DE LA ETAPA DE REVISIÓN GENERAL**

19. La documentación de las actividades desarrolladas durante la etapa de revisión general se efectúa mediante el uso de la hoja de trabajo correspondiente. Esta hoja debe prepararse en las oficinas de los auditores, aún cuando en ciertos casos, podría completarse con visitas a la entidad examinada. La información obtenida proporciona la base suficiente para la elaboración del plan de revisión estratégica. (Ver sección 200 de la Guía de Planeamiento de la auditoría gubernamental).

**FORMULACION DEL PLAN DE REVISIÓN ESTRATÉGICA.**

20. Después de estudiada y analizada la información a su disposición, el auditor encargado debe abocarse a la tarea de determinar el énfasis y estrategia de la auditoría, así como identificar las áreas de trabajo que se incluirán en el plan de revisión estratégica. Este documento es elaborado por el auditor encargado y el supervisor de la auditoría al finalizar la etapa de revisión general y, aprobado por el nivel gerencial pertinente.

21. El plan de revisión estratégica, como cualquier otra actividad de la auditoría, debe ser programado apropiadamente para su ejecución, de manera que el documento que se formule contenga el entendimiento inicial de la entidad por parte del auditor, la relación de las áreas de revisión seleccionadas, los criterios a utilizar en esta evaluación y objetivos, funciones más importantes, recursos necesarios y cronograma tentativo de actividades.

**Objetivos y alcance de la revisión estratégica**

22. Esta etapa tiene como objetivo explorar en forma efectiva y eficiente las áreas de trabajo de auditoría establecidas durante la revisión general y profundizar el conocimiento inicial de los asuntos más importantes. Por lo tanto, el equipo de auditoría debe:

- Completar la comprensión de la naturaleza de la entidad, sus sistemas y operaciones, así como los controles gerenciales más importantes implementados por la entidad, mediante la ejecución de pruebas preliminares.
- Permitir al equipo encargado definir los objetivos de auditoría, adoptar decisiones acerca de las áreas de revisión más apropiadas y organizar y coordinar los esfuerzos necesarios para llevar a cabo el plan de revisión estratégica en forma efectiva, eficiente y oportuna.
- Facilitar la toma de decisiones en cuanto a la aprobación del plan de revisión estratégica y la asignación de recursos solicitados para su ejecución.
- Identificar los criterios de auditoría más apropiados, en las circunstancias,
- Identificar las líneas generales de revisión en base a su materialidad, interés y actividad de ser auditable.
- Identificar los asuntos más importantes para la formulación del informe
- Establecer el grado de confianza que puede depositarse en la información que brinda el Organo de Auditoría Interna,
- Preparar el borrador del Plan de Auditoría

El producto final de esta etapa es un reporte que contiene los resultados obtenidos en la fase de planeamiento y un plan que servirá de base para la formulación de los programas de auditoría en la fase ejecución.

**Componentes del plan de revisión estratégica**

23. Los elementos del plan de revisión estratégica son: origen de la revisión, objetivos y alcance, enfoque a utilizar, comprensión de la entidad, programa o actividad, análisis preliminar, áreas generales de revisión, personal asignado, presupuesto de tiempo y procedimientos para la revisión estratégica. En el cuadro siguiente se presenta una ilustración del plan de revisión estratégica.

**Estructura del Plan de Revisión Estratégica**

- A. Origen de la revisión
- B. Objetivos y alcance de la revisión
- C. Enfoque a utilizar
- D. Ejecución de la revisión estratégica
  - (1) Comprensión de la entidad, programa o actividad.
    - a. Naturaleza de las actividades y operaciones.
    - b. Sistemas y controles gerenciales importantes.
    - c. Recursos financieros-presupuestarios autorizados.
    - d. Comprensión del ambiente de control interno.
    - e. Factores externos e internos.
    - f. Identificación de las fuentes de criterio aplicables.
    - g. Revisión de informes de auditoría anteriores.
  - (2) Areas generales de revisión
    - a. Areas generales de revisión y criterios de selección.

b. *Criterios para excluir del examen áreas consideradas típicas o recurrentes.*

E. *Personal asignado.*

F. *Presupuesto de tiempo.*

G. *Procedimientos para la revisión estratégica.*

24. El plan de revisión estratégica debe ser elaborados obligatoriamente por los equipos de auditoría de la Contraloría General de la República que sean designados para la realización de una auditoría de gestión en cualquier entidad del Estado. Asimismo, son obligatorias para los Organos de Auditoría Interna, en la medida que sus exámenes programados comprendan áreas importantes de la entidad que revisten complejidad y manejan un volumen significativo de recursos financieros, materiales o humanos.

#### **435 Ejecución del plan de revisión estratégica.**

01. Una vez que haya sido aprobado el Plan de revisión estratégica, el auditor encargado debe reunirse con los funcionarios gerenciales de la entidad, programa o actividad a ser examinada, para presentar a los miembros del equipo de auditoría que tendrán a su cargo el desarrollo de los trabajos. Las actividades a ejecutar deben comprender los aspectos siguientes:

- Aplicación de pruebas preliminares.
- Comprensión del ambiente de control interno.
- Identificación de factores externos e internos.
- Definición de criterios de auditoría.
- Descripción de los sistemas y controles gerenciales.
- Identificación de los asuntos más importantes.

02. Las tareas principales que debe llevar a cabo el auditor en esta etapa son:

• Confirmación y análisis de la información obtenida en la etapa anterior. Debe comprobarse la veracidad de la información acumulada en torno a la entidad, así como su aplicación efectiva, utilizando procedimientos tales como:

- Confirmación de programas o sistemas.
- Confrontación entre los propósitos de la entidad, según la normatividad aplicable y la práctica de las operaciones.
- Confirmación de la utilización de los recursos en actividades propias de la entidad,

• Protección de activos y recursos.

• Confirmación del entendimiento de las estrategias y los procedimientos operativos, así como de los sistemas y controles gerenciales más importantes.

- Identificación de cualquier debilidad significativa en los procedimientos gerenciales.
- Revisión de los sistemas e informes sobre medición de rendimiento, incluyendo los informes de evaluación de resultados del programa.

03. La aplicación de pruebas preliminares permite en la acumulación de evidencia suficiente y necesaria para llevar a cabo evaluaciones y adoptar decisiones preliminares, en relación a cualquier problema significativo que la entidad esté experimentando, en cuanto al cumplimiento de sus objetivos, sistemas y/o controles gerenciales más importantes. También deben llevarse a cabo pruebas en torno de los sistemas y controles gerenciales en vigor en la entidad, como una forma de comprobar su funcionamiento. Es conveniente llevar a cabo reuniones con el Órgano de Auditoría Interna de la entidad o programa, a efecto de minimizar la duplicidad de esfuerzos en la ejecución de la auditoría.

04. Mediante esta revisión, el auditor debe estar en condiciones de decidir acerca de los siguientes aspectos:

- Controles diseñados que aparentemente funcionan bien, así como aquellos que adolecen de deficiencias en su diseño y/o operación.
- Controles que resultan necesarios pero, no existen.
- Grado en que las operaciones de la entidad corresponden a los sistemas diseñados.

• Cumplimiento de la entidad en torno a las leyes, normas y regulaciones aplicables.

• Validez y confiabilidad de los informes formulados por el sistema de información gerencial, en especial, aquel referido al cumplimiento de objetivos y metas.

• La naturaleza y extensión de problemas determinados en la entrega de los bienes o servicios proporcionados.

• Los procedimientos adoptados por la entidad para medir e informar sobre la efectividad del programa o actividad gubernamental.

#### **COMPRESION DEL AMBIENTE DE CONTROL INTERNO**

05. En base a los aspectos descritos en la sección 430, el auditor debe profundizar sus conocimientos sobre los elementos que forman parte del ambiente de control interno de la entidad o programa bajo examen, con el fin de comprender su actitud frente al control interno y las acciones adoptadas por su alta dirección y gerencia para establecer y mantener el sistema de control interno, especialmente en cuanto a (Ver sección 230 de la Guía de Planeamiento para la auditoría gubernamental):

- Integridad y valores éticos.
- Asignación de autoridad y responsabilidad.
- Estructura organizacional.
- Políticas de administración de recursos humanos.
- Clima de confianza en el trabajo.
- Responsabilidad.

La descripción de tales elementos es desarrollada en las Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público emitidas por la Contraloría General de la República.

#### **IDENTIFICACION DE FACTORES EXTERNOS E INTERNOS**

06. En base a los aspectos descritos en la sección 430, el auditor debe adquirir un adecuado conocimiento acerca de los factores externos e internos que pueden afectar el desarrollo de las actividades y operaciones en la entidad, programa y/o proyecto bajo examen, en especial, en cuanto a:

- Origen de fondos (fuente de financiamiento, ampliaciones de presupuesto o restricciones)
- Eventos temporales (hechos inusuales, cambios importantes, etc.).
- Situación política actual de la entidad o programa.
- Grupos de interés ajenos a la entidad.
- Modificaciones legales en trámite.

07. Los factores internos constituyen situaciones que acontecen dentro de una entidad o programa y/o proyecto, lo que por su naturaleza pueden tener un efecto negativo en el desarrollo de sus actividades y operaciones. Dentro de tales factores pueden enumerarse los siguientes (Ver sección 230 de la Guía de Planeamiento para la auditoría gubernamental):

- Tamaño de la entidad, programa o proyecto.
- Importancia de las actividades ejecutadas.
- Estructura de operaciones.
- Grado de complejidad de las operaciones.
- Calificaciones y competencia del personal clave.
- Nivel de rotación del personal gerencial, contable y de auditoría interna.

#### **DEFINICIÓN DE CRITERIOS DE AUDITORÍA**

08. Los criterios son normas para la evaluación del diseño y el desempeño de los sistemas y controles gerenciales. Usualmente, los criterios deben ser amplios para permitir modos alternativos de satisfacerlos, pero suficientemente específicos para determinar su adherencia a ellos. Asimismo, deben ser aplicables a entidades de diversos tamaños, variando sólo los medios apropiados en las circunstancias. Por ejemplo, los mecanismos de control ambiental aplicados en un yacimiento minero de una empresa estatal, serán mucho más sofisticados que en una instalación minera artesanal, de una empresa de menor volumen de operaciones.

09. El auditor evalúa las condiciones existentes contra los criterios. La utilización de los criterios varían según la

etapa de la auditoría. Considerando que en la Revisión Estratégica, sólo se llevan a cabo pruebas preliminares, los criterios establecidos pueden ser más genéricos; por el contrario, durante la fase ejecución, en razón que el objetivo será llegar a juicios detallados de auditoría, el criterio deberá ser más específico. En este sentido, el nivel de detalle del criterio de auditoría utilizado determinará el nivel de detalle de los hallazgos y observaciones de auditoría.

10. Los criterios de auditoría deben tener las siguientes características:

- Brindar pautas útiles para evaluar el manejo de los recursos físicos, humanos, financieros y tecnológicos y determinar si están siendo logrados los resultados o beneficios previstos;
- Constituirse en una herramienta para la administración al desarrollar o comparar sus propios procedimientos operativos; y,
- Ser la base de evaluación de los sistemas y procedimientos que practican los administradores gubernamentales.

11. Los criterios de auditoría pueden derivarse de diversas fuentes, dentro de ellas, pueden referirse: disposiciones legales y normas gubernamentales, opinión de expertos, sentido común, buenas prácticas gerenciales y de administración. Para que el criterio sea más efectivo debe ser aceptado por las partes involucradas en la auditoría de gestión (auditores y funcionarios gerenciales de la entidad examinada).

12. En ausencia de criterios expresos, el auditor debe aplicar sus conocimientos para desarrollar los criterios que serían aplicables en circunstancias específicas. Esto puede efectuarse en el curso de la auditoría, a partir de considerar que el desarrollo del criterio corresponde a lo que una persona bien informada y razonable esperaría que hiciera la administración en determinada situación.

13. En situaciones específicas el auditor puede seleccionar o desarrollar los criterios generales pertinentes. Dada la importancia de los criterios en la ejecución de la auditoría de gestión en tales casos, el auditor encargado y el supervisor deben revisar con el nivel gerencial correspondiente, los criterios a ser utilizados en el examen.

14. Durante el planeamiento inicial de la auditoría, el auditor debe discutir los criterios con los funcionarios responsables de la entidad, programa o proyectos a ser examinada, a efecto de conocer su percepción sobre si los consideran apropiados y razonables. (Ver sección 230 de la Guía de Planeamiento para la auditoría gubernamental).

#### DESCRIPCIÓN DE LOS SISTEMAS Y CONTROLES GERENCIALES

15. Un sistema puede definirse como un conjunto de elementos que están relacionados en forma dinámica para lograr un objetivo común. Ello incluye las entradas al sistema, el proceso y los recursos utilizados para realizar dicho proceso.

16. Dentro de la entidad los sistemas son importantes para asegurar el logro de los resultados, por cuanto tienen un gran impacto en el desempeño de las actividades y operaciones; ellos incluyen controles gerenciales a través de los cuales se cautela el cumplimiento de lo planeado. Mediante los controles gerenciales la administración asegura que los sistemas sean efectivos y manejados en función de los criterios de eficiencia y economía, en armonía con las leyes y reglamentos vigentes. La utilización de flujogramas, apoyados con narrativas adecuadas, constituye un medio razonable de sintetizar el registro del conocimiento logrado sobre los sistemas y controles gerenciales identificados. (Ver sección 230 de la Guía de planeamiento para la auditoría gubernamental).

17. Los controles gerenciales incluyen los procesos de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones en las entidades, programas o proyectos, así como los criterios para medir, presentar reportes y monitorear su ejecución. Los controles gerenciales se clasifican en:

- Controles de actividades y operaciones.
- Controles de confiabilidad y validez de la información.
- Controles de cumplimiento de leyes y reglamentos.
- Controles de protección de recursos.

#### Controles de actividades y operaciones del programa

18. Estos controles incluyen políticas y procedimientos implementados por la administración, con el propósito de asegurar que un programa o actividad logre sus objetivos y metas. La comprensión de las actividades y operaciones del programa, ayuda a entender la dinámica que existe entre la variable: esfuerzos-resultados. Por esta razón, mientras los esfuerzos se refieren al monto de recursos (financieros, humanos o materiales) aprobados para el programa o actividad gubernamental, los resultados están relacionados a los logros que se obtienen como consecuencia de los servicios brindados al público.

#### Controles de la confiabilidad y validez de la información

19. Comprenden políticas y procedimientos adoptados por la administración para asegurar que la información obtenida es confiable y válida y que se mantiene y revela en forma razonable y oportuna en los reportes, para conocer si los programas se encuentran operando en términos de efectividad, eficiencia y economía. La comprensión de tales controles permite a los auditores, evaluar los riesgos que afectan la confiabilidad y validez de la información; al igual que diseñar las pruebas de auditoría más apropiadas, en las circunstancias cuando la información de la entidad o programa es procesada por medios electrónicos, la comprensión del sistema de información computarizada debe permitir identificar los métodos y procedimientos dirigidos al procesamiento de la información.

#### Controles de cumplimiento de leyes y reglamentos

20. Se refieren a leyes y reglamentaciones, incluso políticas, normas y procedimientos adoptados por la administración, para asegurar que la utilización de recursos sea concordante con el marco legal vigente y con las normas relacionadas con la gestión gubernamental. La comprensión de tales controles, contribuirá a que en la evaluación que practique el auditor se considere la posibilidad que existan actos irregulares o ilegales en la ejecución de los recursos públicos asignados a la entidad, programa o proyecto materia del examen.

#### Controles para protección de recursos

21. Tales controles comprenden las políticas, normas y procedimientos aprobados por la administración para prevenir o detectar operaciones no autorizadas, acceso no autorizado a los recursos o utilización indebida; lo que podría resultar en pérdidas significativas para la entidad o programa, incluyendo los casos de despilfarro, irregularidad o uso ilegal de recursos. La comprensión de estos controles permitirá al auditor planear apropiadamente la auditoría con un enfoque de eficiencia y economía.

#### IDENTIFICACIÓN DE LOS ASUNTOS MAS IMPORTANTES

22. Representan aquellas actividades clave de los sistemas y controles gerenciales aplicados que, de acuerdo a la opinión del auditor, resultan vitales para el éxito del programa o actividad a ser examinada. Constituyen asuntos que tienen importancia en esta etapa, pero que deben ser evaluados y confirmados en la fase de ejecución. (Ver sección 230 de la Guía de Planeamiento de la auditoría gubernamental).

23. Los asuntos más importantes se diferencian de las áreas generales de revisión, en que los primeros, son el resultado de la revisión estratégica y tentativamente pueden ser determinados como asuntos sobre los cuales debe elaborarse el reporte, en tanto que los segundos, son áreas identificadas para ampliar la comprensión y conocimiento de la entidad o programa a examinar.

24. La importancia y la materialidad pueden ser medidas en términos de identificar cuando un asunto puede llegar a influenciar en la opinión o decisión del usuario de un informe. Usualmente, la importancia se mide por el efecto; tales efectos pueden ser reales o potenciales y, frecuentemente, expresarse en forma cuantitativa. Otros aspectos tales como la actitud de la gerencia ante los

controles internos o el clima interno de trabajo, son de naturaleza subjetiva, no obstante, deben ser elementos a considerar en la fase de planeamiento.

25. Los factores que el auditor debe tener en cuenta en la selección de los asuntos más importantes son los siguientes:

- Asuntos o inquietudes de administración conocidos;
- Areas de preocupación particular identificadas en auditorías anteriores;
- Areas potenciales de operaciones anti-económicas o ineficientes;
- Areas relacionadas con el incumplimiento de leyes y regulaciones;
- Desconocimiento de la entidad acerca de la efectividad del programa y deficiencias en los procedimientos de evaluación de resultados;
- Naturaleza y tamaño del programa e importancia de los recursos físicos, humanos y financieros.

26. Durante la revisión estratégica deben identificarse los asuntos que se considera significativos para la auditoría y para la determinación de su alcance. En este sentido debe tenerse en cuenta aspectos tales como:

#### Aspectos que comprende la revisión estratégica

**Cumplimiento de la legislación básica:** esto es, si la entidad viene ejecutando sus actividades de acuerdo con los objetivos y metas programadas

**Controles gerenciales y financieros comprenden:**

- Establecimiento de metas y objetivos y los planes operativos para alcanzarlos, así como estándares de rendimiento para medir la eficiencia.
  - Salvaguardar los recursos, contra el desperdicio, pérdida y/o fraude.
  - Información financiera para la toma de decisiones.
  - Operaciones, políticas y sistemas contables y otros procedimientos para proporcionar información financiera oportuna y confiable.

**Indicadores de aspectos negativos relativos a la economía:**

- Recursos financieros: mayores gastos presupuestales, gastos en exceso al cierre del ejercicio, pagos duplicados.
- Recursos humanos: movimientos excesivos (altas y bajas) del personal.
- Bienes: equipos sub-utilizados o sobre-utilizados, costos excesivos de mantenimiento y carencia de procedimientos escritos.
- Equipos de cómputo excesivos para las necesidades reales y programas desactualizados.
- Ausencia de estándares para comparar el rendimiento.
- Ausencia de informes de evaluación del rendimiento.

**Indicadores de aspectos negativos relativos a la efectividad:**

- Ausencia de procedimientos para medir y/o informar sobre la efectividad.
  - Procedimientos poco válidos o confiables para medir y/o informar sobre la efectividad.
  - Ausencia de métodos alternativos para evaluar resultados.

27. La utilización de técnicas como modelos, flujogramas y narrativas, constituyen medios apropiados para registrar la información sobre sistemas y controles gerenciales, así como comunicar el conocimiento logrado sobre las actividades de la entidad a examinar.

#### 440 Preparación del reporte de revisión estratégica

01. Concluida la revisión estratégica, el auditor debe formular un reporte que comunique a los niveles de decisión correspondientes los resultados obtenidos y su

propuesta de estrategias para las fases siguientes del examen.

02. El reporte de Revisión Estratégica constituye uno de los elementos más importantes del proceso de planeamiento de la auditoría. Este documento es elaborado por el auditor encargado y supervisor, y es aprobado por el nivel gerencial correspondiente. Cualquier modificación ulterior de este documento debe ser procesada a través de estos mismos canales.

03. El propósito del reporte de revisión estratégica es:

- comunicar a los niveles gerenciales del organismo superior de control, al comité de asesoría (COA) y jefatura de Auditoría Interna, en los casos en que sea aplicable, un mayor conocimiento y comprensión de la entidad, programa o actividad a ser examinada, sus áreas más importantes, los sistemas y controles administrativos aplicables; y,
  - lograr el apoyo necesario en cuanto a la importancia de los aspectos seleccionados como asuntos importantes para ser incluidos en el plan de auditoría.

#### Contenido del informe de revisión estratégica

04. El reporte de la revisión estratégica, como mínimo debe contener:

- Información introductoria.
- Comprensión de las actividades y operaciones.
- Criterios de auditoría identificados.
- Asuntos más importantes examinados.
- Conclusiones.
- Recomendaciones.

05. A modo de ilustración, a continuación se presenta la estructura del reporte de revisión estratégica:

#### Estructura del reporte de revisión estratégica

##### Información introductoria

- a. Origen de la revisión
- b. Objetivos y alcance de la revisión
- c. Funcionarios a cargo de las áreas a ser examinadas

##### Comprensión de las actividades y operaciones

- a. Naturaleza de las actividades y operaciones.
  - Antecedentes y fines de la entidad, programa o actividad.
  - Marco legal aplicable.
  - Información sobre metas programadas y ejecutadas.
  - Aspectos financieros-presupuestales.
  - Sistemas y controles gerenciales identificados.
- b. Comprensión del Ambiente de control interno.
  - Aspectos, integridad y valores.
  - Estructura orgánica.
  - Líneas de autoridad y responsabilidad.
  - Políticas de personal.

- c. Evaluación de factores externos e internos
- d. Principales logros obtenidos en el período.
- e. Recomendaciones de auditorías anteriores pendientes.

##### Criterios de Auditoría

- a. Criterios de auditoría identificados.
- b. Comentarios de la entidad sobre los criterios de auditoría.

##### Asuntos más importantes examinados

- a. Areas importantes de operación.
- b. En cuanto al cumplimiento de objetivos y metas.
- c. En cuanto a la eficiencia y economía en la administración de recursos.

##### Conclusiones.

##### Recomendaciones.

**Introducción**

06. Describe el motivo que genera la realización de la etapa de revisión estratégica, los objetivos y alcance de la revisión, el enfoque de trabajo que será utilizado durante la visita a la entidad o programa y la relación de los funcionarios responsables.

**Comprensión de las actividades y operaciones**

07. Incluye la descripción de información general sobre diversos aspectos, tales como: antecedentes, fines, objetivos, metas, marco legal aplicable, información financiera y logros obtenidos en el desarrollo de actividades. Igualmente, incluye la apreciación del auditor sobre el ambiente de control interno, factores internos y externos identificados, sistemas y controles gerenciales y las recomendaciones pendientes de implementación de auditorías anteriores.

**Criterios de auditoría**

08. Comprende la descripción de las normas de rendimiento y control a través de las cuales pueden ser evaluados los sistemas y controles gerenciales, así como el nivel de efectividad, eficiencia y economía de las operaciones. Asimismo, se incluyen los comentarios de la entidad, respecto a los criterios de auditoría expuestos por los auditores.

**Asuntos más importantes examinados**

09. Comprenden los aspectos más importantes de los sistemas y controles gerenciales de la entidad o programa que, a criterio del auditor deben tomarse en cuenta para asegurar el éxito de la auditoría. Tales aspectos pueden estar referidos a controles de actividades y operaciones (cumplimiento de objetivos y metas y evaluación de resultados), controles sobre protección de recursos, evaluación de la eficiencia y economía en la administración de recursos), aspectos importantes de las operaciones y otras áreas en que podría existir despilfarro, ineficiencia o debilidades en los controles gerenciales.

**Conclusiones**

10. Representan el resultado obtenido de la ejecución de la etapa de revisión estratégica dentro del planeamiento.

**Recomendaciones**

11. Describen los asuntos más importantes, han sido seleccionados para su inclusión en el plan de auditoría.

12. El reporte de revisión estratégica debe estar adecuadamente sustentado en los papeles de trabajo correspondientes, ser corto, pero a la vez suficientemente claro para permitir la toma de decisiones y la continuación del examen.

**Aprobación del reporte de revisión estratégica**

13. El reporte de revisión estratégica debe ser presentado, en forma conjunta, por el auditor encargado y el supervisor y aprobado por el nivel gerencial correspondiente en el caso de la Contraloría General de la República y, en tanto sea aplicable, por la jefatura del Organismo de Auditoría Interna. Sin esta aprobación no podrá continuarse la ejecución del examen.

14. En el caso de los Organismos de Auditoría Interna, la preparación del reporte de revisión estratégica deberá elaborarse por una sola vez en relación a las actividades comprendidas en sus respectivos planes anuales de auditoría. En adelante, tales documentos sólo requerirán ser actualizados cuando se programe el examen recurrente de las mismas áreas. Las comisiones de auditoría de la Contraloría General de la República, podrán requerir tales documentos para mejorar su comprensión en torno a las áreas o actividades a ser examinadas.

**450 Elaboración del plan de auditoría**

01. La etapa final de la revisión estratégica es la formulación del proyecto de plan de auditoría que debe ser elaborado por el auditor encargado y supervisor y presentado, conjuntamente con el reporte de revisión estratégica. Este documento constituye el instrumento de conducción del proceso de auditoría.

02. El plan de auditoría es el documento que se elabora al final de la fase de planeamiento, en cuyo texto se resumen las decisiones más importantes relativas a la estrategia adoptada para el desarrollo de la auditoría de gestión. Determina, entre otros aspectos, los objetivos y alcance de la auditoría, las áreas a examinarse y el potencial humano necesario para su ejecución.

**Estructura del Plan de Auditoría**

03. El Plan de auditoría tiene por propósito definir el alcance global de la auditoría de gestión, en términos de objetivos generales y objetivos específicos por áreas que serán materia de examen. (Ver sección 250 de la guía de planeamiento de la auditoría gubernamental). Este documento debe incluir:

- Origen de la auditoría.
- Resultado de la revisión estratégica.
- Objetivos de la auditoría.
- Alcance de la auditoría, metodología.
- Criterios de auditoría a utilizarse.
- Recursos de personal.
- Áreas a ser examinadas
  - a) Objetivos y alcance de la auditoría.
  - b) Criterios de auditoría a utilizar.
  - c) Fuentes de obtención de evidencia de auditoría.
  - d) Equipo de trabajo.
- Información administrativa.
  - a) Informes a emitir y fechas de entrega.
  - b) Estructura del informe a emitir.
  - c) Presupuesto de tiempo.
  - d) Cronograma de actividades.

**Origen de la auditoría**

04. Describe el motivo que genera la programación de la auditoría. Su origen puede obedecer al planeamiento general anual o a la atención de una solicitud específica efectuada por el Congreso de la República u otra actividad del Poder Ejecutivo.

**Resultados de la revisión estratégica**

05. Describe los antecedentes, autoridad legal y fines de la entidad o programa, estructura orgánica y funciones, infraestructura, sistemas y controles gerenciales, recursos financieros autorizados, así como cualquier otra información importante.

**Objetivos de auditoría**

06. Los objetivos establecidos en el plan de auditoría se sustentan en las apreciaciones generales resultantes de la revisión estratégica. Describe en términos globales lo que desea lograrse como resultado de la ejecución de la auditoría. Una vez que se efectúen las pruebas de campo y se recopilen las evidencias necesarias en el curso de la fase de ejecución, puede ser necesario introducir modificaciones en el plan de auditoría, incluso en algunos de sus objetivos, de acuerdo con las circunstancias.

**Alcance de la auditoría y metodología**

07. Los resultados alcanzados en la fase de planeamiento deben evaluarse cuidadosamente para seleccionar aquellas áreas o asuntos que serán revisados a profundidad en la fase de ejecución. Esta decisión debe ser adoptada teniendo en cuenta la materialidad, sensibilidad, riesgo, auditabilidad y costo, así como la trascendencia de los posibles resultados a informarse. La descripción de la metodología a utilizar permite conocer los procedimientos generales que serán aplicados para obtener y analizar la evidencia requerida para cumplir con los objetivos de la auditoría.

**Criterios de auditoría**

08. Describen las normas que serán utilizadas para determinar si la entidad, programa o proyecto satisface las expectativas en términos de efectividad, eficiencia y economía en la ejecución de operaciones, las que deben ser razonables y alcanzables, así como en cuanto a la efectividad de sus controles gerenciales.

**Recursos de personal**

09. Describe el nombre y apellidos, cargo y profesión de los auditores que integran el equipo de auditoría, así como los especialistas para trabajos específicos, en el caso que sea necesario.

**Areas seleccionadas para la auditoría**

10. Describen los asuntos específicos más importantes establecidos en el reporte de revisión estratégica, incluso aquellos hallazgos de auditoría que se hubiera identificado en la fase de planeamiento. Por cada área seleccionada, se deben definir los objetivos específicos del examen, su alcance, las fuentes de obtención de evidencia y el personal requerido para su examen.

**Información administrativa**

11. Describe el número de horas programados para el desarrollo de la auditoría y otras informaciones generales, tales como el número de informes a emitir, las fechas de entrega y el formato tentativo del informe y el cronograma de actividades correspondientes.

**Elaboración y aprobación del plan de auditoría**

12. El plan de auditoría debe ser preparado en forma conjunta por el auditor encargado y el supervisor y, presentado al nivel gerencial correspondiente de la Contraloría General de la República para su aprobación. En el caso de los Organos de Auditoría Interna, es responsabilidad de su jefatura su aprobación, sin cuyo requisito no podrá iniciarse la fase de ejecución del examen.

13. Los cambios que se produzcan en los objetivos o alcance en el curso de la auditoría de gestión, deben ser aprobados por el nivel gerencial pertinente y documentados apropiadamente. Tales modificaciones se documentan mediante adiciones o cambios en el plan de auditoría.

**Comunicación del plan de auditoría**

14. El plan debe ser comunicado al equipo de auditoría de una forma apropiada, como por ejemplo, llevando a cabo una reunión entre el nivel gerencial, supervisor, auditor encargado y miembros del equipo, con el objeto de discutir el enfoque de auditoría planeado. En la página siguiente se muestra el flujograma de la fase de planeamiento en la auditoría de gestión.

**FLUJograma DE LA FASE DE PLANEAMIENTO EN LA AUDITORIA DE GESTION**

DESCRIPCION	OPERACION N°	PERSONAL	FLUJO DE ACCION
Revisa la información general sobre la autoridad legal, fines, objetivos, metas, recursos, sistemas y controles gerenciales, más importantes, informes de auditoría anteriores.	1	Equipo de Auditoría	<pre> graph TD     A[Archivo Permanente] --&gt; B(( ))     B --&gt; C[/Papeles de Trabajo/]     C --&gt; D{ }     D -- NO --&gt; A     D -- SI --&gt; E[/ /]     E --&gt; F{ }     F -- NO --&gt; D     F -- SI --&gt; G(( ))     G --&gt; H[/Papeles de Trabajo/]     H --&gt; I[/ /]     I --&gt; J{ }     J -- NO --&gt; F     J -- SI --&gt; K((C))                     </pre>
Registra la información general para la comprensión de la entidad por examinar.	2	Equipo de Auditoría	
Determina si la información disponible es suficiente para la etapa de revisión general.	3	Auditor encargado	
Elabora y revisa el Plan de revisión estratégica	4	Auditor encargado y Supervisor	
Aprueba el Plan de revisión estratégica	5	Nivel gerencial competente	
Ejecuta indagaciones, observación física y obtención de información en la entidad, como parte de la revisión estratégica.	6	Equipo de Auditoría	
Registra la información obtenida en el curso de la revisión estratégica.	7	Equipo de Auditoría	
Elabora y presenta el reporte de revisión estratégica y el proyecto de Plan de auditoría.	8	Auditor encargado y Supervisor	
Aprueba el reporte de revisión estratégica y el plan de auditoría.	9	Nivel gerencial competente	

**PARTE III**

**AUDITORIA DE GESTION**

**CAPITULO VIII**

**Sección**

400 Visión general.

**CAPITULO IX**

**PLANEAMIENTO**

**Sección**

- 410 Aspectos generales.
- 420 Programación de la auditoría de gestión.
- 425 Conocimiento inicial de la entidad, programa o actividad.
- 430 Análisis preliminar de la entidad y plan de revisión estratégica.
- 435 Ejecución del plan de revisión estratégica.
- 440 Preparación del reporte de revisión estratégica.
- 450 Elaboración del plan de auditoría.

**CAPITULO X**

**EJECUCION**

**Sección**

- 510 Aspectos generales.
- 515 Programas de la auditoría.
- 520 Procedimientos y técnicas de auditoría.
- 525 Evidencias de auditoría y métodos de obtención de información.
- 530 Evaluación de la efectividad de la programas.
- 535 Evaluación de la eficacia y economía de los programas.
- 540 Evaluación del control interno gerencial.
- 550 Papeles de trabajo.
- 560 Desarrollo de hallazgos de auditoría.
- 570 Comunicación de hallazgos de auditoría.
- 580 Terminación de la fase de ejecución.

**CAPITULO XI**

**ELABORACION DEL INFORME**

**Sección**

- 610 Aspectos generales.
- 620 Características del informe.
- 630 Redacción y revisión del informe.
- 640 Envío del borrador del informe a la entidad auditada.
- 645 Evaluación de los comentarios de la entidad.
- 650 Estructura y contenido del informe.
- 660 Introducción del informe.
- 670 Conclusiones.
- 680 Observaciones y recomendaciones.
- 685 Elevación y revisión del informe.
- 690 Seguimiento de medidas correctivas.

**510 Aspectos generales**

01. La fase ejecución de la auditoría de gestión está focalizada, básicamente, en la obtención de evidencias suficientes, competentes y pertinentes sobre los asuntos más importantes (áreas de auditoría) aprobados en el plan de auditoría. No obstante, algunas veces, como consecuencia de este proceso se determinan aspectos adicionales por evaluar, lo que implicará la modificación del plan de auditoría.

02. Toda labor en la auditoría debe ser controlada a través de programas de trabajo. Tales programas definen por anticipado las tareas que deben efectuarse durante el curso de la auditoría y se sustentan en objetivos incluidos en el plan de auditoría y en la información disponible sobre las actividades y operaciones de la entidad consignada en el Informe de revisión estratégica.

03. Una de las actividades más importantes de la fase de ejecución, es el desarrollo de hallazgos. El término hallazgo en auditoría tiene un sentido de recopilación y síntesis de información específica sobre una actividad u operación, que ha sido analizada y evaluada y, que se considera de interés para los funcionarios a cargo de la entidad examinada. Usualmente, se utiliza en un sentido crítico, dado que se refiere a deficiencias que son presentadas en el informe de auditoría.

04. Dentro del proceso de ejecución de la auditoría, el auditor brinda a los funcionarios y servidores de la entidad examinada, que están o podrían estar afectados por el informe, la oportunidad de efectuar comentarios y aclaraciones en forma escrita (u oral) sobre los hallazgos identificados antes de presentar el informe. Estos comentarios y cualquier revelación importante que se presenten, deben reconocerse y discutirse en el informe en forma apropiada y objetiva. Ningún informe de auditoría debe emitirse sin escuchar a los funcionarios responsables de la entidad examinada, quienes tienen la oportunidad de presentar sus comentarios sobre los hechos que se observan.

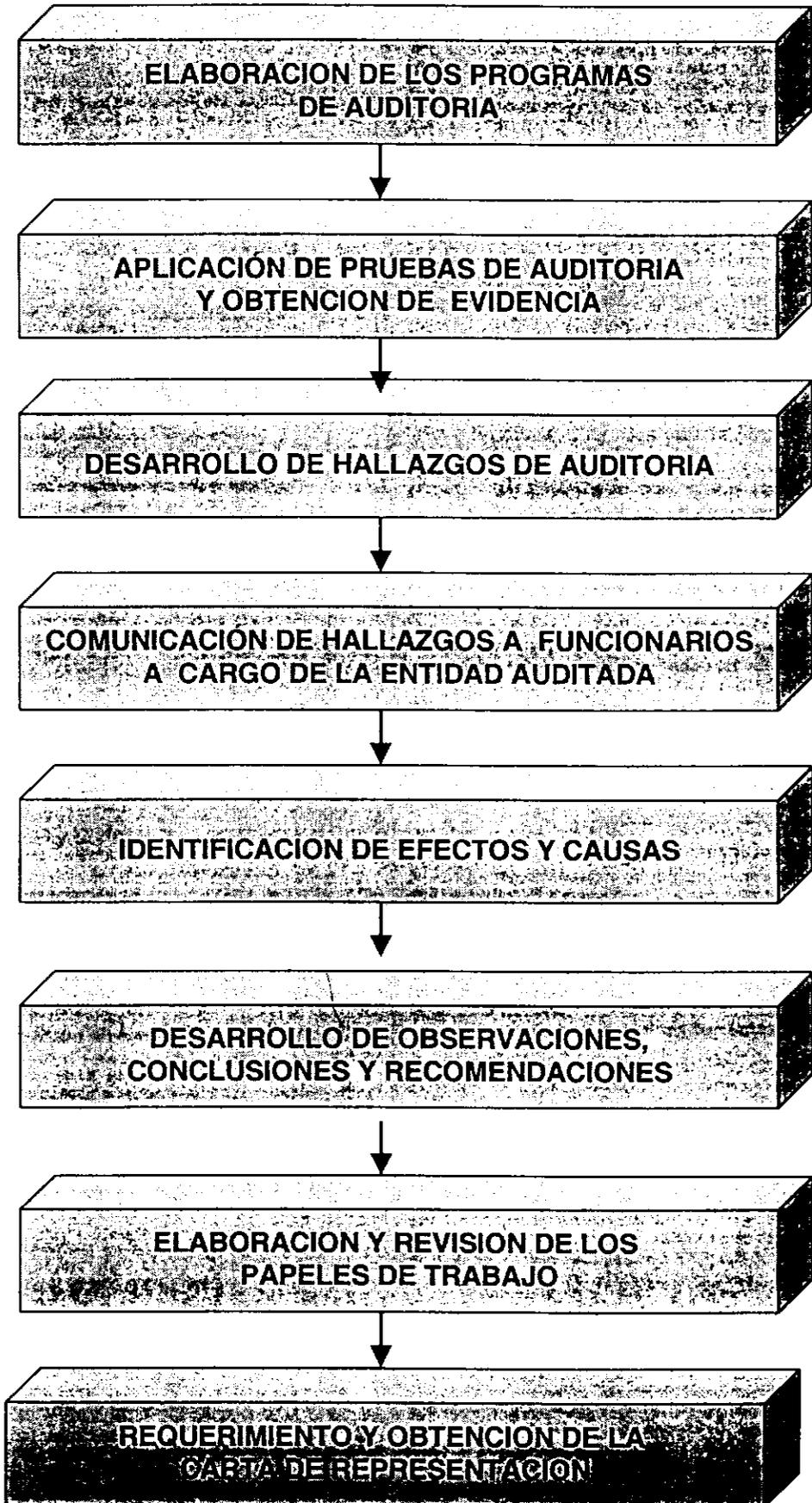
05. Un aspecto importante del desarrollo de las observaciones que en esencia, involucran los elementos propios del hallazgo de auditoría (Condición y Criterio), es la identificación de las causas y efectos actuales o posibles de las deficiencias detectadas durante la fase de ejecución. La identificación oportuna de las razones que ocasionaron la situación negativa y por qué se mantiene (Causa), así como la cuantificación de las consecuencias reales o potenciales (Efecto) en términos financieros, constituyen una manera efectiva para interesar a los funcionarios de la entidad responsables de adoptar correctivos en forma oportuna.

06. En base a la evidencia de auditoría reunida y a través de la evaluación de las opiniones vertidas por los funcionarios de la entidad, el auditor puede arribar a conclusiones concretas sobre las deficiencias identificadas durante la fase de ejecución. Las observaciones y conclusiones, deben estar acompañadas de recomendaciones para los funcionarios a cargo de la entidad examinada, a fin de corregir las deficiencias identificadas y evitar en el futuro su repetición.

07. Los papeles de trabajo son los documentos elaborados u obtenidos por el auditor durante las fases de planeamiento y ejecución, los cuales sirven como fundamento y respaldo del informe. Los papeles de trabajo son revisados por el auditor encargado y el supervisor responsable, con el objeto de establecer si son pertinentes a la auditoría, documentan en forma adecuada la evidencia obtenida y guardan consistencia internamente. En el gráfico N°9 se describe la fase de ejecución en la auditoría de gestión.

GRAFICO N°9

**PROCESO DE LA AUDITORIA DE GESTION**  
FASE : EJECUCION



**515 Programas de Auditoría**

01. Un programa de auditoría es un plan detallado del trabajo que debe comunicar, tan precisamente como sea posible el trabajo a ser ejecutado. También es un listado de procedimientos a ser realizados, con el objeto de comparar los sistemas y controles existentes con criterios de auditoría y, recolectar evidencia para sustentar las observaciones de auditoría. Los programas de auditoría proporcionan una base para la asignación de tiempo y recursos. Los estimados de tiempo son más fáciles de preparar cuando los procedimientos de auditoría han sido identificados.

02. El programa de auditoría es preparado por el auditor encargado y el supervisor, el que señala las tareas específicas que deben ser cumplidas por el equipo de auditoría para llevar a cabo el examen, los responsables de su ejecución, así como los plazos fijados para cada actividad.

03. Los programas de auditoría correctamente elaborados resultan fundamentales para cumplir con las responsabilidades en forma eficiente. Su preparación, proporciona lo siguiente:

- Un plan sistemático para cada fase del trabajo, el que puede comunicarse a todo el personal involucrado en la auditoría.
- Una base apropiada para la asignación de labores para el supervisor, auditor encargado, auditores y asistentes.
- Medio para comparar el rendimiento del equipo de auditoría con relación a los planes aprobados y normas complementarias establecidas.
- Ayuda para el entrenamiento de personal sin experiencia en auditoría.
- Ayuda al supervisor a disminuir el trabajo sobre el personal de auditoría en forma directa.

04. Los programas de trabajo escritos son fundamentales para una dirección eficiente de los esfuerzos de auditoría; por ello no deben utilizarse como una lista de comprobación para desarrollar los pasos de trabajo necesarios, de manera que suprima la iniciativa, imaginación y recursos en el logro de los objetivos previstos.

**Contenido del programa de trabajo**

05. El programa de trabajo debe ser formulado por *áreas de auditoría*, especificando:

a) subobjetivos de auditoría; b) criterios de auditoría; c) evidencia a ser obtenida; d) procedimientos para la obtención de evidencia; e) fuentes para la obtención de evidencia; f) instrucciones específica; y, g) cronograma tentativo de actividades. Para todas las demás áreas por examinar, el auditor debe desarrollar programas de auditoría específicos, que detallen las pruebas a realizar. El nivel de detalle, al igual que la supervisión ejercida por el auditor encargado, podrá variar en atención a la experiencia del personal que conforma el equipo.

07. La práctica de sucesivas auditorías permitirá la formulación de programas estandarizados en aspectos tales como efectividad, eficiencia y economía, planeamiento, administración de recursos humanos y otros. Al prepararse programas de auditoría se debe tener en consideración el costo de la obtención de la evidencia y su utilidad en cuanto a los objetivos de auditoría establecidos. Asimismo, los programas deben ser lo suficientemente flexibles para permitir efectuar cambios, según resulte apropiado en las circunstancias. Sin embargo, cualquier cambio dispuesto después de la aprobación de estos programas deberá estar debidamente documentado.

**Programa de auditoría detallado**

08. El programa de auditoría incluye procedimientos específicos, de manera que el supervisor de este documento tenga una mejor descripción del trabajo a realizarse. Es conveniente utilizar un programa detallado por las siguientes razones:

- Sirven mejor a todos los propósitos de la auditoría; sin embargo, con auditores experimentados, el auditor

encargado puede encontrar aceptable la utilización de programas simplificados.

- Proveen mejores pistas de auditoría y documentan con mayor propiedad el trabajo realizado.
- Cuando se utilizan programas simplificados, puede ser fácil resaltar los procedimientos más importantes que han sido cubiertos; en cambio, cuando se usan procedimientos detallados es más difícil distinguir entre procedimientos importantes y procedimientos de rutina.

09. En el cuadro siguiente se presenta un ejemplo de programa detallado de auditoría para el área de abastecimiento. En este programa es fácil apreciar la naturaleza del procedimiento a ejecutar y su relación con el criterio y objetivo de auditoría establecido.

**PROGRAMA DE DETALLADO DE AUDITORÍA**

Nombre de la entidad .....  
 Fecha de auditoría .....

PROGRAMADO	AREA ABASTECIMIENTO	TERMINADO			
		Ref. P.T.	Hecho por	H/S.	
	<b>Objetivos de auditoría</b> 1. Determinar si los controles existentes para la recepción de materiales garantizan su ingreso íntegro al almacén. 2. Determinar si los controles establecidos para el almacenamiento de materiales aseguran su adecuada conservación.  <b>Criterio de auditoría</b> Directiva N°002-9X de la Dirección General de Administración, concordante con el Decreto Supremo N° 125-9X-EF, que establece los criterios para la recepción, almacenamiento y conservación de los materiales.  <b>Procedimientos de auditoría</b>				
JRC	3	1. Revisar la Directiva N°002-9X que fija los controles que deben observarse para la recepción, almacenamiento y conservación de materiales.	GA II 3/5	JRC	3
JRC	1	2. Seleccione una muestra de operaciones efectuadas en el período materia de examen.	GA II 4/1	JRC	1
JRC	20	3. Examine la documentación de ingreso de materiales al almacén y determine si los controles se cumplen adecuadamente.	GA II 5/1	JRC	18
JRC	10	4. Inspeccione los materiales existentes en almacén y determine si las medidas de conservación son adecuadas y razonables	GA II 6/1	JRC	20
---	34				43

**Acceso a los programas de auditoría**

13. Los programas forman parte de los papeles de trabajo de la auditoría, en cuyo contenido se describen las tareas que deben efectuar los auditores, así como los objetivos y alcance de las pruebas a realizar. La responsabilidad de custodia y conservación de los programas de trabajo corresponde al auditor encargado y al resto del equipo de auditoría. Por su naturaleza, los programas de auditoría, al igual que el plan de auditoría son reservados, siendo necesario mantener la debida confidencialidad durante y después del trabajo. Ninguna persona no relacionada o autorizada por la supervisión o nivel gerencial correspondiente, debe tener acceso a los programas de trabajo de la auditoría.

**520 Procedimientos y técnicas de auditoría**

01. Durante la fase ejecución, el equipo de auditoría se aboca a la obtención de evidencias y realizar pruebas sobre las mismas, aplica procedimientos y técnicas de auditoría, desarrolla hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones. Los procedimientos de auditoría son operaciones específicas que se aplican en una audito-

ría e incluyen técnicas y prácticas consideradas necesarias, de acuerdo con las circunstancias. Las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor, para obtener evidencia necesaria que fundamente su opinión. Las prácticas de auditoría constituyen las labores específicas realizadas por el auditor como parte del examen.

02. Las técnicas de auditoría más utilizadas para reunir evidencia son:

Técnicas de verificación ocular	Técnicas de verificación oral	Técnicas de verificación escrita	Técnicas de verificación documental	Técnicas de verificación física
Comparación	Indagación	Análisis	Comprobación	Inspección
Observación	Entrevista	Confirmación	Computación	
	Encuesta	Tabulación	Rastreo	
		Conciliación	Revisión selectiva	

### Técnicas de verificación ocular

03. **Comparación**, es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos. Dentro de la fase de ejecución se efectúa la comparación de resultados, contra criterios aceptables, facilitando de esa forma la evaluación por el auditor y la elaboración de observaciones, conclusiones y recomendaciones.

04. **Observación**, es el examen ocular realizado para cerciorarse cómo se ejecutan las operaciones. Esta técnica es de utilidad en todas las fases de la auditoría, por cuyo intermedio el auditor se cerciorará de ciertos hechos y circunstancias, en especial, las relacionadas con la forma de ejecución de las operaciones, apreciando personalmente, de manera abierta o discreta, como el personal de la entidad ejecuta las operaciones.

### Técnicas de verificación oral

05. **Indagación**, es el acto de obtener información verbal sobre un asunto mediante averiguaciones directas o conversaciones con los funcionarios de la entidad. La respuesta a una pregunta formulada por el auditor, comprende una porción insignificante de elementos de juicio en los que puede confiarse, pero las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí, pueden suministrar un elemento de juicio satisfactorio, si todas son razonables y consistentes. Es de especial utilidad la indagación en la auditoría de gestión, cuando se examinan áreas específicas no documentadas; sin embargo, sus resultados por sí solos no constituyen evidencia suficiente.

06. Las **Entrevistas**, pueden ser efectuadas al personal de la entidad auditada o personas beneficiarias de los programas o proyectos. Para obtener mejores resultados debe prepararse apropiadamente, especificar quiénes serán entrevistados, definir las preguntas a formular, alertar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados. Asimismo, los aspectos considerados relevantes deben ser documentados y/o confirmados por otras fuentes y su utilización aceptada por la persona entrevistada.

07. Las **Encuestas** pueden ser útiles para recopilar información de un gran universo de datos o grupos de personas. Pueden ser enviadas por correo u otro método a las personas, firmas privadas y otros que conocen del programa o el área a examinar. Su ventaja principal radica en la economía en términos de costo y tiempo; sin embargo, su desventaja se manifiesta en su inflexibilidad, al no obtenerse más de lo que se pide, lo cual en ciertos casos puede ser muy costoso. **La información obtenida por medio de encuestas es poco confiable, bastante menos que la información verbal recolectada en base a entrevistas efectuadas por los auditores.** Por lo tanto, debe ser utilizada con mucho cuidado, a no ser que se cuente con evidencia que la corrobore.

### Técnicas de verificación escrita

08. **Analizar**, consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proce-

so, con el fin de establecer su naturaleza, su relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existentes. Los procedimientos de análisis están referidos a la comparación de cantidades, porcentajes y otros. De acuerdo a las circunstancias, se obtienen mejores resultados si son obtenidos por expertos que tengan habilidad para hacer inferencias lógicas y juicios de valor al evaluar la información recolectada. Las técnicas de análisis son especialmente útiles para determinar las causas y efectos de los hallazgos de auditoría.

09. **Confirmación**, es la técnica que permite comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados, a través de información directa y por escrito, otorgada por funcionarios que participan o realizan las operaciones sujetas a examen (confirmación interna), por lo que están en disposición de opinar e informar en forma válida y veraz sobre ellas. Otra forma de confirmación, es la denominada confirmación externa, la cual se presenta cuando se solicita a una persona independiente de la organización auditada (terceros), información de interés que sólo ella puede suministrar.

10. **Tabulación**, es la técnica de auditoría que consiste en agrupar los resultados obtenidos en áreas, segmentos o elementos examinados, de manera que se facilite la elaboración de conclusiones. Un ejemplo de aplicación de esta técnica lo constituye la tabulación de los resultados obtenidos como consecuencia de las respuestas efectuadas en una encuesta por los beneficios de algún programa o proyecto.

11. **Conciliación**, implica hacer que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes. Esta técnica consiste en analizar la información producida por diferentes unidades operativas o entidades, respecto de una misma operación o actividad, con el objeto de establecer su concordancia entre sí y, a la vez, determinar la validez y veracidad de los informes, registros y resultados que están siendo examinados.

### Técnicas de verificación documental

12. **Comprobación**, se aplica en el curso de un examen, con el objeto de verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones efectuadas por una entidad, mediante la verificación de los documentos que las justifican.

13. **Computación**, se utiliza para verificar la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado. Se prueba solamente la exactitud de un cálculo, por lo tanto, se requiere de otras pruebas adicionales para establecer la validez de los datos que forman parte de una operación.

14. **Rastreo**, es utilizada para dar seguimiento y controlar una operación de manera progresiva, de un punto a otro de un proceso interno determinado o, de un proceso a otro realizado por una unidad operativa dada. Esta técnica puede clasificarse en dos grupos: a) **rastreo progresivo**, que parte de la autorización para efectuar una operación hasta la culminación total o parcial de ésta; y, b) **rastreo regresivo**, que es inverso al anterior, es decir, se parte de los resultados de las operaciones para llegar a la autorización inicial.

15. **Revisión selectiva**, consiste en el examen ocular rápido de una parte de los datos o partidas que conforman un universo homogéneo en ciertas áreas, actividades o documentos elaborados, con fines de separar mentalmente asuntos que no son normales, dado el alto costo que representaría llevar a cabo una revisión amplia o, que por otras circunstancias, no es posible efectuar un análisis profundo.

### Técnicas de verificación física

16. **Inspección**, es el examen físico y ocular de activos, obras, documentos y valores, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad. La aplicación de esta técnica es de mucha utilidad, especialmente, en cuanto a la constatación de efectivo, valores, activo fijo y otros equivalentes. Generalmente, se acostumbra a calificarla como una técnica combinada, dado que en su aplicación utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo, tabulación y comprobación.

**Otras prácticas de auditoría**

17. Las prácticas de auditoría son las operaciones o labores específicas que se realizan como parte del examen y no son consideradas como técnicas. Sirven a las labores de auditoría como elemento de apoyo muy importantes. Existen también otros elementos que contribuyen efectivamente a seleccionar las técnicas o prácticas de auditoría que deben aplicarse; éstos son: los síntomas y la intuición.

**Síntomas**

18. Son definidos como los indicios de una cosa que está sucediendo o va a suceder. En el campo de la auditoría constituyen las señales de alerta temprana que se detectan en el curso del examen. En su ejemplo más elemental, es el humo que presagia la presencia del fuego. La identificación de síntomas como práctica de auditoría puede ser de mucha entidad para el auditor experto que está en capacidad de percibirlos, por cuanto le permite seleccionar las técnicas más apropiadas para obtener evidencia o para profundizar el análisis de algún asunto.

**Intuición**

19. La intuición es entendida como la facultad para comprender las cosas en forma instantánea, tal como si se tuviera a la vista. En el campo de la auditoría gubernamental, la intuición puede ser aplicada en algunas situaciones, sin que ésta deba considerarse como una práctica común a utilizarse. A lo largo de su carrera los auditores pueden desarrollar un "sexto sentido" que es la intuición, la que viene a ser el resultado de su capacidad de reacción ante señales que otros auditores con menos experiencia podrían no detectar.

**525 Evidencias de auditoría y métodos de obtención de información**

01. Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante la labor de auditoría a través de observación, inspección, entrevistas y examen de los registros. La actividad de auditoría se dedica a la obtención de la evidencia, dado que ésta provee una base racional para la formulación de juicios u opiniones. El término evidencia incluye documentos, fotografías, análisis de hechos efectuados por el auditor y en general, todo material usado para determinar si los criterios de auditoría son alcanzados. Los contenidos de esta sección son los siguientes:

- Tipos de evidencia.
- Atributos de la evidencia.
- Confiabilidad de la evidencia.
- Características de la evidencia documental.
- Obtención de información a través de entrevistas.
- Utilización de fotografías y otros medios visuales.
- Obtención de información mediante encuestas.

**Tipos de evidencia**

02. En términos generales la evidencia de auditoría puede clasificarse en cuatro tipos:

**TIPOS DE EVIDENCIA**

- Evidencia física.
- Evidencia testimonial.
- Evidencia documental.
- Evidencia analítica.

03. **Evidencia física.** Se obtiene la evidencia física por medio de una inspección u observación directa de:

- Actividades ejecutadas por las personas.
- Documentos y registros.
- Hechos relativos al objetivo del examen.

04. La evidencia física se documenta en un memorándum que resume los asuntos revisados, papeles de trabajo que muestran la naturaleza y alcance de la verificación practicada, pudiendo ser el resultado de una inspección y estar representada por fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas. El obtener y utilizar evidencia gráfica es una forma eficaz de explicar o describir una situación en un informe. Por ejemplo, una fotografía clara de un almacén que ilustra prácticas ineficientes tiene un impacto mucho mayor que cien palabras.

05. El auditor debe obtener evidencia física, como por ejemplo "muestras" en respaldo de sus hallazgos. La efectividad de la labor de auditoría varía según se adquiera familiaridad con la naturaleza física de las operaciones, bienes y otros recursos de la entidad. La habilidad de informar acerca de una condición identificada es mucho más convincente que declaraciones basadas en otros tipos de evidencia.

06. Es una buena práctica que dos miembros del equipo de auditoría efectúen la inspección física. Igualmente, deben efectuarse las coordinaciones necesarias con los funcionarios a cargo de la entidad, para que éstos les acompañen y corroborar los hallazgos. Es práctico firmar el memorándum o acta de inspección, según sea el caso, a fin de evitar cualquier controversia acerca de la precisión de los hallazgos de auditoría, los cuales deben formar parte de los papeles de trabajo.

07. El adecuado uso de la técnica de observación, incluyendo el reconocimiento del valor de la evidencia física depende, en gran parte, del auditor que efectúa el trabajo. Por ejemplo, si éste se mantiene alerta y es curioso e imaginativo, observará en forma crítica los inventarios, las condiciones de las estructuras y equipo y las actividades del personal de la entidad.

08. **Evidencia testimonial.** Es la información obtenida de otros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas. El resultado de las entrevistas pueden expresarse en un memorándum basado en notas tomadas durante ellas. Es conveniente que tales declaraciones estén firmadas por los funcionarios o empleados entrevistados. La declaración verbal o escrita de un funcionario acerca de, por ejemplo, la cantidad y condiciones de las existencias en almacén, tiene un valor limitado como evidencia. Las declaraciones se tornan más importantes y útiles, si están corroboradas por revisiones de los registros y las pruebas físicas de inventario.

09. Las declaraciones de funcionarios de la entidad son fuentes valiosas de información (explicaciones, justificaciones o líneas de razonamiento) y proporcionan elementos de juicio que no serían fáciles de obtener a través de una prueba de auditoría.

10. **Evidencia documental.** Es aquella plasmada en escritos y registros, como documentos, contratos y otros. La forma más común de evidencia en la auditoría consiste de documentos clasificados como:

- Externos: aquellos que se originan fuera de la entidad (por ejemplo, facturas de vendedores y correspondencia que se recibe).

- Internos: aquellos que se originan dentro de la entidad (por ejemplo, registros contables, correspondencia que se envía, guías de recepción y comunicación interna).

11. El auditor debe evaluar la confiabilidad de la evidencia documental utilizada en respaldo de sus hallazgos de auditoría. Por ejemplo, un documento externo que se obtenga directamente de su lugar de origen es más confiable que el mismo documento obtenido en la entidad. Siempre debe considerarse la posibilidad de que los documentos obtenidos en la entidad podrían estar alterados. Cualquier alteración importante debe investigarse. Si el auditor no está seguro de que las alteraciones son apropiadas, sería conveniente efectuar una verificación de la fuente de origen.

12. Los factores que aseguran la confiabilidad de la evidencia interna son:

- Si los documentos han circulado fuera de la entidad.
- Si los procedimientos de control interno de la entidad son satisfactorios para asumir que la evidencia es precisa y confiable.
- Si la evidencia está sola o si sirve para corroborar otros tipos de evidencia.

13. La evidencia interna que circula fuera de la entidad puede tener la misma confiabilidad que la evidencia externa. Relativamente pocos tipos de documentos están sujetos a revisión y aprobación externa. Algunos ejemplos son órdenes de compra devueltas con el visto bueno del proveedor y guías de remisión debidamente aceptadas.

14. Los procedimientos internos tienen un efecto importante en la confiabilidad de la evidencia documental que se origina en la entidad y que circula sólo en ella. Por ejemplo, una tarjeta de control de asistencia sería evidencia confiable de la labor efectuada si:

- El empleado registra su hora de ingreso en la oficina en el reloj de control;
- El área de personal verifica la tarjeta de control, comparándola con la información del área de trabajo; y,
- Los auditores internos o la administración efectúan revisiones sorpresivas de asistencia.

15. **Evidencia Analítica.** Se obtiene al analizar o verificar la información. El juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia orienta y facilita el análisis. La evidencia analítica puede originarse de:

- Computaciones.
- Comparaciones con:
  - Normas establecidas;
  - Operaciones anteriores;
  - Otras operaciones, transacciones o rendimiento;
  - Leyes o reglamentos;
- Raciocinio.
- Análisis de la información dividida en sus componentes.

#### Atributos de la evidencia

16. Los atributos de la evidencia pueden referirse a:

- Suficiencia
- Competencia
- Pertinencia (Relevancia)

17. **Suficiencia de la evidencia.** Evidencia suficiente es aquella tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada a una persona prudente, que no es un auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, arribe a la misma conclusión del auditor. **Suficiencia** se refiere al volumen o cantidad de la evidencia, tanto como a sus cualidades de pertinencia y competencia. La norma general básica de evidencia en respaldo de los hallazgos de auditoría manifiesta que debe ser suficiente y competente. Los requisitos de buenos papeles de trabajo requieren que sean claros y comprensibles, sin explicaciones verbales innecesarias.

18. La complejidad de la actividad de auditoría y el tipo de hallazgos identificados es tan grande, que no es factible percibir en términos específicos la naturaleza de toda la información de respaldo que debe incluirse en los papeles de trabajo. Para que un hallazgo tenga un soporte apropiado en los papeles de trabajo, es necesario que se efectúen todos los pasos de su desarrollo. Además, los papeles de trabajo deben contener, para cada paso requerido en el proceso, resúmenes claros o extractos de documentos necesarios para demostrar el trabajo efectuado y los resultados obtenidos.

19. Un paso importante es identificar los efectos de una deficiencia. El efecto puede visualizarse por ejemplo, al incurrirse en un mayor costo; no lograr los objetivos y metas previstos o, provocar reacciones adversas en las operaciones de la entidad. Los papeles de trabajo de respaldo deben demostrar los efectos en la forma más

específica posible, basándose en computaciones, comparaciones, declaraciones, documentación de la entidad, informes de auditoría interna u otras fuentes.

20. **Competencia.** Para que la evidencia sea competente, debe ser válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor debe considerar con cuidado si existen razones para dudar de su validez o su integridad. De ser así, debe obtener evidencia adicional o revelar esa situación en su informe. Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente:

- La evidencia obtenida de fuentes independientes es más confiable que la obtenida del propio ente auditado.
- La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado, es más confiable que aquella obtenida cuando el sistema de control interno es deficiente, no es satisfactorio o no se ha establecido.
- La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.
- Los documentos originales son más confiables que sus copias.
- La evidencia testimonial que obtenida en circunstancias que permite a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).

#### NAGU 3.40 Evidencia suficiente, competente y relevante

El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.

21. **Pertinencia (Relevancia).** La evidencia pertinente es aquella que es válida y se relaciona con el hallazgo específico. Los papeles de trabajo e información acumulada al desarrollar un hallazgo específico deben tener una relación directa con el mismo y las recomendaciones. Este requerimiento no excluye el tomar notas apropiadas o hacer observaciones que serán consideradas para otras áreas problema a examinar. Debe evitarse la acumulación indiscriminada de papeles y documentos referidos al tema que no tienen relación directa con el hallazgo de auditoría.

#### CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA

22. Al obtener evidencia y evaluarla el auditor gubernamental debe considerar lo siguiente:

- Conocimientos obtenidos directamente a través de la percepción sensorial del auditor, son más persuasivos que aquellos conocimientos logrados indirectamente (Por ejemplo, en un examen físico el auditor mira, toca, gusta, percibe, etc.)
- La evidencia obtenida directamente por el auditor de fuentes ajenas e independientes a la entidad auditada provee de mayor seguridad y confiabilidad. (Por ejemplo: confirmación directa de saldos bancarios, préstamos, actividades de contratistas, etc.)
- La evidencia que ha sido producida bajo condiciones satisfactorias de control interno tiende a ser más confiable. (Por ejemplo: pruebas de que una transacción no ha sido iniciada, autorizada, ejecutada y registrada exclusivamente por una sola persona).
- Los originales de documentos son más confiables que sus copias.
- El costo (en efectivo y/o tiempo) de obtención de la evidencia más confiable y deseable, puede ser tan elevado que el auditor tendría obligatoriamente que aceptar evidencia de menor calidad, pero que considere satisfactoria dentro de las circunstancias.
- Lo más importante del asunto a ser verificado (hallazgo de auditoría), requiere la obtención de la eviden-

cia más sólida y consistente y, consecuentemente, puede justificar la obtención de evidencia más costosa.

- Los indicios de riesgo relativos más elevados de lo normal exigen al auditor obtener más y mejor evidencia que aquella requerida en circunstancias normales.

- La evidencia corroborativa constituye aquella que permite al auditor llegar a conclusiones a través de un proceso válido de raciocinio, pero que en sí misma no es concluyente. Sirve únicamente para fortalecer o apoyar la confiabilidad de la evidencia obtenida.

- Una cantidad pequeña de evidencia de calidad excelente puede ser más confiable que una gran cantidad de evidencia de menor calidad.

#### CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA DOCUMENTAL

23. La evidencia documental está constituida, generalmente, por documentos, registros, contratos, comunicaciones originales; sin embargo, su presentación puede estar planteada en copias, extractos de documentos, material gráfico o artículos en diarios y revistas. Deberá considerarse, además, lo siguiente:

- Copia de documentos.
- Extractos frente a copias.
- Material gráfico.
- Artículos en diarios y revistas

24. **Copias de documentos.** Generalmente, debe aceptarse como confiables las copias de documentos de los archivos de la entidad si son necesarios para respaldar un hallazgo. Una copia autenticada por el funcionario fedatario de la entidad que es fiel del original, puede ser conveniente en algunas circunstancias, pero debe limitarse sólo a documentos importantes, como cuando se considera utilizarlos en procesos judiciales. La importancia de un hallazgo de auditoría, determinará a menudo el tipo de evidencia que debe retenerse en los papeles de trabajo. Por ejemplo, si el hallazgo implica un compromiso por una compra específica, una copia de la orden de compra puede ser la evidencia básica a retener en los papeles de trabajo.

25. **Extractos frente a copias.** Los extractos preparados a mano por el equipo de auditores de los documentos de la entidad son, generalmente, un respaldo aceptable para los papeles de trabajo. Sin embargo, es preferible tener copias de los documentos de mayor importancia. A veces los errores se introducen en forma inadvertida en los extractos. El respaldo para un hallazgo de importancia será más conveniente si es copia exacta del documento original. El auditor debe aplicar su buen juicio y prudencia al determinar qué documentos requieren ser fotocopados.

26. **Material gráfico.** A menudo el mejor registro de una condición física existente en el momento del examen es una serie de fotografías. La entidad puede tener un archivo de fotografías que debe revisarse para su posible utilización. La utilización apropiada de fotografías y otro tipo de material visual, hacen que los informes de auditoría tengan un mayor significado al resaltar los puntos centrales de manera más energética y enfática.

27. **Artículos en diarios y revistas.** Los diarios y revistas son a menudo una fuente útil de información general, antecedentes y hechos actuales relacionados con las actividades bajo examen. Sin embargo, se les debe considerar solamente como fuente colateral y no principal de información sustentativa.

#### OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN A TRAVÉS DE ENTREVISTAS

28. En el curso de la auditoría siempre es necesario que se obtenga información sustancial durante entrevistas y discusiones con funcionarios de la entidad y con otras personas. Es importante que el auditor reconozca y aproveche los beneficios que se obtienen al entrevistar a personas entendidas durante su labor. La información obtenida durante las entrevistas también puede utilizarse para complementar, explicar, interpretar o contradecir, la información obtenida por otras fuentes.

#### Utilización de información verbal

29. Puede utilizarse información verbal en el informe de auditoría si:

- Se obtiene la información de una fuente que el auditor confía es entendida y responsable; y,
- Se identifica adecuadamente su naturaleza verbal, por ejemplo, indicando qué es lo que se dijo al auditor.

30. Debe precisarse en los papeles de trabajo la fuente de información verbal. Por ejemplo, *El Director General de Administración del Ministerio de la Producción informó verbalmente que.....* Esto ayudará a indicar el grado de responsabilidad de la persona entrevistada y su relación con el tema. Si la información verbal acerca de hechos, y no una opinión, es de importancia clave y no puede corroborarse, generalmente, será conveniente indicar en el informe que no se pudo ratificarla y porque. Si no se puede verificar la información verbal por medio de otra evidencia, debe admitirse la incertidumbre de cualquier conclusión que se base en ella. En estas circunstancias, se debe tener mucho cuidado al preparar el informe para evitar conclusiones o implicaciones no respaldados por la validez de dicha información.

31. La información obtenida por medio de entrevistas, aunque esté confirmada por escrito por la persona entrevistada, representa solamente el entendimiento, opinión o palabra de la persona entrevistada y no una información que se ha verificado como correcta. La utilidad y confiabilidad de la información verbal, por lo tanto, depende de gran parte de su naturaleza, de la fuente de origen y de la posibilidad que existan otros medios de establecer o verificar en forma más terminante lo manifestado en las entrevistas.

#### Fuentes de información para entrevistas

32. Debido a que el objetivo del auditor es obtener una información completa y correcta sobre los asuntos a ser examinados, las entrevistas deben ir dirigidas a una exploración total de esos asuntos. Las personas responsables de las actividades normalmente tienen información acerca del grado en que han sido considerados dichos asuntos, los motivos de las prácticas existentes e información u opiniones útiles en cuanto a la necesidad de efectuar mejoras y posibles formas de ejecutarlas.

33. Si la persona se encuentra en un cargo de alta dirección, ello no asegura la validez de la información proporcionada. Puede ser nuevo en el cargo o no tener el conocimiento detallado que tiene un subordinado. No se debe perder tiempo en entrevistar a una persona que no tiene la información deseada, aunque se crea que debe tenerla debido a su cargo. Al informar con anticipación a un posible entrevistado de los asuntos que serán discutidos, a menudo se indica a la persona más entendida con la cual se deben entrevistar.

34. Debe discutirse los aspectos administrativos y las mejoras necesarias con los funcionarios en un nivel apropiado que puedan comprender estos asuntos, para relacionarlos con los objetivos y políticas de la entidad. También puede entrevistarse a un informante, como por ejemplo la persona que hizo notar un asunto. Se le considera un informante si proporciona información sabiendo que su identidad no será dada a conocer o si debido a la naturaleza del caso o de la información proporcionada, es conveniente o necesario proteger su identidad.

#### Planeamiento y preparación de entrevistas importantes

35. Deben planearse las entrevistas en forma apropiada. El auditor debe conocer el propósito de la entrevista y la información que busca, así como estar familiarizado con los hechos previamente revelados sobre el problema para conducirla en forma apropiada. Esto es especialmente valioso ya que permite al auditor reconocer y seguir diferencias entre la información obtenida durante la entrevista y previamente de otras fuentes.

36. Al planearse las entrevistas, debe considerarse cuidadosamente la selección del auditor que la conducirá, según quien sea el entrevistado y la experiencia anterior al entrevistarlos. Algunos funcionarios de alto nivel de la entidad pueden reaccionar en forma desfavorable al ser entrevistados por personas que no ocupan cargos en su mismo nivel en la Contraloría General de la República o el órgano de auditoría interna. Para utilizar un ejemplo extremo, no debe enviarse a un asistente de auditoría, que recién está entrenándose, a entrevistar al Director de Administración y/o Gerente de una entidad. Debe aplicarse un buen criterio para evitar desigualdades entre el auditor y el entrevistado, especialmente, cuando se trata de llevar a cabo una entrevista importante.

#### Conducta durante una entrevista

37. El auditor debe presentarse en forma debida al entrevistado si previamente no ha sido presentado. La utilización de credenciales oficiales para este propósito dependerá del objetivo de la entrevista y de la relación entre los participantes. El paso inicial es importante, especialmente si se visita al entrevistado por primera vez. Se debe tratar de hacerle sentirse cómodo. Por ejemplo, cualquier comentario breve sobre asuntos sin importancia, como el clima o un suceso deportivo, a menudo sirve para "romper el hielo" y establecer una relación cordial.

#### Discusión del asunto específico

38. Después de la introducción, el auditor debe explicar el propósito de la entrevista para que la persona entrevistada comprenda lo que se espera de ella. Según las circunstancias, se puede permitir que cuente su propia versión o hacerle preguntas específicas sobre los asuntos de los cuales se desea información.

39. La discusión debe estar bajo el control del auditor hasta el punto necesario, como para que se mantenga encaminada hacia la obtención de los datos u otra información pertinente a propósito de la entrevista. Un auditor hábil estará alerta para que el entrevistado no comente asuntos sin importancia y así evitar contestar las preguntas o proporcionar información sobre temas diferentes al objetivo de la entrevista. La actitud debe ser la de buscar información y no la de entrar en debate. Algunas sugerencias que deben tenerse en cuenta son:

- Conseguir toda la información necesaria durante la entrevista. Evitar al máximo posible la necesidad de una segunda entrevista.

- Al término de la entrevista debe resumirse brevemente la información considerada más importante. Esto puede hacer recordar al auditor y al entrevistado otros hechos relacionados.

- No extender la entrevista más allá de un tiempo razonable que se aproximaría al tiempo fijado cuando se hizo la cita.

#### Utilización de grabadoras durante las entrevistas

40. Usualmente no es necesario utilizar grabadoras durante las entrevistas con los funcionarios de la entidad examinada. Si se considera que es necesario, en casos muy excepcionales, debe consultarse con el entrevistado. Las transcripciones obtenidas por medio de este método contiene gran cantidad de información que no es importante y su utilización no eliminaría la necesidad de una confirmación de declaraciones obtenidas durante una entrevista. Asimismo, este procedimiento no permite al entrevistado corregir errores que pudo haber pasado por alto durante. Sin embargo, si se va a entregar al entrevistado una transcripción de la entrevista para que pueda corregirla, este método puede ser adecuado para obtener un registro completo de la discusión de un asunto muy delicado o crítico.

41. Cuando se utilice una grabadora, las cintas de grabación se convierten en parte de los papeles de trabajo del auditor y deben ser debidamente protegidas y controladas. A solicitud del entrevistado, debe ofrecerse la oportunidad de copiar la cinta. Cómo y cuándo tomar notas, dependerá

frecuentemente de las circunstancias del caso, la complejidad de los temas discutidos y la personalidad del entrevistado. En algunos casos, el tomar notas al igual que la grabación podrá ocasionar que el entrevistado no se sienta dispuesto a hablar libremente. Si existe una aparente reacción adversa al hecho de que se tome notas, debe dejarse de hacerlo. Se espera, sin embargo, que el tomar notas no será objetado ya que demuestra el interés del auditor en registrar con precisión lo que se dice.

42. No debe utilizarse un formato especial para un memorándum sobre la entrevista. Puede escribirse a máquina, a mano o a través de un procesador de texto electrónico pero debe ser un elemento independiente en los papeles de trabajo y contener los detalles apropiados de la discusión, incluyendo la hora y el lugar, el cargo y nombre de todas las personas involucradas, así como las firmas de los auditores presentes. El registro de una entrevista no debe consistir en la anotación sin explicaciones, ni declaraciones o notas al pie de la página, sin respaldo alguno en los papeles de trabajo.

#### Confirmación escrita del entrevistado

43. Generalmente, se solicita a los entrevistados que confirmen por escrito la información verbal aportada, a no ser que dicha información esté respaldada y se considere innecesario confirmarla. En algunos casos, la solicitud de confirmación escrita sobre información verbal brindada puede ocasionar la falta de cooperación del entrevistado.

44. Una confirmación escrita es importante, especialmente, si no hay evidencia que corrobore la información obtenida verbalmente. Los propósitos principales de la confirmación son:

- Asegurar que el registro de la información verbal sea completo y preciso.

- Hacer saber al entrevistado la importancia que se da a sus declaraciones; y,

- Proteger al auditor en el caso de una controversia futura sobre la información obtenida.

45. A veces puede ser recomendable solicitar confirmación de la información verbal, aunque ésta no sea esencial para un posible hallazgo en el informe. Por ejemplo, la información obtenida durante las discusiones sobre un asunto altamente técnico o que incluye muchas fechas, cifras estadísticas o asuntos técnicos, normalmente debe ser confirmada por el entrevistado, aunque la información sea utilizada sólo como datos acerca de los antecedentes en el informe. En tales casos, debido al riesgo de error al tomar nota de la información, puede ser necesario una confirmación.

46. La confirmación verbal o escrita efectuada por un entrevistado no anula la necesidad de verificar la información por otros medios, tales como: observación, discusiones con otras personas y/o revisión de la documentación disponible. Una confirmación por parte del entrevistado es, principalmente, un medio para ratificar lo que ha sacado en claro el auditor de lo manifestado y no constituye una verificación de su validez.

#### Forma de confirmación

47. Cuando se solicite a los entrevistados, éstos confirmarán por escrito la precisión y totalidad de la información contenida en un memorándum sobre la entrevista. Los auditores deben pedir al entrevistado que firme el memorándum escrito, indicando que está de acuerdo con él. Si lo solicita el entrevistado se podrá entregarle copia.

#### No confirmación de lo informado verbalmente

48. Si un entrevistado se niega a confirmar por escrito la información verbal importante proporcionada, el auditor debe pedir que la confirme de manera informal leyendo el memorándum y, si es necesario, corrigiéndolo. La confirmación debe ser obtenida en presencia de otro miembro del equipo de auditoría, y la anotación del auditor sobre la confirmación verbal, junto con la firma del otro miembro que se encuentre presente, debe ir adjunta al memorándum sobre la entrevista.

49. Si un entrevistado se niega a confirmar la información verbal importante por escrito, el auditor debe adjuntar una nota al memorándum sobre la entrevista, indicando los motivos expuestos por el entrevistado para negarse a dicha confirmación. En los casos en que las personas no estén aparentemente dispuestas a aceptar la responsabilidad por la información que se ha dado, debe considerarse los posibles efectos negativos de la utilización de tales datos en el informe. Cuando sea posible, el auditor debe discutir el asunto con otros funcionarios responsables o utilizar otros medios disponibles para corroborar la información.

#### UTILIZACION DE FOTOGRAFIAS Y OTROS MEDIOS VISUALES

50. Una forma de soporte adecuadamente las observaciones, conclusiones y recomendaciones del informe es utilizar fotografías a color, mapas y ayudas visuales y con las cuales el mensaje que se presenta resulta más claro y potente que las propias palabras.

51. El jefe de equipo de auditoría es responsable de identificar, obtener y seleccionar las muestras fotográficas o medios visuales que serán utilizados en el informe. Para ello, debe identificar a los miembros del equipo de auditoría que reúnan las habilidades y conocimientos necesarios para llevar a cabo el indicado trabajo.

#### OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN MEDIANTE ENCUESTAS

52. Las encuestas pueden ser útiles para recopilar información pertinente en todas las auditorías. Pueden ser enviadas por correo u otro método a las personas que se supone conocen del programa o área a examinar o pueden ser aplicadas a través de visitas individuales por asistentes de auditoría. Las personas que contestan las encuestas pueden estar asociadas con el programa o área de la auditoría directa o indirectamente, como beneficiarios o simplemente como posibles fuentes de información.

53. Las ventajas principales de la utilización de encuestas son: su conveniencia y economía en términos de costo y tiempo, comparándolas con entrevistas formales de los auditores con muchas personas. La información obtenida puede ser tabulada más fácilmente a su especialidad y uniformidad total. Son más ventajosas cuando el grupo a ser cubierto es más numeroso.

54. **Desventajas.** Una encuesta es inflexible, no se obtiene más de lo que se pide, sin mayores indagaciones y verificaciones, lo cual en casos de ciertos tipos de datos puede ser muy costoso y requerir mucho tiempo. La información obtenida por medio de encuestas es poco confiable, bastante menos que la información verbal recolectada a base de entrevistas efectuadas por los auditores. Debe ser utilizada con cuidado, a no ser que se cuente con evidencia que la corrobore; dicha evidencia no sería un respaldo adecuado para las conclusiones y recomendaciones sobre asuntos importantes.

#### Planeamiento y diseño

55. Se debe considerar el posible valor y utilización de las encuestas al desarrollar el plan de auditoría. En la fase del planeamiento se debe decidir si es conveniente utilizar este método. Una encuesta es sólo una forma de recopilar información que, generalmente, no será la única. Algunos lineamientos básicos que se deben tomar en cuenta al diseñar las encuestas son los siguientes:

- Considerar el nivel de educación y la experiencia de las personas a las cuales posiblemente se les enviarán las encuestas. Unas preguntas sencillas y directas relacionadas con el tema generalmente producirán los mejores resultados, evitando que se sientan incómodos con la entrevista.

- Prepararla de un tamaño conveniente. Revisar cuidadosamente el borrador de la encuesta para asegurarse de que todas las preguntas están encadenadas con el tema.

- Una encuesta muy larga es pesada para quien la contesta y puede afectar a las respuestas.

- Las preguntas deben ser fáciles de contestar. Algunos tipos de preguntas serán difíciles de contestar, por lo tanto, deben haber muy pocas de éstas, en lo posible especificando su importancia.

- Agrupar las preguntas en forma lógica. La respuesta a una pregunta puede requerir una decisión acerca de cual otra se debe contestar u omitir. Ayuda a la persona que responde indicándole el camino a seguir.

- Utilizar preguntas en las cuales hay que escoger una de las respuestas dadas, dejando un espacio para otras respuestas. Las preguntas que requieren respuestas narrativas son menos convenientes, pero no pueden evitarse cuando la información necesaria represente la experiencia de la persona que responde. No debe utilizarse preguntas negativas, tales como: (¿No cree que .....?).

- Dejar un espacio suficiente para las respuestas. Esto será útil, no sólo para la personas que contesta sino para quien las tabula. Dejar asimismo, un espacio para "cualquier comentario adicional" que la persona que contesta quiera añadir.

- Es aconsejable probar la encuestas en un grupo limitado antes de enviarlo a todas las personas.

#### Selección de las personas que recibirán la encuesta

56. La utilización de un método estadístico de muestreo para seleccionar las personas a las cuales se les enviarán las encuestas es importante, si la información obtenida debe dar como resultado proyecciones y conclusiones válidas. El plan de muestreo debe diseñarse por adelantado con la asesoría de un estadístico. Se deben controlar las respuestas e investigar a las personas que se demoren en responder.

#### Tabulación de respuestas y resultados

57. El método de tabulación manual o por procesamiento electrónico de datos debe escogerse antes de terminar el diseño de la encuesta. De acuerdo al objetivo de la auditoría y al tipo de respuestas que se espera recibir, debe establecerse un plan por medio del cual será posible tabular las encuestas conforme se vayan recibiendo, en lugar de esperar hasta tenerlas todas.

58. Debe evitarse interpretar las respuestas. Si éstas en alguna de las encuestas son contradictorias, sepárelas para realizar una confirmación directa. Una confirmación personal directa también puede ser conveniente para unas cuantas respuestas limitadas, como una forma de verificar su validez. Considerando que es posible llegar a determinar conclusiones basándose en las respuestas tabuladas, se deben establecer controles para asegurarse de la precisión de tales tabulaciones.

59. La aplicación de encuestas tiene una utilidad especial, cuando el auditor gubernamental desea evaluar los beneficios efectivos de un servicio ofrecido al público o a grupos específicos. Permite reunir datos de diversos beneficiarios y llegar a conclusiones al evaluarlos. La utilización de técnicas de muestreo estadístico hacen posible al auditor obtener datos globales de un grupo representativo relativamente pequeño y arribar a conclusiones basado en éstas.

#### 530 Evaluación de la efectividad de los programas

##### Ley del Sistema Nacional de Control- Decreto Ley N° 26162

Artículo 5°. - El control (se refiere a la auditoría) gubernamental consiste en la verificación periódica del resultado de la gestión pública, a la luz del grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía que hayan exhibido en el uso de los recursos públicos, así como del cumplimiento por las entidades de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción.

01. La evaluación de la efectividad de programas es realizada por el auditor gubernamental, con la finalidad de informar a los Organismos conformantes de los Poderes del Estado y a las autoridades de la administración pública responsables de la conducción, autorización, financiamiento y ejecución de los programas o actividades, en torno a su desempeño (rendimiento) obtenido por los programas en comparación con lo planeado. Este enfoque evalúa los resultados o beneficios logrados y determina si el programa viene logrando las metas previstas, así como identifica los problemas que requieren corregirse para mejorar su efectividad.

02. Algunos de los aspectos a considerar en una auditoría con enfoque de efectividad son los siguientes:

- Establecimiento de objetivos del programa en forma clara y precisa.
- Identificación de todos los objetivos del programa que sean materia de evaluación.
- Razonabilidad de los procedimientos para la evaluación de la efectividad del programa en cuanto su realización y costo.
- Retroalimentación de la efectividad del programa

03. La evaluación de la efectividad de los programas o actividades, tiene relación directa con la evaluación de la eficiencia y economía en la aplicación de los recursos; por este motivo el auditor puede incluir ambos componentes en forma conjunta al desarrollar su trabajo. Esto es un aspecto a considerar durante la fase de planeamiento de la auditoría, en vista que una entidad puede alcanzar sus objetivos y metas en un periodo determinado, a pesar de incurrir en despilfarros o falta de economía en la aplicación de los recursos; o también, la misma entidad podría obtener niveles adecuados de eficiencia y economía en sus operaciones, sin que por ello logre sus objetivos y metas planeados.

04. Los auditores asignados para realizar una auditoría de gestión que incluya el enfoque de *efectividad*, deben contar con cierta experiencia en la evaluación de programas, así como determinados conocimientos respecto del ente que será materia de examen. Además, tales profesionales deben haber recibido entrenamiento o tener experiencia en la ejecución de la auditoría de gestión.

05. El contenido de esta sección es la siguiente:

- Definiciones clave
- Responsabilidades de la administración
- Objetivos de la auditoría de gestión con enfoque de efectividad
- Elementos para la programación
- Aspectos que comprende una evaluación de efectividad

#### 06. Definiciones clave

Dentro del enfoque de efectividad se utilizan diversos términos que deben ser adecuadamente comprendidos por el auditor, siendo éstos los siguientes:

• **Efectividad:** se refiere al grado en el cual un programa logra sus objetivos y metas previstas u otros beneficios que pretendía alcanzarse y que fueron establecidos por la legislación o fijados por una autoridad superior.

• **Programa:** comprende un grupo de actividades diseñadas a fin de lograr objetivos y metas comunes, bajo la administración de un centro de responsabilidad autorizado por ley. Esta definición no incluye a los conceptos programa presupuestal, proyecto o actividad, que son categorías propias del nivel funcional programático del presupuesto, cuyo significado se refiere a las acciones para combinar los recursos humanos, materiales o financieros y lograr objetivos y metas presupuestales.

• **Resultados del programa:** conjunto de eventos que ocurren como consecuencia de la ejecución de un programa y corresponden a logros obtenidos debido a los servicios proporcionados. Los resultados pueden clasificarse en programados y no programados; positivos y negativos o inmediatos y/o de largo plazo.

• **Objetivo:** es establecido con un propósito específico y expresa lo que desea lograrse en un programa.

• **Meta:** corresponde al nivel que debe lograrse en un tiempo determinado en una área de responsabilidad. La meta es la expresión cuantificada del objetivo y es factible de medición en términos de resultados.

#### Responsabilidades de la administración

07. La evaluación de resultados de los programas o actividades es una responsabilidad gerencial del titular de cada entidad, quien debe obtener en forma periódica dicha información a través de su personal o mediante la contratación de terceros. Por lo tanto, el auditor no efectúa una nueva evaluación, sino más bien revisa las evaluaciones efectuadas por la propia entidad, programa o actividad. Solamente en los casos en que se encuentre una evaluación deficiente o no se encuentre evaluación alguna, el auditor podría, llevar a cabo su propia evaluación de la efectividad del programa o actividad, como un modo de demostrar su factibilidad y motivar a la administración en el cumplimiento de sus responsabilidades.

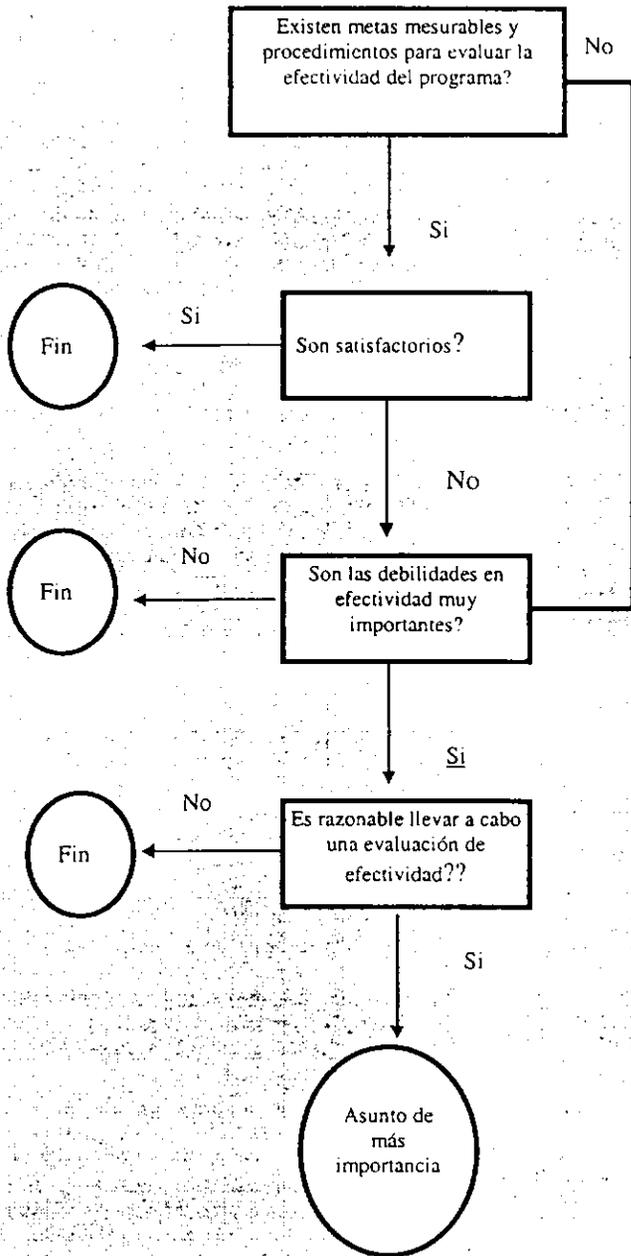
08. Las entidades del Estado deben disponer de una organización con la capacidad suficiente para evaluar la efectividad de sus programas en forma inmediata o periódica, de procedimientos adecuados para evaluar la efectividad y reportarla a los niveles superiores y utilizar el producto de tales evaluaciones como elemento de retroalimentación para la toma de decisiones.

09. Una adecuada organización de los esfuerzos en un programa requiere la adopción de los criterios siguientes:

- Establecer los mecanismos de planeamiento, dirección e informe de las evaluaciones de resultados
- Diseñar procedimientos para asegurar la evaluación sistemática y el reporte adecuado sobre la efectividad de los programas.
- Asegurar que la evaluación e informe sobre la efectividad del programa sea administrado en observancia de la efectividad, eficiencia y economía.
- Los objetivos del programa deben ser especificados de la forma más precisa posible.
- Los procedimientos de evaluación de la efectividad e informe deben justificar su costo.
- Los procedimientos de evaluación deben ser diseñados de manera que sean válidos.
- La información proporcionada por la evaluación de efectividad debe ser lo suficientemente confiable que pueda utilizarse para la toma de decisiones.
- Los reportes de evaluación de efectividad y su análisis deben estar completos y equilibrados, así como soportados por documentación apropiada.
- Cada entidad debe informar sobre la evaluación de los resultados en forma rápida y consistente a los funcionarios del programa.

10. La aplicación de los criterios antes mencionados puede determinar la identificación de hallazgos que deben ser comunicados y utilizados para la toma de decisiones por los funcionarios del programa; por lo tanto, el auditor puede efectuar su evaluación con más detalle y considerar las fortalezas y debilidades a través de información adicional. En el gráfico siguiente se muestra el proceso a través del cual el auditor forma su juicio sobre los asuntos de más importancia en términos de efectividad.

**DETERMINACION DE ASUNTOS DE MAS IMPORTANCIA EN TERMINOS DE EFECTIVIDAD**



**Objetivos de la auditoría de gestión con enfoque de efectividad**

11. Los objetivos que persigue la auditoría con enfoque de efectividad son:

- Determinar el grado en que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la normativa legal aplicable o, por la entidad que haya aprobado el programa.
- La efectividad de las entidades, programas
- Si la entidad ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables al programa o actividad.

**Criterios a considerar en la programación de la auditoría**

12. Dentro de las acciones de planeamiento general de las auditorías pueden seleccionarse programas o actividades que en apariencia denotan no tener problemas o algunas dificultades, sin embargo antes de definirse el curso a seguir deben tenerse en cuenta si el ente a examinar:

- Es de reciente creación o ha sido evaluado con anterioridad.
- Está desarrollándose con suma rapidez y tiene alcance nacional.
- Comprende una área de mucho interés para el Congreso de la República o el Poder Ejecutivo.
- Tiene una asignación presupuestal muy importante o se le pueden autorizar más recursos en el futuro.

**Aspectos a examinar en una auditoría**

13. Las actividades que realice el auditor deben orientarse, principalmente, a los siguientes aspectos:

**ASPECTOS POR EXAMINAR**

- *Objetivos del programa o actividad.*
- *Criterios de evaluación.*
- *Evaluación y presentación de los informes sobre efectividad.*
- *Gestión del sistema de evaluación de la efectividad.*

14. La principal preocupación para el auditor es comprender adecuadamente los objetivos del programa y como guardan relación con los resultados que se espera obtener. Los objetivos y metas de los programas deben especificarse de la manera más precisa posible, dado que sino sería difícil determinar si el programa o actividad está logrando los resultados esperados. A menos que exista claridad y detalle en los objetivos o beneficios que se esperan lograr, la evaluación de los programas o el sistema de información orientado hacia la evaluación de tales objetivos, tendrá un uso limitado como herramienta de la gerencia o mecanismos de retroalimentación para la toma de decisiones. Por ello, es importante que el programa o actividad haya definido los elementos siguientes:

- Objetivos y metas claros y mensurables.
- Plazos de cumplimiento.
- Costo financiero.

15. Es posible que en el curso de la auditoría se encuentren casos en que, tanto la normativa legal, como el propio programa, no ha establecido objetivos y metas con claridad. En tal caso el auditor, debe obtener la opinión autorizada de los funcionarios responsables y llegar a puntos de vista coincidentes, como paso previo a definir los criterios a utilizarse para la medición y evaluación del grado de avance obtenido. De no arribarse a una adecuada comprensión de este asunto, el auditor tendrá que concluir que el programa o actividad bajo examen, no ha establecido objetivos y metas claros y mensurables y, consecuentemente, no es factible medir el logro de las metas físicas alcanzadas, por ser inalcanzables, irreales o inexistentes.

16. Otra situación que podría presentarse es que las metas físicas correspondientes al programa o actividad examinada, hayan sufrido cambios significativos en el tiempo. Estos hechos que en apariencia se refieren a los aumentos o disminuciones propios de la gestión gubernamental, deben conducir al auditor a realizar un análisis más exhaustivo, a efecto de determinar los efectos potenciales de tales eventos en las metas establecidas inicialmente por los programas.

**Criterios de evaluación**

17. No todos los objetivos de los programas pueden evaluarse apropiadamente, dado que existen diversos factores que podrían afectar la naturaleza de las medidas a implementar. Los esfuerzos para medir de qué manera y hasta qué punto se logran los objetivos y metas dentro de un programa u otros beneficios, pueden sustentarse en un sistema de medición continua del desempeño (rendimiento) o en evaluaciones periódicas del programa o actividad, generalmente, de carácter cuantitativo.

18. Los procedimientos establecidos por el programa para medir la efectividad deben reflejar las técnicas más apropiadas y sus costos estar debidamente justificados. Cuando los criterios de efectividad estén soportados en un sistema de información sobre el desempeño, el auditor debe examinar la forma en que fue planeada su utilización, la validez y confiabilidad de tal criterio, la exactitud de los datos que proporciona y la propiedad de las normas establecidas para evaluar el desempeño.

**Evaluación y presentación de los informes sobre efectividad.**

19. La evaluación del desempeño es una responsabilidad inherente al programa o actividad, dado que constituye la primera fuente de información para conocer los progresos alcanzados en el logro de objetivos y metas. Estas evaluaciones son practicadas por personal de la propia entidad o terceros. En este contexto, el auditor debe revisar los datos provenientes de la evaluación del desempeño, con el objeto de establecer si los criterios de evaluación y métodos de medición utilizados son confiables y razonables y, sobre todo, si la información obtenida tiene los mismos atributos.

20. Si en la fase de ejecución se identifican situaciones tales como: inexistencia de informes de evaluación del desempeño o falta de datos confiables sobre los resultados obtenidos, tales factores podrían constituirse en limitantes para llevar a cabo una evaluación objetiva de los logros alcanzados. En este caso, el auditor debe recomendar que el programa materia de examen, implemente un sistema de información apropiado para evaluar su desempeño.

**Gestión del sistema de evaluación de la efectividad.**

21. Durante la auditoría deben examinarse los procedimientos para organizar y administrar las actividades de evaluación e información sobre la efectividad del programa o la actividad. En tal tarea se incluyen los controles gerenciales, tanto para el planeamiento y recopilación, como respecto a la presentación de información sobre la efectividad del programa o actividad.

22. La información proporcionada por las evaluaciones de desempeño son una fuente que debe ser considerada por la alta dirección de cada entidad al tomar decisiones o diseñar políticas específicas para el programa. El rol del auditor en este campo es determinar si los reportes de evaluación del desempeño han sido informados a los funcionarios y, si éstos los han considerado al momento de tomar decisiones.

**Aspectos que comprende una evaluación de efectividad**

23. Una auditoría de gestión, con enfoque en la efectividad de los programas puede incluir aspectos tales como:

- Objetivos y metas de un programa o aquellos recién creados o en ejecución, para establecer si éstos son apropiados, convenientes o pertinentes.

- Beneficios que debe lograr un programa o actividad.
- Factores que están impidiendo obtener resultados satisfactorios.
- Cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables al programa.
- Sistema de control gerencial implementado por el programa para evaluar la efectividad, elaborar reportes y monitorear su ejecución.
- Alternativas adoptadas por la administración para la ejecución de actividades a un menor costo.

24. Los trabajos relacionados con la auditoría con enfoque de efectividad pueden orientarse en función de dos perspectivas: los resultados del programa o los controles y procedimientos gerenciales.

25. Cuando el enfoque es determinado sobre los resultados del programa, la evaluación de efectividad debe iniciarse identificando su importancia, esto debe permitir examinar la calidad de las evaluaciones realizadas por su administración y arribar a juicios preliminares sobre su efectividad; sin embargo, las causas de los problemas de evaluación, generalmente, serán asociados a los controles gerenciales y procedimientos con que se realiza la evaluación de resultados.

26. Cuando el enfoque son los controles gerenciales y procedimientos, el auditor debe focalizar su atención en la organización del programa y los criterios para conducir y evaluar sus actividades, con lo cual podrá establecer el grado de cumplimiento de las disposiciones gubernamentales, así como la forma en que son administradas las actividades en base a los criterios de efectividad, eficiencia y economía.

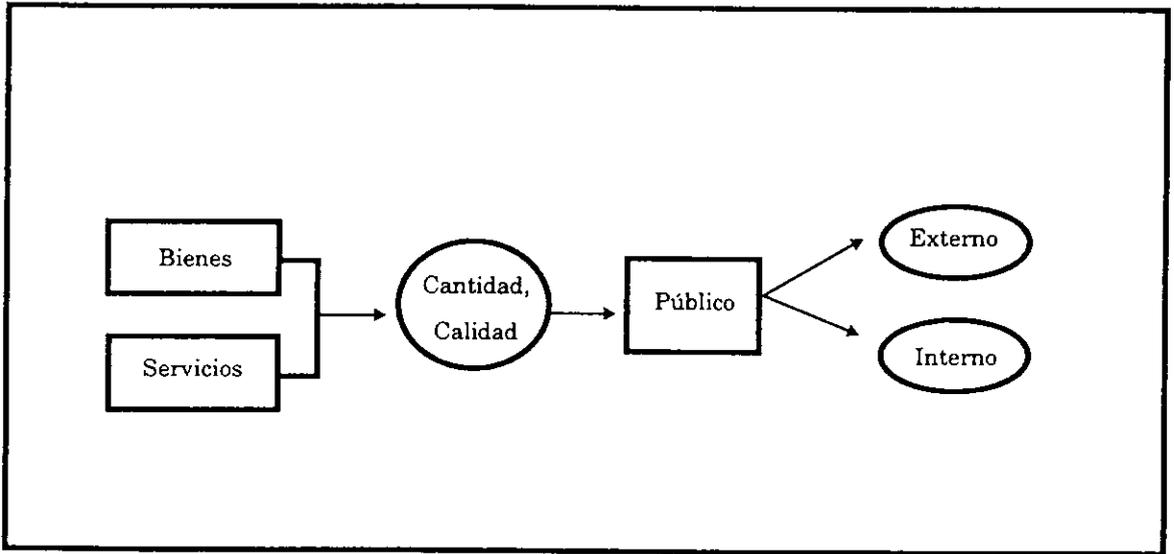
**535 Evaluación de la eficiencia y economía en los programas**

01. La auditoría de gestión con enfoque en la eficiencia y economía, tiene el propósito de determinar si la entidad auditada utiliza sus recursos financieros, humanos y materiales de manera eficiente y económica. Por esta razón, el auditor debe detectar las causas de cualquier práctica ineficiente o antieconómica, incluyendo deficiencias en los sistemas de información gerencial, procedimientos administrativos o estructura organizacional. Aun cuando existen diversas definiciones, para fines del presente Manual, se utilizan los siguientes significados para: a) eficiencia; y, b) economía

**Eficiencia.**

02. La eficiencia está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin, en comparación con un estándar de desempeño establecido. En la auditoría de gestión, dar consideración apropiada a la eficiencia significa maximizar las salidas (Outputs) generadas por cualquier tipo de ingreso (inputs) o, producir un nivel dado de salidas a menor costo.

03. Este aspecto puede ser fácilmente apreciado en programas que involucran la producción o generación de algún bien o servicio en forma repetitiva. Por ejemplo, el número de vacunas aplicadas por un centro de salud pública o, el número de documentos ingresados a un sistema de trámite documentario. En el gráfico siguiente se ilustra la relación existente entre entradas y salidas.



04. La comprensión del significado de la eficiencia, es necesaria para entender el sentido de los términos: entradas/salidas, productividad, cantidad y calidad y nivel del servicio.

05. Las entradas están representadas, principalmente, los recursos, sean éstos financieros, materiales, físicos o de información, los cuales son utilizados para producir salidas. Las salidas pueden comprender bienes o servicios producidos para atender la demanda del público, y son definidos en términos de cantidad y calidad que se relacionan con el nivel de servicio brindado.

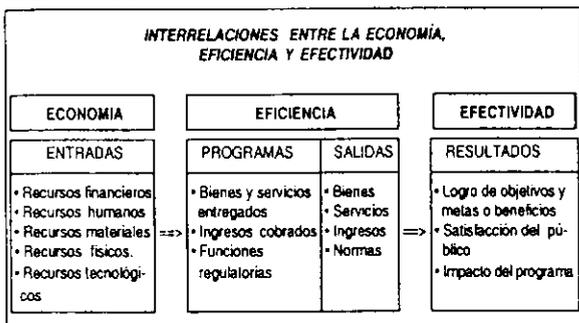
06. La productividad se refiere al monto aceptable de bienes o servicios producidos (salidas) y los recursos utilizados (entradas) para producirlos, generalmente, la productividad puede expresarse en forma de relación, costo o tiempo por unidad de salida producida. Las normas relativas al nivel de servicio a alcanzar pueden estar definidas por las políticas, regulaciones u otras disposiciones y, en algunos casos, tales normas pueden incidir en la calidad, así como en el costo del servicio.

07. La eficiencia por su naturaleza es un concepto relativo. Ella es posible medirla si comparamos la productividad obtenida con un estándar o norma establecida. La

cantidad o calidad de las salidas y el nivel de servicio brindado, pueden también ser comparadas contra los estándares de desempeño, con el propósito de determinar si fueron ocasionados algunos cambios en la eficiencia, Por lo tanto, se admite que la eficiencia es incrementada cuando se produce con calidad un número mayor de salidas con menores recursos de entrada, o cuando con el mismo monto de salidas son producidas con menos recursos.

08. La eficiencia es un componente importante dentro de la auditoría de gestión; por ello el auditor debe incluirla en las evaluaciones relacionadas con la efectividad y economía que lleva a cabo. Debido a que la eficiencia tiene relación con las entradas y salidas de recursos y, la economía cautela la obtención de recursos en cantidad y calidad apropiada y al menor costo, puede afirmarse que entre ambos conceptos existe un factor de endudamiento.

09. Existe igualmente una íntima vinculación entre la eficiencia y efectividad, por cuanto la primera constituye un factor para determinar el menor costo posible o la mejor manera para lograr los objetivos y metas establecidos. Las interrelaciones entre la eficiencia y economía se presentan en el gráfico siguiente:



### Economía.

10. La economía está relacionada con los términos y condiciones bajo los cuales se adquiere recursos, sean éstos financieros, humanos, físicos o tecnológicos (Sistema de Información Computarizada), obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad y lugar apropiado y, al menor costo posible.

11. De no tenerse en cuenta estos factores, podría resultar en bienes o servicios a costos mayores, de menor calidad u obtenidos a destiempo. Una operación económica adquiere tales recursos en calidad y cantidad apropiada y al menor costo posible. La distinción entre economía y eficiencia es a menudo poco clara. Por ejemplo, si se obtiene los recursos pagando sobrepagos, ello tendrá un impacto directo sobre el costo unitario de las salidas. Pero, esta situación es un asunto relacionado con la economía, no con la eficiencia, que tiene que ver con el empleo de los bienes en las operaciones de la entidad.

### Objetivos

12. Una auditoría que comprenda la eficiencia y economía de los programas o actividades tiene como objetivos:

- Determinar si la entidad, programa o actividad adquiere, protege y utiliza los recursos de manera eficiente y económica.
- Establecer las causas de ineficiencias o prácticas antieconómicas
- Determinar si la entidad ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables en materia de eficiencia y economía.
- Establecer la razonabilidad de los controles gerenciales para mantener la eficiencia y calidad del servicio a un nivel satisfactorio.
- Determinar la confiabilidad de los procedimientos establecidos para medir y reportar su rendimiento.
- Identificar los esfuerzos para mejorar la eficiencia en el programa o actividad auditado y los resultados alcanzados.

### Métodos de medición de la eficiencia

13. La eficiencia de una operación puede expresarse como un porcentaje del estándar de desempeño con relación a la información actual. Un índice que representa la relación salida/entrada (productividad), puede ser expresado de diferentes formas para determinar el nivel de eficiencia. Como ejemplo se cita el siguiente caso:

Si asumimos que la oficina pública encargada de expedir pasaportes tiene un estándar de desempeño de 16 pasaportes por hora-hombre, y el dato de rendimiento actual es de 20 pasaportes por hora-hombre:

$$\frac{\text{Índice actual}}{\text{Índice Estándar}} = \frac{20 \text{ pasaportes/hora-hombre}}{16 \text{ pasaportes}} \times 100 = \text{eficiencia } 125\%$$

El resultado puede interpretarse en el sentido que en la expedición de pasaportes por hora-hombre se ha obtenido un 125% de eficiencia en relación al estándar establecido.

### Medición de insumos y productos

14. Los insumos pueden ser medidos en términos de trabajo realizado, material o recursos financieros utiliza-

dos. Los recursos relativos a mano de obra pueden medirse en términos de tiempo o dinero (remuneración/horas-hombre). Los recursos materiales o financieros generalmente, se miden en dinero. Para que los productos puedan ser medidos, se requiere separarlos unos de otros y tener características uniformes; los productos de un proceso repetitivo como la emisión de ordenes de compra satisfacen este criterio.

### Calidad y nivel del servicio

15. La eficiencia de una operación se encuentra influenciada por la cantidad y calidad de los bienes y servicios producidos y la calidad y el nivel de los servicios que se ofrecen. Cualquier cambio en la cantidad y calidad puede ser difícil de interpretar. El mejoramiento de un índice de eficiencia, puede resultar a expensas de la calidad o el nivel de servicios; sin embargo, el mejoramiento importante en la calidad o el nivel del servicio sólo puede ser posible mediante el aumento sustancial del costo por unidad.

### Estándares de eficiencia

16. El índice de salidas/entradas, es decir, la productividad, no precisa si los resultados reflejados son adecuados; para ello es necesario tener un punto de referencia, mediante el cual se mida la ejecución y los cambios en la eficiencia. Los resultados pueden medirse en forma razonable, si los comparamos con estándares establecidos. Un estándar es el tiempo de duración específico, determinado por la cuantificación del trabajo requerido para producir una unidad de producto o servicio o, para ejecutar una tarea. En otros términos, representa el concepto de un día justo de trabajo esperado de un empleado con entrenamiento razonable y experiencia.

17. Los estándares de desempeño se utilizan con distintos propósitos en los sistemas de información y control para:

- Demostrar los resultados alcanzados, comparando la información de ejecución con los estándares.
- Efectuar análisis costo/beneficio, proporcionando información para comparar métodos y procedimientos actuales y propuestos.
- Producir el intercambio de decisiones entre eficiencia y el nivel de servicio.

### Aspectos a considerar en la fase de Ejecución

18. Cuando el enfoque de la auditoría de gestión se orienta a la eficiencia y economía puede examinarse, si la entidad, programa o actividad auditada:

- Tiene implementadas políticas razonables para efectuar la adquisición de bienes o contratación de servicios;
- Protege y conserva apropiadamente sus recursos;
- Evita la duplicidad de esfuerzos de su personal y el trabajo sin utilidad práctica;
- Utiliza procedimientos operativos eficientes;
- Dispone de controles gerenciales adecuados para medir su desempeño en términos de eficiencia y economía y para informar sobre este asunto;
- Cumple las leyes y reglamentos que regulan la adquisición, uso y protección de los recursos.

### Criterios de auditoría

19. Los criterios de auditoría aplicables son los siguientes:

- Las medidas del desempeño deben ser apropiadas y exactas;
- El desempeño debe ser apropiado en comparación con el estándar establecido; los informes debe adaptarse a las necesidades de la gerencia;
- La información del desempeño debe utilizarse para lograr mejoras en la productividad; y,
- Las medidas e informes sobre productividad deben mantenerse actualizados.

20. Las medidas del desempeño deben ser apropiadas y exactas: Con este propósito los productos deben estar adecuadamente definidos y correctamente medidos. Las definiciones y medidas deben modificarse para reflejar los

cambios que se presenten en los resultados. Las características del producto, tales como calidad y nivel de servicios, deben especificarse con claridad y estar relacionados apropiadamente, así como cuando sea posible, los resultados de la producción o rendimiento deben incluir indicadores de estas características.

21. El desempeño debe ser adecuado en comparación con el estándar. Como el estándar es la base de la comparación, cuando sea posible debe establecerse aplicando técnicas de medición del trabajo que sean aceptadas. Cuando el estándar ha sido establecido mediante la medición del trabajo, el objetivo para una persona debe ser el 100% del estándar.

22. Los informes deben adaptarse a las necesidades de la gerencia: Los reportes que contengan información sobre indicadores de rendimiento o resultados deben presentarse en forma oportuna a la administración, identificando los aspectos significativos.

23. La información sobre el desempeño debe utilizarse para lograr mejoras en la productividad: La información sobre el desempeño debe indicar si los objetivos fueron logrados y en qué aspectos se requiere correctivos. El aumento de la eficiencia debe ser identificado y evaluado en forma sistemática, con el apoyo de técnicas para la organización y medición del trabajo. La información sobre el desempeño debe utilizarse para estimular a la administración y empleados para incrementar su productividad; por lo tanto, la comunicación de los niveles de desempeño esperados, pueden promover la presentación de iniciativas como por ejemplo, revisar la calidad del ambiente de trabajo, cuyos resultados pueden ser útiles para mejorar la productividad en la entidad.

24. Las medidas e informes sobre la productividad deben mantenerse actualizados. Los procedimientos para la captura de información y análisis de las rutinas del trabajo deben modificarse para corregir los defectos que se hubieran previamente identificado.

#### 540 Evaluación del control interno gerencial

01. Desde hace algunas décadas la gerencia moderna ha implementado nuevas formas para mejorar los controles en las entidades gubernamentales. Ello es importante tener en cuenta, por cuanto el control interno tiene una vinculación directa con el curso que debe mantener las entidades hacia el logro de sus objetivos y metas. El control interno no puede existir si previamente no existen objetivos, metas mensurables e indicadores de rendimiento. Si no se conocen los resultados que deben lograrse, será imposible definir las medidas necesarias para alcanzarlos y evaluar su grado de cumplimiento en forma periódica. En esta sección se desarrollan los aspectos siguientes:

#### **CONTROL INTERNO GERENCIAL**

- *Antecedentes del control interno (2/8)*
- *Definición de control interno (9/18)*
- *Estructura del control interno (19/20)*
- *Componentes del sistema de control Interno (22/47)*
- *Evaluación de controles gerenciales (46/67)*

#### **DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO**

02. Control interno, es una expresión que utilizamos con el fin de describir las acciones adoptadas por los directores de entidades, gerentes o administradores, para evaluar y monitorear las operaciones. Por ello, a fin de lograr una adecuada comprensión de su naturaleza y alcance, a continuación se define el término Control Interno, tal como se precisa en las normas técnicas de control interno aprobadas por la Contraloría General de la República.

#### **Definición de control interno**

Es un proceso continuo realizado por la dirección, administración y otros empleados de cada entidad gubernamental, para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos siguientes:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios;
- Proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- Cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales,
- Elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad; y,
- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y calidad en los servicios.

#### **Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y calidad de los servicios**

03. Este objetivo se refiere a los controles internos que adopta la administración para asegurar que se ejecuten las operaciones de acuerdo a criterios de efectividad, eficiencia y economía. Tales controles comprenden los procesos de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones en los programas, así como los sistemas de evaluación de rendimiento y monitoreo de las actividades ejecutadas.

04. La efectividad tiene relación directa con el logro de los objetivos y metas programados, en tanto que la eficiencia se refiere a la relación existente entre los bienes y servicios producidos y recursos utilizados para producirlos (productividad) y su comparación con un estándar de desempeño establecido. En cambio, la economía se relaciona con la adquisición de bienes y/o servicios en condiciones de calidad, cantidad apropiada y oportuna entrega, al mínimo costo posible.

05. La evaluación de los programas de control de calidad en el sector público debe permitir apreciar si los esfuerzos desarrollados para obtener mejoras incrementales en las actividades que desarrollan las entidades son razonables y tienen un impacto directo en el público beneficiario, así como si es factible medir el incremento de la productividad en el trabajo y la disminución en los costos de los servicios que brinda el Estado.

#### **Protección y conservación de los recursos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, acto irregular o ilegal**

06. Este objetivo está relacionado con las medidas adoptadas por la administración para prevenir o detectar operaciones no autorizadas, acceso no autorizado a recursos o, apropiaciones indebidas que podrían resultar en pérdidas significativas para la entidad, incluyendo los casos de despilfarro, irregularidades o uso ilegal de recursos públicos.

#### **Cumplimiento de leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales**

07. Este objetivo se refiere a que los administradores gubernamentales, mediante el dictado de políticas y procedimientos específicos, aseguran que el uso de los recursos públicos sea consistente con las disposiciones establecidas en las leyes y reglamentos.

#### **Elaboración de información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad**

08. Este objetivo tiene relación con las políticas, métodos y procedimientos dispuestos por la administración para asegurar que la información financiera elaborada por la entidad es válida y confiable. Una información es válida porque se refiere a operaciones o actividades que ocurrieron y que tienen las condiciones necesarias para ser consideradas como tales; en tanto que su confiabilidad se refiere a la confianza que ella brinda a los usuarios de la información.

#### **ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO Y SUS COMPONENTES**

09. Se denomina estructura de control interno al conjunto de planes, métodos y procedimientos, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno. El concepto moderno del control interno discurre por componentes

y diversos elementos, los que se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia.

10. Los componentes del sistema de control interno pueden considerarse como un conjunto de normas que son utilizadas para evaluar el control interno y determinar su efectividad. La estructura (también denominado sistema) de control interno en el sector gubernamental tiene los siguientes componentes:

### AMBIENTE DE CONTROL INTERNO

11. Se refiere al establecimiento de un entorno que estimula e influencia las tareas del personal con respecto al control de sus actividades. En este escenario, el personal resulta ser la esencia de cualquier entidad, al igual que sus atributos individuales, constituyendo el motor que la conduce y la base sobre la que todo descansa. El ambiente de control tiene gran influencia en la forma en que son desarrolladas las operaciones, se establecen los objetivos y estiman los riesgos, así como tiene relación con el comportamiento de los sistemas de información y con las actividades de monitoreo

12. Los elementos que conforman el ambiente de control interno son los siguientes:

- integridad y valores éticos;
- autoridad y responsabilidad;
- estructura organizacional; y
- políticas de personal;

13. **Integridad y valores éticos** - Son factores esenciales del ambiente de control. Se pueden promover a través de decisiones adoptadas por la alta gerencia para comunicar al personal los valores y las normas de comportamiento institucional, mediante políticas generales o la aprobación de un código de ética. Ello permite eliminar o reducir los incentivos y tentaciones que podrían incitar al personal a comprometerse en actos deshonestos, ilegales o no éticos.

14. **Autoridad y responsabilidad** - Se refiere a la forma en que se asigna la autoridad y responsabilidad para la ejecución de actividades en la entidad. Ello implica igualmente, definir en forma clara los objetivos de la entidad de manera que las decisiones sean adoptadas por el personal apropiado. Incluye las políticas dirigidas a asegurar que el personal entienda los objetivos de la entidad.

15. **Estructura organizacional** - Se refiere a la estructura dentro de la cual una entidad planea, dirige, ejecuta, controla y supervisa sus actividades para el logro de sus objetivos.

16. **Políticas de personal** - El personal de la entidad debe tener el conocimiento, habilidades y herramientas necesarias para apoyar el logro de los objetivos. Este aspecto tiene relación con la contratación, capacitación, evaluación, promoción y retribución por el trabajo. Las políticas y prácticas sobre personal deben ser consistentes con los valores éticos de la entidad, con el reconocimiento de la competencia técnica para realizar determinadas actividades, orientadas al logro de sus objetivos.

### EVALUACIÓN DEL RIESGO

17. Es una actividad que debe practicar la dirección en cada entidad gubernamental. Su evaluación implica la identificación, análisis y manejo del riesgo relacionado con la elaboración de estados financieros y que pueden incidir en el logro de los objetivos del control interno en la entidad. El riesgo incluye eventos o circunstancias que pueden afectar el registro, procesamiento y reporte de información financiera, así como las representaciones de la administración en los estados financieros.

18. Los elementos que forman parte de la evaluación del riesgo son:

- Identificación de los objetivos del control interno;
- Identificación de los riesgos internos y externos;
- Los planes deben incluir objetivos e indicadores de rendimiento; y,
- Evaluación del medio ambiente interno y externo.
- Identificación de los objetivos del control interno.

### Identificación de los objetivos de control interno

19. Para que cualquier entidad gubernamental tenga controles efectivos debe establecer sus objetivos. Estos deben estar sustentados en planes y presupuestos adecuados. El establecimiento de los objetivos representa el camino para identificar los factores críticos de éxito y los criterios para medirlos, como condición previa para la evaluación del riesgo. Los objetivos pueden categorizarse desde el siguiente punto de vista:

- **Objetivos de operación.** Son aquellos relacionados con la efectividad y eficiencia de las operaciones de la entidad.

- **Objetivos de información Financiera.** Están referidos a la obtención de información financiera confiable.

- **Objetivos de cumplimiento.** Están dirigidos al cumplimiento de leyes y regulaciones, así como también a políticas dictadas por la gerencia.

### Identificación de los riesgos internos y externos

20. Los riesgos internos y externos significativos encarrados por una organización que tienen incidencia en el logro de sus objetivos deben ser identificados y evaluados. La identificación de los factores de riesgo más importantes pueden involucrar por ejemplo: los errores en decisiones por utilizar información incorrecta o desactualizada, registros contables no confiables, negligencia en la protección de activos, desinterés por el cumplimiento de planes, políticas y procedimientos establecidos, adquisición de recursos en base a prácticas antieconómicas o utilizarlos en forma ineficiente, así como actitudes manifiestas de incumplimiento de leyes y regulaciones.

### Los planes deben incluir objetivos e indicadores de rendimiento.

21. Las entidades pueden utilizar una variedad de elementos cuantitativos sobre rendimiento, tales como el presupuesto o rendimiento cualitativo, como el grado de satisfacción del público. Si los indicadores de rendimiento son mensurables pueden ser utilizados como unidad de medida para brindar una alerta temprana sobre si tales elementos han sido excedidos o no han sido satisfechos.

### ACTIVIDADES DE CONTROL GERENCIAL

22. Se refieren a las acciones que realiza la administración de la entidad para cumplir con las funciones asignadas. Son importantes porque implican la forma *correcta* de hacer las cosas, para lo cual se valen de políticas y procedimientos. Las actividades de control pueden clasificarse en: controles de operación, controles de información financiera y controles de cumplimiento. Incluyen también las actividades de protección y conservación de los activos, así como los controles de acceso a programas computarizados y archivos de datos. Los elementos conformantes de las actividades de control gerencial son:

- Políticas para el logro de objetivos;
- Coordinación entre las dependencias de la entidad;
- y,
- Diseño de las actividades de control.

23. Políticas para el logro de objetivos. Las políticas diseñadas para apoyar el logro de los objetivos de una organización y la administración de sus riesgos deben ser implementadas, comunicadas y practicadas de manera que el personal entienda que se espera de ellos y el alcance de sus responsabilidades.

24. Coordinación entre las dependencias de la entidad. Las decisiones y acciones de las diferentes partes de la organización deben ser coordinadas. Las acciones y decisiones que deben adoptarse siempre requieren de coordinación. El control es más efectivo en una entidad cuando las personas trabajan coordinadamente para lograr sus objetivos. La coordinación proporciona integración, consistencia y responsabilidad.

25. Diseño de las actividades de control. Las actividades de control deben ser diseñadas como un aspecto importante de la entidad, tomando en consideración sus objetivos, los riesgos existentes y las interrelaciones de los elementos de control. Estas actividades incluyen,

entre otras acciones: aprobación, autorización, verificación, conciliación, inspección, revisión de indicadores de rendimiento, protección de recursos, segregación de funciones; supervisión y entrenamiento adecuados.

26. Algunas actividades de control se encuentran integradas con sistemas computarizados que se establecen para asegurar la confiabilidad de la información financiera y gerencial, sistemas de alarma y contraseñas de acceso. Tales controles comprenden:

- **Controles Generales**, tienen el propósito asegurar su operación y continuidad adecuada, e incluyen el control sobre el centro de procesamiento de datos y su seguridad física, contratación y mantenimiento del hardware y software, desarrollo y mantenimiento de sistemas, soporte técnico, administración de base de datos, contingencias y otros; y,

- **Controles de Aplicación**, están dirigidos hacia el "interior" de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad de la información, mediante la autorización y validación correspondiente.

### SISTEMA DE INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

27. Está constituido por los métodos y registros establecidos para registrar, procesar, resumir e informar sobre las operaciones financieras de una entidad. La calidad de la información que brinda el sistema afecta la capacidad de la gerencia para adoptar decisiones adecuadas que permitan controlar las actividades de la entidad.

28. En el sector público el sistema integrado de información financiera debe pretender el uso de una base de datos central y única, soportada por tecnología informática y telecomunicaciones, accesible para todos los usuarios de las áreas de presupuesto, tesorería, endeudamiento y contabilidad.

29. La comunicación implica proporcionar un apropiado conocimiento sobre los roles y responsabilidades individuales involucradas en el control interno de la información financiera.

### ACTIVIDADES DEL MONITOREO

30. Es el proceso que evalúa la calidad del funcionamiento del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieran. Debe orientarse a la identificación de controles débiles, insuficientes o necesarios, para promover su reforzamiento. El monitoreo se lleva a cabo de tres formas: durante la realización de las actividades diarias en los distintos niveles de la entidad; de manera separada, por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades (incluidas las de control), o mediante la combinación de ambas modalidades. Los elementos que conforman el monitoreo de actividades son:

#### Elementos del Monitoreo

- Monitoreo del rendimiento;
- Revisión de los supuestos que soportan los objetivos del control interno;
- Aplicación de procedimientos de seguimiento; y,
- Evaluación de la calidad del control interno.

31. **Monitoreo del rendimiento** - El rendimiento debe ser monitoreado comparando los indicadores verificables con los objetivos y metas de la entidad. El monitoreo del rendimiento de las operaciones ofrece una oportunidad para aprender de la experiencia. El logro de los objetivos y metas en forma rápida o lenta en relación a lo planeado, puede indicar la necesidad de revisarlos o modificarlos por la propia entidad.

32. **Revisión de los supuestos que soportan los objetivos** - Los objetivos de la entidad y los elementos del control interno necesarios para obtener su logro apropiado, descansan en supuestos fundamentales acerca de como se realiza el trabajo. Si los supuestos de la entidad son incorrectos, el control puede ser inefectivo. Por ello, tales supuestos que sustentan los objetivos de una entidad deben revisarse periódicamente.

33. **Aplicación de procedimientos de seguimiento** - Los procedimientos de seguimiento deben ser esta-

blecidos y ejecutados para asegurar que cambios o acciones apropiadas ocurren.

34. **Evaluación de la calidad del control interno** - La administración debe monitorear periódicamente la efectividad del control interno en su entidad para retroalimentar su proceso de gestión. Adicionalmente, utiliza los Informes de Auditoría Interna como un insumo que le permite disponer la corrección de las desviaciones que afectan el logro de los objetivos y metas del control interno.

### EL CONTROL INTERNO GERENCIAL

35. El concepto de control interno, tradicionalmente estuvo vinculado con aspectos contables y financieros. Desde hace algunos años se considera que su alcance va mas allá de los asuntos que tienen relación con las funciones de contabilidad, dado que incluye también en el mismo concepto aspectos de carácter gerencial o administrativo. Aun cuando es difícil delimitar tales áreas, siempre es apropiado establecer algunas diferencias entre el alcance del control financiero y el control interno gerencial.

36. El control interno financiero está constituido por el conjunto de métodos, procedimientos y registros que tienen relación con la exactitud, confiabilidad y oportunidad en la presentación de información financiera, principalmente, los estados financieros de la entidad. Asimismo, incluyen controles sobre los sistemas de autorización y aprobación, segregación de funciones, entre las operaciones de registro e información contable.

#### Objetivos de control interno gerencial

37. En un sentido amplio, comprende el plan de organización, políticas, procedimientos y prácticas utilizadas para administrar las operaciones en una entidad o programa, con el fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas establecidas. Incluye también las actividades de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones, así como el sistema para presentar informes y medir y monitorear el desarrollo de las actividades. Los métodos y procedimientos utilizados para ejercer el control interno pueden variar de una entidad a otra, según la naturaleza, magnitud, y complejidad de sus operaciones; sin embargo un control gerencial efectivo comprende los siguientes objetivos:

#### Objetivos del control interno gerencial

- Determinación de objetivos y metas mensurables, políticas y normas
- Monitoreo del progreso y avance de las actividades
- Evaluación de los resultados logrados
- Acción correctiva, en los casos que sean requeridos

38. En el ámbito del sector público, el control interno gerencial se extiende más allá de las operaciones de cada entidad. Esto se refiere en su integridad a todos los controles ejecutados para determinar en que forma se desarrollan las actividades públicas, es decir, comprende desde la Constitución (asignación de mandato, autoridad y responsabilidad), leyes y reglamentos (autorización de fondos públicos y establecimiento de limitaciones y/o restricciones), política presidencial o sectorial y normas de menor jerarquía, su cumplimiento y aplicación, hasta las normas de los sistemas administrativos y de control de entidades específicas.

39. Dentro de los objetivos que persigue el control gerencial puede indicarse:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en la ejecución de operaciones, y en la calidad de los servicios brindados por cada entidad;
- Proteger y conservar los recursos contra pérdida, despilfarro, uso indebido, actos irregulares o ilegales;
- Cumplir los requerimientos y restricciones establecidas por las leyes y reglamentos pertinentes; y,
- Asegurar la confiabilidad de la información gerencial.

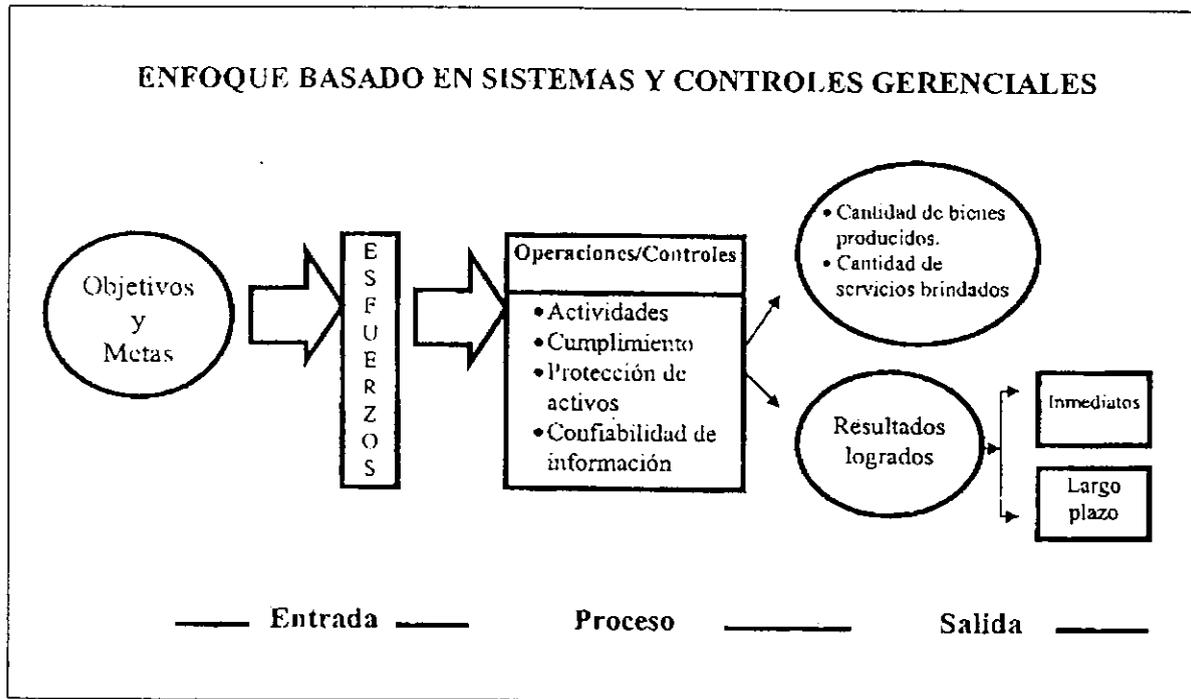
#### Evaluación de sistemas y el control interno gerencial

40. El concepto de sistema puede definirse como un conjunto cohesionado de elementos que actúan para lograr un objetivo común. Estos pueden identificarse como:

- Elementos de entrada : se refieren a la cantidad de recursos que se emplean en el programa, en términos financieros, materiales, humanos o tecnológicos. Estos pueden medirse en costo, calidad y oportunidad.
- Elementos de proceso : actividades que realiza la entidad auditada para convertir los esfuerzos en elementos de salida. Estas actividades están sujetas a controles gerenciales.

- Elementos de salida : - son la cantidad de bienes producidos y/o servicios brindados.  
- representan los logros obtenidos debido a los bienes producidos y/o servicios brindados.

41. El enfoque de auditoría basado en sistemas es diseñado para que el auditor concentre el esfuerzo de su trabajo en áreas donde el rendimiento no es satisfactorio o se encuentra inadecuadamente monitoreado; así como en aquellos controles gerenciales que no funcionan apropiadamente o, simplemente no existen. En el gráfico siguiente se ilustra estos aspectos:



42. El control gerencial se clasifica en:

- **Controles de actividades del programa**
- **Controles de cumplimiento**
- **Controles para la protección de recursos**
- **Controles de confiabilidad de la información**

**Controles sobre actividades del programa**

43. Comprenden el plan de organización, planeamiento de actividades, políticas y procedimientos implementados por la alta dirección de un programa, con el fin de asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas previstas.

**Plan de organización**

44. Aun cuando no existe un solo concepto para definir organización, se entiende que ella se refiere a una estructura formalizada mediante la cual se identifican y grafican actividades y funciones, se determinan los cargos y las correspondientes líneas de autoridad, responsabilidad y coordinación. La organización proporciona el armazón que define las actividades que serán planeadas, ejecutadas, controladas y monitoreadas. El organigrama describe la estructura formal de la entidad. Involucra por lo tanto:

- Determinación de funciones y actividades fundamentales para cumplir con los fines de la entidad;
- Integración de las funciones y actividades en unidades orgánicas;
- La jerarquización de la autoridad, de manera que los grupos o individuos separados por la división de funciones

en el trabajo, actúen coordinadamente y enmarcados en claras líneas de responsabilidad; y,

- Identificación de áreas clave y líneas de información.

45. Un plan de organización adecuado se sustenta, principalmente, en: a) independencia entre unidades operativas, sin que signifique ruptura de los canales de comunicación b) reconocimiento de la necesidad de una efectiva segregación de funciones (operación, registro y custodia) y, c) fijación de líneas de responsabilidad y delegación de autoridad apropiadas.

46. Algunos factores a considerar para evaluar el plan de organización institucional se resumen a continuación:

- La estructura organizacional debe ser lo más simple posible.
- Las responsabilidades funcionales deben segregarse a efecto que una sola persona, no controle todas las etapas relacionadas con una operación.
- Cada funcionario debe estar facultado para tomar decisiones y cumplir efectivamente con sus atribuciones; con lo cual se evitan atrasos o inercia en la entidad.
- La responsabilidad de cada persona debe estar definida en forma precisa para que no pueda ser evadida o excedida en su ejercicio. La delimitación de responsabilidades permite evitar transferir las deficiencias incurridas a otras personas por inacción o acción inapropiada.
- Un funcionario que asigna funciones y delega autoridad a sus subordinados, debe implementar mecanismos adecuados de control, con el fin de determinar si las tareas asignadas vienen cumpliéndose satisfactoriamente.
- Los empleados a quienes se le ha delegado autoridad está obligada a operar según los términos del encargo, debiendo consultar a su supervisor en casos de excepción.
- Toda persona esta obligada a informar a su superior por la manera en que cumplió con sus tareas y por

los resultados obtenidos, en relación con lo que debió lograrse.

• La entidad debe ser tan flexible como para permitir una adecuada sincronización con los cambios en su estructura organizacional, a consecuencia de cambios en los planes, políticas y objetivos de las operaciones.

• Los organigramas o manuales de funciones son muy útiles para la comprensión de la organización de una entidad, sus líneas de autoridad y asignación de funciones y responsabilidades; evitándose la duplicidad de funciones o el conflicto al asignarlas.

### Planeamiento de actividades

47. El planeamiento en el ámbito gubernamental se orienta a determinar las necesidades de la entidad en cuanto a recursos financieros y humanos, las cuales deben traducirse en requerimientos de fondos, vía presupuesto, que autoriza el Congreso de la República. Después que es autorizado el presupuesto la entidad debe efectuar las acciones necesarias para establecer planes y proyectos específicos, en los cuales serán utilizados los fondos públicos, el personal y otros recursos proporcionados para su funcionamiento.

48. Al elaborar sus planes y proyectos la entidad debe considerar los aspectos siguientes:

- Los fondos autorizados y las limitaciones y restricciones impuestas por la ley.
- La necesidad de llevar a cabo todos los programas y proyectos y operaciones, de acuerdo a criterios de eficiencia y economía.
- La necesidad de cautelar que todos los recursos asignados sean utilizados en forma correcta y en los fines para lo que fueron autorizados.

### Política

49. Se puede definir política como la declaración general que guía el pensamiento durante la toma de decisiones. La política es una línea de conducta predeterminada que se aplica en una entidad para llevar a cabo todas las actividades, incluyendo aquellas no previstas. La política puede clasificarse en:

#### Clasificación de las Políticas

- **Política general:** se establece para todas las entidades del gobierno o para un caso específico. Generalmente, se originan fuera de la entidad. Como ejemplos: leyes, reglamentos, directivas de sistemas administrativos.
- **Política específica:** son establecidas por la alta dirección de cada entidad y la afectan en su totalidad.
- **Política para unidades:** son aquellas establecidas en operativas los niveles más bajos y su aplicación está limitada a las unidades operativas dentro de una misma entidad.

50. Los siguientes criterios son aplicables a la política en cada entidad:

- establecer la política por escrito y organizada en forma sistemática en guías o manuales, según los casos, para permitir efectuar las actividades autorizadas en forma efectiva, eficiente y económica, así como proporcionar seguridad razonable de que los recursos públicos se encuentran debidamente protegidos;
- comunicar la política a todos los funcionarios y empleados de la entidad, cuyas obligaciones contribuyan al logro de sus objetivos;
- elaborar la política en concordancia con la normativa correspondiente y ser coherente con la política general dictada por el nivel superior; y,
- revisar la política en forma periódica debido al cambio de circunstancias, cuando se considere necesario.

### Procedimientos operativos

51. Son los métodos utilizados para efectuar las actividades de acuerdo con las políticas establecidas. También

son series cronológicas de acciones requeridas, guías para la acción que detallan la forma exacta en que deben realizarse ciertas actividades. Existe relación directa entre los procedimientos y las políticas. Por ejemplo, política gubernamental aplicada por toda entidad es conceder a su personal vacaciones, los procedimientos establecidos por el Área de Personal para poner en práctica esa política, deben permitir programar las vacaciones para evitar interrupciones en el ritmo de trabajo y llevar registros apropiados y asegurar que cada empleado disfrute de sus vacaciones.

Los mismos criterios a considerar para el establecimiento de la política de la entidad, son aplicables a los procedimientos, siendo éstos:

- Para promover la eficiencia y economía en las operaciones, los procedimientos aprobados deben ser simples y del menor costo posible en su aplicación.
- Para que las operaciones no sean mecánicas en su ejecución, los procedimientos deben permitir el uso del criterio en situaciones fuera de lo común.
- Para reducir la posibilidad de errores e irregularidades, los procedimientos deben estar coordinados de manera que el trabajo realizado por un empleado sea revisado por otro, en forma independiente de sus propias obligaciones funcionales.
- Debe existir un programa adecuado de revisión periódica y mejora continua de los procedimientos operativos aprobados.

### Controles de cumplimiento

52. Estos controles comprenden las políticas y procedimientos implementados por la administración, con el fin de asegurar que la utilización de los recursos sea concordantes con las leyes y reglamentos correspondientes.

53. Si el enfoque de la auditoría es evaluar la eficiencia y economía en las operaciones, el auditor debe determinar en el curso de su trabajo, si la entidad o programa ha cumplido con las leyes y reglamentos, normas de los sistemas administrativos y normas técnicas de control interno, que regula tales aspectos. Asimismo, cuando el auditor evalúe la efectividad de un programa, debe verificar el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables, los cuales deberán precisar sus objetivos o beneficios esperados.

54. Los controles de cumplimiento también abarcan los aspectos relativos a la adquisición de bienes y/o servicios, protección y utilización de recursos al igual que el costo, cantidad y calidad de los productos o servicios que el programa produce o entrega, con el propósito de establecer si las leyes, reglamentos (y otras normas) que tienen incidencia en estas materias se cumplen adecuadamente.

55. Cuando los objetivos del examen lo requieran, el auditor debe establecer los pasos necesarios para detectar casos de incumplimiento. Esto es importante considerar dado que en toda auditoría de gestión el auditor debe estar alerta ante situaciones u operaciones que podrían indicar la presencia de actos irregulares o ilícitos. El término incumplimiento tiene un significado de mayor amplitud que el acto ilegal, por cuanto de mayor amplitud, no sólo la transgresión de normas legales o reglamentarias u otras disposiciones, sino también la violación de las cláusulas de contratos o convenios.

56. No existe una regla práctica para definir con claridad si las leyes, reglamentos u otras disposiciones son significativas para los objetivos de la auditoría, en vista de que los programas del gobierno están regulados por éstas; sin embargo, la verificación puede ser determinada de la forma siguiente:

- Reducir el objetivo de la auditoría a preguntas específicas del programa bajo examen, en torno a aspectos tales como: objetivos, metas, esfuerzos, operaciones, elementos de salida y resultados logrados.
- Identificar la normativa legal que involucra aspectos concretos del programa que tienen conexión con los objetivos de la auditoría.
- Determinar si las transgresiones a la normativa legal podrían afectar en forma significativa las respuestas de los auditores a las preguntas relativas a los objetivos del examen.

57. En determinadas situaciones cuando las leyes y reglamentos u otras disposiciones sean significativas para los objetivos del examen, el auditor debe seguir los siguientes pasos:

- evaluar el riesgo de que se produzcan situaciones de incumplimiento, irregularidad o actos ilegales, incluyendo la consideración de si la entidad tiene controles efectivos para prevenir o detectar actos de dicha naturaleza. En algunos casos, la indicación de un alto riesgo puede estar motivada por la incomodidad de los auditados ante las preguntas razonables que se formulan, la resistencia a proporcionar información y la renuncia de los funcionarios a tomar vacaciones.

- estar alerta ante situaciones u operaciones que podrían indicar incumplimientos, irregularidades o procedimientos ilegales, a fin de considerar si los hechos detectados podrían afectar en forma significativa los resultados de la auditoría.

- proceder con el debido cuidado profesional al efectuar el seguimiento de indicios de actos presuntamente ilícitos, con el efecto de no interferir con investigaciones o procedimientos legales que puedan realizarse en el futuro.

- en el caso de encontrarse indicios razonables de comisión de delito, el auditor debe obtener el asesoramiento técnico y legal correspondiente.

58. La experiencia y la capacitación continua puede proporcionar una base para que el auditor identifique actos irregulares o presuntamente ilegales que llaman su atención, sin embargo, la determinación de un acto de esa naturaleza va más allá de la capacidad del auditor, a pesar de lo cual el auditor es responsable de identificar los indicios que puedan surgir en el curso de su examen.

59. Cuando la ejecución del examen el auditor evidencia indicios razonables de comisión de delito, en concordancia con la NAGU 4.50 debe emitir un informe especial para que las entidades adopten las medidas inmediatas que corresponden ningún órgano del Sistema Nacional de Control podía emitir un informe especial, sin contar con la asesoría legal correspondiente. En el caso en que se detecten indicios de actos ilegales de suma gravedad en auditoría practicadas por la Contraloría General, la investigación de tales hechos podrá ser realizada en forma separada por la oficina especializada que reciba el encargo del Despacho del Contralor General.

### Controles para protección de recursos

60. Estos controles incluyen políticas y procedimientos implementados por la administración, con el propósito de asegurar en forma razonable que los recursos de la entidad están protegidos adecuadamente contra el despilfarro, pérdida o utilización incorrecta.

61. Estos controles están dirigidos a la prevención o detección oportuna de la adquisición, utilización o venta no autorizada de los activos u otros recursos de la entidad; los cuales incluyen:

- Evaluación del riesgo de que se realicen adquisiciones, utilidades o ventas indebidas de recursos.

- Asignación de responsabilidades en relación con la prevención o detección oportuna de actividades no autorizadas.

- Implementación de mecanismos que permiten a la administración ejercer un monitoreo continuo de tales controles.

62. Cuando el auditor evalúa los componentes de eficiencia y economía, debe obtener un apropiado conocimiento de los controles para la protección de activos, con el propósito de establecer si la entidad, dispone de políticas apropiadas para llevar a cabo el proceso de establecimiento. Asimismo, el auditor puede examinar si la entidad adquiere los recursos que necesita para su funcionamiento, en la calidad y cantidad apropiada debida y, el menor costo posible.

63. Los controles para protección de recursos incluyen también las medidas y procedimientos dispuestos por la administración, con el fin de proteger y conservar adecuadamente sus recursos, en especial los bienes físicos de alto valor que han sido obtenidos por la entidad para su operatividad.

### Controles de validez y confiabilidad de la información

64. Estos controles incluyen políticas, normas y procedimientos implementados por la administración, con el fin de asegurar que la información obtenida es válida y confiable, y se revela en forma razonable en los reportes, para conocer si los programas están operando adecuadamente.

65. La presentación de reportes internos en toda entidad es necesaria para brindar a los funcionarios responsables, una información confiable y actual sobre lo que está ocurriendo en la realidad, en cuanto al avance y progreso en el logro de los objetivos y metas establecidas. Tal información constituye la base fundamental del control gerencial en cualquier entidad.

66. Para presentar información a los niveles de decisión de la entidad deben considerarse, entre otros, los criterios siguientes:

- los reportes deben elaborarse en forma simple y estar relacionados con la naturaleza del asunto; no debe incluirse información irrelevante para conocimiento de los funcionarios que lo solicite, como soporte para la toma de decisiones;

- los funcionarios y empleados deben solamente reportar sobre asuntos de su exclusiva competencia funcional;

- debe compararse el costo/beneficio resultante de la recopilación de datos y la elaboración de reportes con valor significativo;

- cuando sea posible, los reportes sobre de avance o desempeño, deben mostrar comparaciones con:

- Normas establecidas sobre costos, cantidad y logros obtenidos;

- Partidas presupuestarias autorizadas y ejecutadas;

- Información sobre el desempeño en el período anterior

67. Las tareas que desarrolle el auditor en relación a tales controles debe orientarse a determinar si:

- las necesidades de información de gestión por parte de los usuarios son comunicadas al personal responsable de su preparación y se establecen las fechas en que deben reportarse.

- los sistemas de información son capaces de producir la información necesaria para la toma de decisiones.

- personas no autorizadas tienen acceso a la información financiera y de gestión.

68. Cuando los datos son procesados por el sistema de información computarizada de la entidad, el auditor debe cerciorarse de su confiabilidad, ejecutando pruebas directas sobre la información. Las pruebas directas a la información podrán reducirse, si al ejecutarse sobre los controles generales y controles de aplicaciones de la información proveniente de sistemas computarizados, se determina que éstos son efectivos para lo cual deberá aplicarse las disposiciones de la guía para evaluar la confiabilidad de la información computarizada de la Contraloría General. Si otros auditores han examinado la validez y confiabilidad de la información con anterioridad, el auditor podrá utilizar dicha información.

### DEFICIENCIAS SIGNIFICATIVAS Y EL CONTROL GERENCIAL

69. Cuando el objetivo de una auditoría sea evaluar el control gerencial, las debilidades detectadas que por su importancia merezcan ser incluidas en el informe, deben considerarse como deficiencias significativas (observaciones) y ser identificadas como tales. En una auditoría cuyo objetivo sea evaluar la efectividad en el desempeño del programa o actividad, es posible que puedan detectarse debilidades en el control gerencial; sin embargo, en este caso, tales debilidades deberán ser consideradas como la(s) causa(s) que explica el desempeño deficiente en la entidad o programa examinado.

**550 Papeles de trabajo****NAGU 3.50 Papeles de trabajo**

*El auditor gubernamental debe organizar un registro completo y detallado de la labor efectuada y las conclusiones alcanzadas, en forma de papeles de trabajo.*

01. Los papeles de trabajo son los documentos elaborados por el auditor en los que se registra la información obtenida, como resultado de las pruebas realizadas durante la auditoría y sirve de soporte al informe. Constituyen el vínculo entre el trabajo de planeamiento, ejecución e informe de auditoría; por lo tanto, deben contener la evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones. El contenido de esta sección es el siguiente:

- Propósito de los papeles de trabajo.
- Requisitos de los papeles de trabajo.
- Criterios para elaborar los papeles de trabajo.
- Planeamiento y uso de los papeles de trabajo.
- Resúmenes de auditoría.
- Notas del auditor.
- Marcas del auditor.
- Ordenamiento, revisión y aprobación de papeles de trabajo.
- Revisión y aprobación de los papeles de trabajo.
- Confidencialidad y protección de los papeles de trabajo.

**PROPÓSITO DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

02. Los papeles de trabajo son elaborados por el auditor con el objeto de:

- Registrar las labores: proporcionar un registro sistemático y detallado de la labor efectuada al llevar a cabo una auditoría.
- Registrar los resultados: proporcionar un registro de la información y evidencia obtenida y desarrollada, en respaldo de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones resultantes de la labor de auditoría.
- Respaldo el informe del auditor: el contenido de los papeles de trabajo tiene que ser suficiente para respaldar las opiniones, conclusiones y el contenido total del informe de auditoría. El informe bajo ninguna circunstancia debe contener información o datos no respaldados por los papeles de trabajo.
- Indicar el grado de confianza del sistema de control interno: los papeles de trabajo incluyen los resultados del examen y evaluación del sistema de control interno, así como los comentarios sobre el mismo.
- Servir como fuente de información: los datos utilizados por el auditor al redactar el informe, se encuentran en los papeles de trabajo. Muchas veces sirven como fuentes de consulta en el futuro, cuando se necesitan algunos datos específicos.
- Mejorar la calidad del examen: los papeles de trabajo bien elaborados llaman la atención sobre asuntos importantes y garantizan que se de atención adecuada a los asuntos más significativos.
- Facilitar la revisión y supervisión: los papeles de trabajo son indispensables para la etapa de revisión del informe antes de emitirlo. Permiten a una persona ajena al equipo (el auditor supervisor u otro funcionario) revisar los detalles del examen registrados en dichos papeles. En el caso de cualquier pregunta o duda sobre el contenido del borrador del informe, los papeles de trabajo están para responderles o aclararlas.

03. El auditor gubernamental no solo debe saber planear y efectuar la auditoría, así como redactar el informe correspondiente, sino que también debe entender que la naturaleza de su trabajo exige la elaboración, durante todo el proceso de la auditoría, de una documentación completa de sus procedimientos, hallazgos, observaciones y la evidencia en la cual va a fundamentar su informe.

**REQUISITOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

04. Los papeles de trabajo referentes a una auditoría de gestión deben cumplir los mismos requisitos exigidos para los correspondientes a una auditoría financiera; por lo tanto, deben ser:

**REQUISITOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

- **Completos y exactos.**
- **Claros, comprensibles y detallados.**
- **Legibles y ordenados.**
- **Información relevante.**

**Completos y exactos** - Permiten sustentar debidamente los hallazgos, observaciones, opiniones y conclusiones, así como demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado. La concisión es importante, pero no debe sacrificarse la claridad y la integridad con el único fin de ahorrar tiempo o papel.

**Claros, comprensibles y detallados** - Para que mediante la revisión por un auditor experimentado que no haya mantenido una relación directa con la auditoría, esté en capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones. No deben requerir de explicaciones orales.

**Legibles y ordenados** - Requisito básico, puesto que podrían perder su valor como evidencia.

**Información relevante** - Deben limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

05. Cuando los papeles de trabajo están elaborados en la forma debida, en orden y son legibles, con encabezamientos completos, explicaciones de fuentes de datos y labores de verificación llevados a cabo, crean en la supervisión o niveles superiores una confianza plena en el auditor y en su trabajo. Si los papeles de trabajo no están en orden, son ilegibles, están mal redactados o tienen otras fallas, el supervisor y otros funcionarios, no tendrán confianza en el auditor ni en el contenido de su informe.

**CRITERIOS PARA ELABORAR PAPELES DE TRABAJO**

06. Algunos de los criterios que fundamentan la preparación de los papeles de trabajo son los siguientes:

- Son preparados partiendo del punto de vista de la inclusión de todos los datos necesarios y pertinentes.
- Incluyen los datos que sustenten alguna afirmación o concepto expresado.
- Presentan todos los datos necesarios que respaldan la razonabilidad de los registros exactos.
- Los papeles de trabajo deben elaborarse con limpieza y ser matemáticamente exactos.
- Contienen un enunciado conciso del trabajo ejecutado, en conexión con su preparación.
- Son claros y explican en forma completa el asunto que trata. El encabezamiento de cada hoja debe contener el nombre de la entidad bajo examen, título de su contenido y el periodo o la fecha correspondiente.

**ELABORACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

07. La elaboración de papeles de trabajo requiere un planeamiento cuidadoso antes y durante el curso de la auditoría. Durante el desarrollo de las labores, el auditor debe prever el tipo y forma de papel de trabajo que puede presentar la evidencia de una manera concisa y efectiva. El empleo de papeles de trabajo no planificados o que se elaboren con apresuramiento puede dar como resultado que no presenten bien los datos, que el orden de presentación no sea el mejor o que sea necesario repetir los papeles de trabajo para incluir toda la información.

08. En condiciones normales hay muchas maneras de elaborar cualquier tipo de papel de trabajo. El auditor debe revisar la cédula empleada en la auditoría anterior, si la hubo, y determinar si el formato utilizado es adecuado o si puede mejorarse. Debe evitarse el uso de hojas de

varios tamaños. En general las hojas de tamaño estándar de siete columnas, son las más adecuadas para la mayoría de los trabajos de análisis. También puede utilizarse hojas de doble tamaño estándar (catorce columnas). Para los papeles que documentan entrevistas, inspecciones y otras labores presentadas en forma narrativa, debe utilizarse hojas rayadas de tamaño estándar.

09. El auditor que prepara una cédula de trabajo debe incluir sus iniciales y la fecha en que la confección en una parte de dicha hoja. El contenido de cada hoja debe incluir fechas, datos completos o los montos y explicaciones suficientes, de modo que cualquier otro auditor que pueda leerlo lo entienda, sin tener que recurrir a otra fuente de información.

10. Los papeles de trabajo y signos que se utilizan en ellos durante el curso de una auditoría de gestión están constituidos fundamentalmente por:

- Resúmenes de auditoría.
- Notas del auditor
- Extractos y copias de documentos
- Marcas de auditoría

### RESÚMENES DE AUDITORÍA

11. La naturaleza y resultados de la labor en cada segmento de un examen debe resumirse de manera clara y concisa en los papeles de trabajo. Se puede considerar un segmento como algo relacionado a un aspecto o grupo de elementos de un hallazgo o área.

12. Como resultado de la auditoría se acumula una gran cantidad de papeles de trabajo que contienen una variedad de información de diversas formas, por ejemplo, copias de leyes, reglamentos, y procedimientos de la entidad, correspondencia, copias de entrevistas y programas relacionados con el examen. A pesar de que esta información puede ser interesante, útil y pertinente es de poco valor si no se analiza y organiza en forma lógica e interrelacionada. En la mayoría de casos, esto puede lograrse con mayor efectividad, a través de la preparación de resúmenes de los papeles de trabajo.

13. El propósito de tales resúmenes es extraer en forma clara precisa y apropiada, la esencia de la tarea realizada, a fin de resaltar los resultados logrados, las conclusiones alcanzadas y cualquier recomendación, según se reflejen en los papeles de trabajo que lo sustentan.

14. Dichos resúmenes sirven a dos propósitos fundamentales e interrelacionados: a) obligan a un análisis oportuno y crítico de la evidencia obtenida y de la labor efectuada, ayudando a identificar requerimientos adicionales, también sirven de base para decidir acerca de la inclusión de los resultados en el informe; y, b) hacen posible la preparación del borrador del informe, como parte integral de la tarea realizada.

15. Dada la naturaleza y alcance de la auditoría, es necesario que exista cierta flexibilidad en el diseño y preparación de los resúmenes. Cada resumen debe prepararse según las necesidades de cada labor. Un resumen debe ser considerado como un instrumento de tarea interna, un medio para lograr un fin y no un fin en sí mismo. Debe diseñarse para que sirva de ayuda a los miembros del equipo y la terminación ordenada y oportuna de la auditoría. Por lo tanto, el formato y contenido de los resúmenes debe dejarse al criterio del auditor.

16. Al preparar programas de auditoría los miembros del equipo deben considerar la necesidad de preparar resúmenes convenientes de partes individuales o grupos de partes de la labor efectuada. Cada cierto tiempo durante una auditoría, debe asegurarse que dichos resúmenes guarden coherencia con el propósito principal y se presente para lograrlo, cual es la preparación del borrador del informe. La preparación de resúmenes útiles y con sentido crítico permite que se cumpla con este objetivo y, es un arte que los miembros del equipo de auditoría deben tratar de cultivar y perfeccionar.

17. Tanto el auditor encargado como el supervisor deben analizar los resúmenes en forma crítica para asegurarse de que se han abarcado todas las áreas de importancia y que los datos necesarios para una presentación efectiva del informe son completos, tienen una referencia cruzada con los detalles fundamentales y la lógica utilizada es sólida. Todos los vacíos en los datos y contradicciones en la evidencia deben investigarse, revisarse o explicarse, según sea apropiado.

18. El auditor encargado debe recordar que la mayor parte de los problemas en la elaboración de informes se originan frecuentemente, en la forma en que se analiza y resume la evidencia en los papeles de trabajo. Por ello, deben vigilar que los resúmenes individuales se terminen en forma ordenada y oportuna conforme avanza el examen.

19. Los elementos básicos de un resumen son los siguientes:

- Objetivos
- Labor realizada
- Resultado obtenido
- Conclusiones
- Recomendaciones

20. **Objetivos** - En esta sección debe aparecer una declaración clara sobre el propósito de la labor de auditoría, una explicación del motivo por el cual se efectúa y lo que se está tratando de lograr. Este elemento tiene relación con los objetivos generales específicos definidos en el plan de auditoría y programa de trabajo.

21. **Labor realizada** - Debe figurar exactamente lo que se ha ejecutado en relación con lo que se iba a hacer. Si no se ha podido efectuar ciertas labores (limitaciones) que se habían pensado, debe informar acerca de este hecho y explicar los motivos.

22. **Resultados obtenidos** - Debe incluirse un resumen de los hechos y la evidencia obtenida en relación con el objetivo. Esta sección del resumen no debe redactarse como si fueran las conclusiones de las pruebas ejecutadas. La evidencia debe presentarse como un resumen de los hechos y no como conclusiones a las cuales ha llegado el auditor. Esta parte debe contener la evidencia, mas no la interpretación de ella.

23. **Conclusiones** - Aunque frecuentemente son visibles al conocer la evidencia, se deben indicar las conclusiones en relación a los objetivos. Se deben presentar los criterios utilizados para llegar a las conclusiones, las cuales tienen que estar en relación con la labor efectuada y los resultados obtenidos.

24. **Recomendaciones** - Cualquier recomendación de acciones correctivas debe presentarse luego en forma lógica. Las partes narrativas de los resúmenes deben redactarse con claridad. Los auditores encargados no deben aceptar resúmenes preparados en forma descuidada, debiendo devolverlos hasta que sean satisfactorios. Al mismo tiempo, los resúmenes no son uniformes ni tampoco están destinados a extraños, por lo tanto, no deben prepararse con tanto cuidado en lo relacionado a un lenguaje pulido, estilo y explicaciones detalladas de términos y conceptos utilizados en los informes. En la página siguiente se presenta un ejemplo de papeles de trabajo incluyendo un resumen de auditoría.

### NOTAS DEL AUDITOR

25. Un grupo especial de papeles de trabajo son las *notas del auditor*. Este tipo de papeles de trabajo sirven al auditor para registrar ciertos asuntos que debe recordar para beneficio propio y del examen. Las notas deben ser explicativas y completas, pero no deben repetir datos que estén contenidos en otros papeles de trabajo. Existen tres clases distintas de notas:

- Notas recordatorias
- Notas sobre observaciones
- Notas para el informe

### EXTRACTOS Y COPIAS DE DOCUMENTOS

26. Las notas recordatorias se refieren a asuntos que están pendientes de examinar o requieren investigación adicional. También comprenden asuntos que deben ser aclarados o terminados antes de empezar la redacción del informe.

27. Las notas sobre observaciones o hallazgos, se refieren a las deficiencias que serán incluidas en el informe como conclusiones. Las notas para el informe incluyen información que será incluida como recomendaciones. Algunos auditores prefieren elaborar una sola lista de notas; sin embargo, la manera más ordenada es preparar varias listas separadas e ir registrando en ellas el tipo de información que corresponda.

**Modelo de Resumen de Auditoría  
(Papeles de Trabajo)**

**Auditoría al Proyecto Construcción de  
Centros Educativos  
Ministerio de Construcción, período 19X6**

**Áreas de Planeamiento y Ejecución de Obras**

**1. Objetivo**

Determinar si las metas físicas programadas por la entidad para el proyecto Construcción de Centros Educativos en zonas urbano-marginales durante el período fueron logradas en forma satisfactoria.

**2. Labor realizada**

Para cumplir con el objetivo planteado, se solicitó a la Oficina de Planificación Sectorial el plan operativo del ejercicio, así como la documentación de soporte relacionada con los criterios de selección de las metas físicas a ejecutar y las fuentes de financiamiento a utilizarse en su ejecución. Asimismo, se solicitó el informe de evaluación de gestión y los reportes mensuales de avance remitidos por las oficinas desconcentradas del Ministerio, los cuales no fueron presentados. Asimismo, se entrevistó al Director responsable del monitoreo de la ejecución de obras.

**3. Resultado obtenido**

De la revisión practicada se estableció lo siguiente:

- De las cuarenta (40) obras programadas, once (11) de ellas no se habían iniciado. En todos los casos la entidad había culminado hace seis meses las licitaciones públicas y suscrito los correspondientes contratos de construcción. Las once obras pendientes de ejecución corresponden a centros educativos en zonas deprimidas localizadas en los departamentos A, B y C. (Ver anexo adjunto).
- En el curso del período la entidad ejecutora del Proyecto, adoptó la decisión de incrementar las metas físicas previstas en 20 más, entre construcciones nuevas y ampliaciones. Para ello procedió a modificar las partidas presupuestales asignadas inicialmente al proyecto.
- Ante la imposibilidad de pagar las valorizaciones distintas al proyecto, la entidad decidió transferir 4.5 millones de dólares para ese propósito, en vista que si persistía el atraso tendría que pagar mayores costos a los contratistas, los cuales no estaban presupuestados.
- La entidad no evalúa los resultados en forma periódica, ni cuenta con la información gerencial sobre movimiento de fondos.

**4. Conclusión**

Las metas físicas establecidas para el ejercicio fueron cumplidas parcialmente, debido a que de las 40 programadas solamente se ejecutaron 29. Esto se explica por la inclusión de 20 obras nuevas que tuvieron que ejecutarse con los mismos recursos.

**5. Recomendación**

Es conveniente que la entidad ejecutora establezca un orden de prioridades para el financiamiento de las obras, a partir del análisis de la situación financiera del proyecto, en vista que no pudo cumplirse con la totalidad de metas físicas programadas. Así mismo, no es conveniente la ejecución de obras imprevistas sin tener el respectivo financiamiento asegurado.

28. Los documentos oficiales son de importancia para el auditor, entre ellos, las leyes y otras normas reglamentarias. Para tener información completa en los papeles de trabajo el auditor puede: a) elaborar extractos en forma manual de porciones de los documentos; b) obtener copias

completas (en el caso de leyes, reglamentos, manuales, etc.) y, c) obtener fotocopia de los documentos o parte de ellos.

29. Para establecer cual de los métodos antes descritos deben utilizarse el auditor debe tener presente que:

- Sólo debe incluir información que corresponda a los papeles de trabajo; por esta razón los extractos o porciones pertinentes son preferibles a los documentos completos.
- El uso de fotocopias, cuando sea posible, ahorra mucho tiempo. Son preferibles a tener extractos largos y manuscritos.
- El auditor debe aprovechar los análisis elaborados por la entidad siempre que sea posible.

**MARCAS DEL AUDITOR**

30. Las marcas del auditor son signos particulares y distintivos que hace el auditor para señalar el tipo de trabajo o prueba efectuada. Las marcas del auditor se encuentran en los registros y documentos de la entidad bajo examen y en los papeles de trabajo. Sirven como prueba para recordar al auditor las labores efectuadas.

31. Las marcas básicas de auditoría pueden ser utilizadas en todos los papeles de trabajo y son de dos clases: de significado uniforme y, con el contenido a criterio del auditor. Las marcas de significado uniforme son aquellas cuyo concepto se emplea frecuentemente en cualquier auditoría o examen especial y que han sido adoptadas uniformemente. En cambio, las marcas sin significado permanente son utilizadas por el personal de auditoría para expresar conceptos o procedimientos empleados. El significado de la marca utilizada debe presentarse en forma obligatoria en cada cédula en donde se utilice.

32. El empleo de las marcas en los registros de la entidad es útil, exclusivamente, para que el auditor pueda determinar el progreso de su labor en el caso de una interrupción y para evitar duplicidad en su trabajo.

33. El empleo de marcas en los papeles de trabajo es para la información futura del mismo auditor, para fines de revisión y supervisión y para usarlas como posibles referencias en el futuro. Es importante que los papeles de trabajo indiquen claramente el significado de cada marca empleada, para que tanto el auditor como otras personas comprendan dicho significado, aún en el futuro. (Ver sección 280, Parte II del MAGU).

**ORDENAMIENTO, REVISIÓN Y APROBACIÓN  
DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

34. Debido al gran volumen de los papeles de trabajo, su ordenamiento lógico es importante durante el curso de las labores de auditoría y después de haberlas terminado; inclusive para el archivo de papeles de trabajo.

35. En la auditoría financiera el orden lógico usado por los auditores es aquel que sigue la secuencia de las cuentas en el balance general, es decir, activos, pasivos, ingresos y gastos. En la auditoría de gestión el orden lógico está dado por las actividades o áreas más importantes examinadas, según el esquema establecido por la Contraloría General de la República.

36. Todos los papeles de trabajo deben ser referenciados, de tal forma que la relación existente entre ellos sea cruzada. El propósito de la referenciación cruzada es mostrar en forma objetiva, a través de los papeles de trabajo, las relaciones existentes entre las evidencias que se encuentran en los papeles de trabajo y el contenido del informe de auditoría.

**ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO**

37. Los archivos de papeles de trabajo para cada labor deben dividirse en dos grupos básicos:

- Archivo permanente.
- Archivo corriente.

**Archivo permanente**

38. Está conformado por un conjunto orgánico de documentos que contienen copias y/o extractos de información de interés, de utilización continua o necesaria para futuros exámenes, básicamente relacionada con:

- Ley orgánica de la entidad y normas legales que regulan su funcionamiento.
- Organigrama vigente.
- Reglamento de organización y funciones - ROF.
- Manual de organización y funciones - MOF.
- Manual de procedimientos operativos
- Plan operativo Institucional.
- Presupuesto institucional, incluyendo modificaciones y evaluaciones.
- Estados financieros.
- Informes de auditoría.
- Denuncias.
- Plan anual de control, incluyendo reprogramaciones.
- Informe de evaluación del plan anual de control.
- Resoluciones y directivas emitidas por la entidad.
- Convenios y contratos importantes.
- Memoria Anual o Informe de Gestión
- Relación de funcionarios de la entidad

39. El archivo permanente debe revisarse y actualizar periódicamente. Para que los archivos no se tornen demasiado voluminosos, se debe retirar el material que no es de uso corriente, pero tiene que retenerse y trasladarlo a los archivos inactivos identificando y registrando los motivos de dicho traslado. El archivo permanente debe actualizarse periódicamente a fin de permitir su fácil utilización, especialmente, en la fase de planeamiento de la auditoría. La responsabilidad de organizar el Archivo Permanente corresponde a las:

- Gerencias de Línea de la Contraloría General de la República; y,
- Jefaturas de los Órganos de Auditoría Interna-OAI.

#### Archivo corriente de auditoría de gestión

40. En este archivo se incluyen los papeles de trabajo y evidencias que sustentan el resultado de la auditoría, así como también los criterios utilizados por los responsables de la fase de ejecución. El archivo corriente en la auditoría de gestión se codifica con la letra "G", habiéndose establecido la codificación alfanumérica secuencial, para las diversas áreas examinadas. Para la codificación adecuada y organización de los papeles de trabajo de una auditoría, la Contraloría General de la República ha establecido lo siguiente:

REFERENCIA	ARCHIVO CORRELATIVO CONTENIDO
I	BORRADOR DEL INFORME
II	RESUMEN DE AUDITORÍA <ul style="list-style-type: none"> <li>• Puntos pendientes y superados</li> <li>• Resumen de recomendaciones, conclusiones y observaciones</li> <li>• Carta de representación, cuando sea aplicable.</li> <li>• Puntos de atención para el Supervisor</li> <li>• Lista de verificación de conclusión de la auditoría</li> <li>• Control de tiempo</li> </ul>
III	PLAN Y PROGRAMAS DE AUDITORÍA Y MODIFICACIONES
IV	REVISIÓN ESTRATÉGICA <ul style="list-style-type: none"> <li>• Plan de revisión estratégica</li> <li>• Reporte de revisión estratégica</li> </ul>
V	CORRESPONDENCIA
1	ÁREA "A" PRUEBAS DE AUDITORÍA
2	ÁREA "B" PRUEBAS DE AUDITORÍA
3	ÁREA "C" PRUEBAS DE AUDITORÍA
100	COMUNICACIÓN DE OBSERVACIONES
200	EVALUACIÓN DE COMENTARIOS Y ACLARACIONES DE ENTIDAD EXAMINADA

41. El auditor debe utilizar su buen juicio y criterio para definir el material significativo a ser incluido en los papeles de trabajo, con el fin de evitar que éstos lleguen a ser una transcripción completa de todos los documentos de la entidad bajo examen, en lugar de un resumen de las labores de auditoría.

#### REVISIÓN Y APROBACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

42. Para lograr la máxima utilidad y eficiencia y garantizar la calidad de la auditoría, es necesaria una revisión completa de los papeles de trabajo. El auditor encargado debe revisar los papeles de trabajo elaborados por los miembros del equipo.

43. La revisión final y objetiva de los papeles de trabajo es responsabilidad del supervisor. Durante el curso de la auditoría, este debe haber revisado los papeles de trabajo elaborados; sin embargo, es necesario una revisión final del juego completo, dentro de las oficinas de la entidad bajo examen.

44. El supervisor debe poner sus iniciales en cada papel de trabajo, en señal de aprobación. Al revisar los papeles de trabajo debe determinar si la evidencia resumida en ellos es suficiente, a su juicio, para llegar a las mismas conclusiones y opinión, tal como están expresadas en el borrador del informe.

45. La aprobación final del informe es una responsabilidad del supervisor e implica también la aprobación de los papeles de trabajo relacionados y la suficiencia de su contenido para respaldarlo. La revisión es importante y no debe efectuarse de manera superficial o a la ligera. Su importancia se basa en la necesidad de cerciorarse de que el informe cuente con evidencia clara, demostrable y objetiva en respaldo de las labores de auditoría.

46. Al revisar los papeles de trabajo, el supervisor debe considerar los factores siguientes:

- Conformidad con el programa de trabajo y con cualquier instrucción específica.
- Precisión, confiabilidad de la labor efectuada y aceptabilidad de los papeles de trabajo relacionados como evidencia de dicha labor y los resultados alcanzados.
- Validez y racionalidad de las conclusiones alcanzadas.
- Naturaleza y alcance de la discusión con funcionarios de la entidad, así como la consideración dada a los hallazgos.
- Conformidad con las normas para la presentación de papeles de trabajo fijadas por el Organismo Superior de Control.

47. El auditor encargado debe revisar los papeles de trabajo en el campo, oportunamente, una vez que se haya realizado las tareas encomendadas a los miembros del equipo. Una revisión oportuna hace posible la continuación de la labor y aclarar cualquier asunto, evitando la interrupción originada por una revisión de los problemas, cuando el personal involucrado ha sido asignado a otras tareas.

#### CONFIDENCIALIDAD Y PROTECCIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

48. La naturaleza confidencial de los papeles de trabajo es una condición de especial importancia debido al hecho que su contenido revela el alcance de la auditoría y naturaleza de las pruebas aplicadas en forma selectiva. Esta naturaleza confidencial se mantiene durante el curso de la auditoría y después de realizada ésta, de manera permanente en los archivos de dichos documentos.

49. En ninguna circunstancia, el auditor debe divulgar el contenido de los papeles de trabajo, mostrárselos a otras personas o hacer copias o extractos de los mismos. Debe dejar los papeles de trabajo guardados con la seguridad debida, cuando no estén en su poder.

50. Todos los papeles de trabajo deben protegerse para asegurarse de que son accesibles sólo a personas autorizadas. No debe dejarse los papeles de trabajo durante el día en lugares donde pueden ser accesibles al público, personal de la entidad u otras personas que no están autorizadas a examinarlos. El material confidencial, como por ejemplo los planes de la entidad e informes de naturaleza delicada, deben guardarse con las seguridades necesarias cuando no se utilizan, para evitar una revelación no autorizada.

#### 560 Desarrollo de hallazgos de auditoría

01. El Diccionario de la Lengua Española publicado por la Real Academia Española considera que el término

**hallazgo** tiene tres acepciones: a) cosa hallada; b) acción y efecto de hallar; y c) encuentro casual de cosa mueble ajena que no sea tesoro o cuotas; propio del campo del derecho. Aun cuando el primer concepto podría asociarse con la auditoría; la segunda acepción sobre acción y efecto de hallar, define con mayor precisión la naturaleza del hallazgo que se refiere al efecto de detectar algo importante; sin embargo, este término tiene muchos significados y transmite uno diferente a distintas personas.

02. Generalmente, el término hallazgo es empleado en un sentido crítico y se refiere a debilidades en el sistema control interno detectadas por el auditor. Por lo tanto, abarca hechos y otra información obtenida por el auditor que merecen ser comunicados a los funcionarios de la entidad auditada y a otras personas interesadas.

### Definición de hallazgo de auditoría

03. Se denomina hallazgo de auditoría al resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen a una área, actividad u operación. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos en la entidad, programa o proyecto bajo examen que merecen ser comunicados en el informe. Sus elementos son: condición, criterio, causa y efecto.

04. De acuerdo con la NAGU 3.60 los elementos del hallazgo de auditoría son:

- Condición: Situación actual encontrada *lo que es* (Ver párrafo 17).
- Criterio: Norma aplicable *lo que debe ser* (Ver párrafo 20).

05. Los requisitos que deben reunir un hallazgo de auditoría son:

- Importancia relativa que amerite ser comunicado.
- Basado en hechos y evidencias precisas que figuran en los papeles de trabajo.
- Objetivo.
- Convicente para una persona que no ha participado en la auditoría.

### Factores que afectan el desarrollo de hallazgos

06. El auditor debe estar capacitado en las técnicas para desarrollar hallazgos en forma objetiva y realista. Al realizar su trabajo debe considerar los factores siguientes:

- Condiciones al momento de ocurrir el hecho.
- Naturaleza, complejidad y magnitud financiera de las operaciones examinadas.
- Análisis crítico de cada hallazgo importante.
- Integralidad del trabajo de auditoría.
- Autoridad legal.
- Diferencias de opinión.

### 07. Condiciones al momento de ocurrir el hecho.

El auditor debe tener en cuenta al realizar su trabajo las circunstancias que rodearon al hecho o transacción analizada, mas no aquellas existentes en el momento de efectuar el examen. Para obrar con objetividad y equidad y realismo, el auditor debe evitar emitir juicios sobre el desempeño de la entidad, soportado en percepciones tardías; así como asumir el peso de la prueba si su evaluación le conduce a plantear que la decisión adoptada por la entidad, fue incorrecta o inapropiada, de acuerdo con la situación examinada.

08. **Naturaleza, complejidad y magnitud financiera de las operaciones examinadas.** El auditor siempre debe estar interesado en mejorar la eficiencia y el desempeño de la entidad en el desarrollo de sus actividades; sin embargo, es inconveniente criticar cualquier asunto que no es perfecto. El informar a la entidad acerca de asuntos importantes, debe obligar a una evaluación seria de los asuntos, de manera que la información que se comunica refleje un juicio maduro y realista, de lo que en términos razonables es posible esperar, de acuerdo con las circunstancias.

09. **Análisis crítico de cada hallazgo importante.** Es necesario que el auditor someta todo hallazgo potencial a un análisis crítico, con el objeto de localizar fallas

posibles o un razonamiento ilógico al relacionar los hechos y situaciones encontradas con el criterio que se desea comparar. La aplicación de las técnicas para mejorar la toma de decisiones y contrarrestar el pensamiento de grupo y predisposiciones del conocimiento conocidas como: el abogado del diablo puede ser útil para la identificación de puntos débiles en la estructura de los hallazgos y observaciones.

10. El abogado del diablo involucra la generación de un plan, como el análisis crítico de uno mismo; un miembro del grupo actúa como tal y presenta todos los argumentos que podrían hacer inaceptable la propuesta del hallazgo. Este ejercicio permite al auditor estar alerta contra la tendencia natural de racionalizar interpretaciones de los hechos y situaciones análogas, dejando de considerar la información contraria.

11. **Integralidad del trabajo de auditoría.** Si las tareas que desarrolla el auditor y la obtención de evidencia se realiza en forma suficiente y completa, ello permitirá, no sólo soportar adecuadamente las observaciones, conclusiones y recomendaciones, sino también demostrará ante terceros su propiedad y racionalidad en términos convincentes. No obstante, que la labor de auditoría puede realizarse en áreas en las cuales los auditores no son especialistas, a menudo es de utilidad solicitar los servicios de consultores expertos para resolver temas técnicos, sobre todo cuando no se cuenta con auditores especialistas en ciertos campos.

12. **Autoridad legal.** La legislación vigente confiere un grado de discrecionalidad a las operaciones de una entidad, con la cual el auditor no puede ni debe interferir. Es responsabilidad del auditor interno o externo informar sobre los casos en que la entidad no está cumpliendo con las leyes o normas reglamentarias, así como también recomendar las medidas necesarias para evitar la ocurrencia de tales datos.

13. **Diferencias de opinión.** En el ejercicio de su facultad discrecional, los funcionarios de la entidad pueden adoptar decisiones con las cuales el auditor no está de acuerdo. Tales decisiones no deben criticarse si fueron tomadas en base a una consideración adecuada de los hechos en el momento oportuno. El auditor no debe criticar las decisiones tomadas por los funcionarios, por el solo hecho de tener una opinión distinta acerca de su naturaleza y circunstancias en que debió ser adoptada. Al elaborar los hallazgos el auditor no debe sustituir el juicio de los funcionarios de la entidad examinada por el suyo.

14. Al elaborar los hallazgos de auditoría debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- estar referidos a asuntos significativos e incluyen información suficiente y competente relacionada con la evaluación efectuada a la gestión de la entidad examinada, así como respecto del uso de los recursos públicos, en términos de efectividad, eficiencia y economía;
- incluir la información necesaria respecto a los antecedentes, a fin de facilitar su comprensión y,
- estar referidos a cualquier situación deficiente y relevante que se determine de la aplicación de procedimientos de auditoría.

15. Los elementos del hallazgo de auditoría son los siguientes:

- Condición
- Criterio
- Efecto
- Causa

### Condición.

16. Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar una área, actividad u transacción. La condición, entendida como *lo que es*, refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es importante que la condición haga referencia directa al criterio, en vista que su propósito es describir el comportamiento de la entidad auditada en el logro de las metas expresadas como criterios. La condición puede adoptar tres formas:

- Los criterios no vienen lográndose en forma satisfactoria;
- Los criterios no se logran;
- Los criterios se están logrando parcialmente.

17. Las pruebas de auditoría deben ser suficientes como para evidenciar si la "condición" se encuentra muy difundida y es probable que vuelva a ocurrir. En tal caso, el auditor debe recomendar que la propia entidad adopte las acciones correctivas correspondientes para establecer la dimensión total de la deficiencia; después de lo cual la labor de auditoría consistirá en verificar en forma sucesiva si los esfuerzos desarrollados han corregido los errores y eliminado las deficiencias en forma apropiada.

18. Los casos individuales que se refieren a un tipo de deficiencia específica que no está muy difundida, en ocasiones pueden ser importantes en vista de su naturaleza, magnitud o riesgo potencial, como para requerir un tratamiento especial en el informe de auditoría. Una condición negativa detectada en un programa o actividad que recién inicia sus operaciones, puede no estar muy difundida; sin embargo, podría tener implicancias mayores si no se corrige oportunamente.

### Criterio

19. Comprende la norma con la cual el auditor mide la condición. Es también la meta que la entidad está tratando de alcanzar o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. Igualmente, se denomina criterio a la norma transgredida de carácter legal-operativo o de control que regula el accionar de la entidad examinada. El plan de auditoría debe señalar los criterios que se van a utilizar. El auditor tiene la responsabilidad de seleccionar criterios que sean razonables, factibles y aplicables a las cuestiones sometidas a examen. Si alguno de los criterios fijados durante la fase de planeamiento ha sido reformulado, el auditor debe efectuar las coordinaciones del caso con la administración de la entidad, antes de utilizarlo en el examen.

20. El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable. Los criterios pueden ser los siguientes:

#### • Disposiciones aplicables a la entidad

- Leyes.
- Reglamentos.
- Políticas internas.
- Planes: objetivos y metas mensuales.
- Normas.
- Manuales de organizaciones y funciones.
- Directivas, procedimientos.
- Otras disposiciones.

#### • Desarrollados por el auditor

- Sentido común, lógico y convincente.
- Experiencia del auditor.
- Desempeño de entidades similares.
- Prácticas prudentes.

21. En ciertos casos, el criterio puede no estar disponible y debe ser desarrollado por el auditor. Por ello, en ausencia de normas u otros criterios efectivos con que evaluar y comparar la condición, el auditor puede considerar los aspectos siguientes:

- Análisis comparativo.
- Uso de estadísticas o normas técnicas apropiadas; y,
- Opinión de expertos independientes.

23. El análisis comparativo constituye la técnica que puede emplearse, cuando no existen normas específicas para llevar a cabo la comparación de las circunstancias auditadas con situaciones similares. Esto puede lograrse de dos formas: a) comparando el desempeño actual con el pasado, lo cual tiene la ventaja de revelar las tendencias obtenidas en la evaluación del desempeño; y, b) el desempeño actual puede compararse con el obtenido por una entidad similar, lo cual ofrece la oportunidad de evaluar desde distintos puntos de vista, las operaciones ejecutadas por la administración.

24. Las estadísticas o normas uniformes que sean comparables, son factibles de utilizar para evaluar el desempeño de entidades similares. Aunque ello puede permitir una evaluación rápida del desempeño, la desven-

taja de utilizar indicadores basados en estadísticas, es que ellas difícilmente se relacionan con situaciones específicas y, por lo tanto, no pueden ser usadas como medidas precisas para la evaluación. Cuando no existen normas internas y las comparaciones entre entidades no sea posible o las estadísticas no estén disponibles, el auditor puede evaluar el desempeño, aplicando la prueba de racionalidad que no es otra cosa que, la experiencia adquirida por quienes se han familiarizado con la forma como es efectuado el trabajo para que sea efectivo, eficiente y económico en otras entidades.

25. Cuando los servicios de expertos son necesarios para el trabajo, deben integrarse como apoyo al equipo de auditoría (NAGU 1.50). Tales especialistas ejercen su labor bajo la dirección del auditor encargado, estando obligados a sujetarse a las normas de auditoría gubernamental, en cuanto sean aplicables. Las opiniones y comentarios efectuados por expertos, representan una contribución potencial para una auditoría específica, dadas sus capacidades, conocimientos y experiencias. Por lo tanto, puede resultar un elemento favorable para persuadir a los funcionarios de la entidad para adoptar acciones correctivas, en relación a áreas que por su especialidad no son auditadas en forma corriente.

#### NAGU 1.50 Participación de profesionales y/o especialistas

Integrarán el equipo de auditoría, en calidad de apoyo, los profesionales y/o especialistas que ejercen sus actividades en campos diferentes a la auditoría gubernamental, cuando sus servicios se consideren necesarios para el desarrollo del examen. De ser pertinente, los resultados de sus labores se incluirán en el Informe o como anexos al mismo.

#### Comparación de la condición con el criterio

26. La mayoría de hallazgos de auditoría son originados como resultado de la comparación de la *Condición* y el *Criterio*. Cuando el auditor identifica una diferencia entre los dos, ha dado el primer paso para el desarrollo de un hallazgo. Un hallazgo específico denota la existencia de un problema y, resulta ser necesario para convencer al funcionario de la entidad auditada sobre la necesidad de adoptar una acción correctiva. El hecho de que no exista alguna diferencia entre "lo que es" y "lo que debe ser", muestra la presencia de un hallazgo positivo, en especial, cuando se evalúa e informa en torno a la efectividad de un programa o actividad.

#### Efecto

27. Constituye el resultado adverso o potencial de la condición encontrada. Generalmente, representa la pérdida en términos monetarios originada por el incumplimiento en el logro de la meta. La identificación del efecto es un factor importante al auditor, por cuanto le permite persuadir a la gerencia acerca de la necesidad de adoptar una acción correctiva oportuna para alcanzar el criterio o la meta. Cuando sea posible, el auditor debe incluir en cada observación, su efecto cuantificado en dinero u otra unidad de medida. El efecto puede tener dos significados que guardan relación con los objetivos de la auditoría, los que se describen seguidamente:

#### RELACIÓN EFECTO/OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

cuando los objetivos de la auditoría incluyen la identificación de las consecuencias reales de una condición : el efecto mide las consecuencias

cuando los objetivos de la auditoría comprenden la estimación del impacto provocado por el programa o actividad en las condiciones sociales o económicas de los beneficiarios. : el efecto mide el grado de cambio provocado por el programa o actividad

28. Los efectos pueden tener la característica siguiente:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros;
- Pérdida de ingresos potenciales;
- Transgresión de disposiciones aplicables a la entidad;
- Gastos indebidos;
- Control deficiente de actividades o recursos;
- Informes financieros inexactos o sin significación.

29. Cuando el informe del auditor no incluye información sobre el efecto potencial de la observación, el usuario del Informe puede concluir de que la aparente falta de preocupación del auditor, determina que la observación no sea realmente importante. Si el efecto de la observación es insignificante, el auditor no debe incluir en el Informe la observación correspondiente.

#### Causa

30. Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas, es insuficiente para convencer al usuario del informe. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor y, es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

31. Puesto que pueden surgir problemas debido a una serie de factores, la recomendación será más persuasiva si el auditor puede demostrar y explicar con evidencia y razonamiento, la conexión entre los problemas y el factor o factores identificados como causa. En algunos casos, puede ser necesario que el auditor explique la forma en que aisló la causa o causas de otros factores posibles; esto no es un requisito para demostrar la existencia de una relación causal, sino una condición para que los argumentos planteados resulten razonables y convincentes.

32. Dentro de las causas posibles identificadas pueden referirse las siguientes:

- Inadecuada segregación de funciones
- Normas internas inadecuadas, inexistentes u obsoletas
- Carencia de personal o de recursos financieros o materiales
- Falta de honestidad en los empleados
- Insuficiente capacitación de personal clave
- Falta de conocimiento de las normas
- Decisión consciente de desviarse de las normas
- Negligencia o descuido en el desarrollo de tareas
- Insuficiente supervisión del trabajo
- Funcionamiento deficiente del órgano de auditoría interna

#### Evaluación de la importancia de los hallazgos de auditoría

33. La atención que la administración de la entidad auditada preste a un hallazgo, depende de la demostración que efectúe el auditor acerca de su importancia. Un aspecto a considerar es la indicación sobre si la situación negativa detectada es un caso aislado o se encuentra extendido, así como también su proporción y la frecuencia con que ocurre. La importancia de un hallazgo es evaluada, generalmente, por su efecto. Los efectos sean actuales o potenciales en el futuro, en la medida de lo posible, deben exponerse en términos monetarios o en número de transacciones.

34. El auditor debe identificar y explicar las razones por las cuales existe una desviación en el control interno gerencial. Cuando se tiene una idea clara respecto de porque sucedió el problema, puede ser más fácil identificar la causa y prevenir su reiterancia en el futuro. Es importante también que, en todos los casos exista una

relación lógica entre la causa detectada y la recomendación que formule el auditor.

35. A continuación se presentan ejemplos de los atributos de una Observación:

#### Ejemplo N° 1

**Condición:** La Oficina de abastecimientos ha adquirido bienes durante el período 19X6, sin realizar una efectiva evaluación de ofertas de proveedores locales.

**Criterio:** La Oficina de abastecimientos tiene la responsabilidad de realizar el proceso de compra de bienes que requieren los órganos de línea de la entidad, para lo cual debe seleccionar a proveedores representativos, a fin de obtener la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, al menor costo y en la oportunidad debida.

**Causa:** La entidad no dispone de un Reglamento de Adquisiciones que regule, entre otros aspectos, el proceso de compra de bienes aplicando criterios de eficiencia y economía en su ejecución.

**Efecto:** Se han efectuado adquisiciones de bienes de capital a precios mayores a los ofertados por otros proveedores, cuyas diferencias en precios se estiman en S/.525,000

#### Ejemplo N° 2

**Condición:** Se ha detectado en los meses de enero, junio y setiembre de 19X6, errores en la aplicación de descuentos en las remuneraciones del personal de la entidad.

**Criterio:** Según las normas internas de la entidad, los especialistas que tienen bajo su responsabilidad el desarrollo de las actividades en el Área de Personal, deben reunir los conocimientos y experiencia acreditada para el cumplimiento de las funciones encomendadas.

**Causa:** El personal que reemplaza a los empleados que elaboran la planilla de remuneraciones cuando éstos salen de vacaciones, no tiene suficiente conocimiento ni experiencia en la aplicación de los procedimientos administrativos establecidos en el Área de Personal.

**Efecto:** Se efectuaron descuentos no justificados en las remuneraciones de los empleados por un monto total ascendente a S/. 50,080

#### Presentación de los hallazgos de auditoría

36. Un adecuado desarrollo de los hallazgos, no sólo debe incluir cada uno de los atributos tratados con anterioridad, sino que también deben redactarse para que cada uno de sea distinguido de los demás. El usuario del informe no debe tener dificultad para entender lo que se ha encontrado, el criterio establecido, el porque sucedió y que es lo que debe hacerse para corregir el problema. El enfoque en su presentación en el informe puede variar, dependiendo ello de los factores siguientes:

- Objetivo específico del informe;
- Complejidad de los asuntos evaluados;
- Comentarios iniciales y reacciones de los funcionarios involucrados en las observaciones;
- Magnitud de las desviaciones detectadas; y,
- Usuarios a quien va dirigido el informe.

En el gráfico N° 10 se describe la forma de presentación de los hallazgos de auditoría.

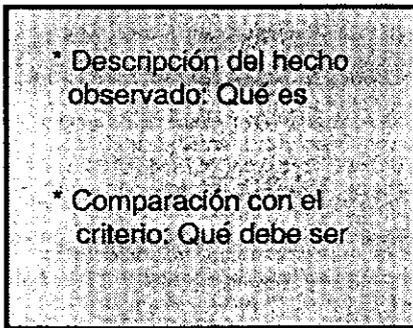
**GRAFICO N°10**  
**USO DE LOS TERMINOS: HALLAZGOS,**  
**OBSERVACIONES, CONCLUSIONES Y**  
**RECOMENDACIONES**

**ACTIVIDAD A DESARROLLAR**

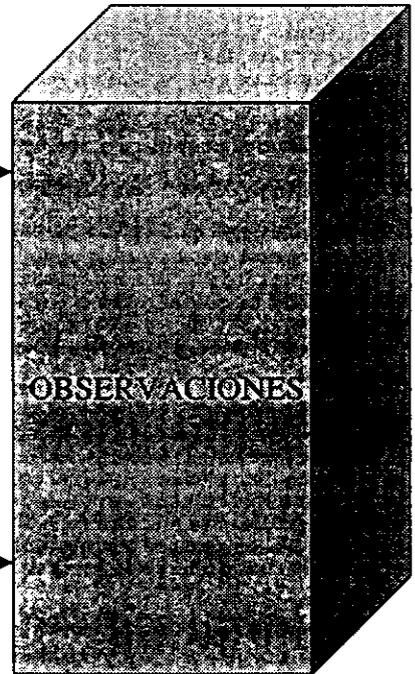
**RESULTA EN:**

**LO QUE SE DENOMINA:**

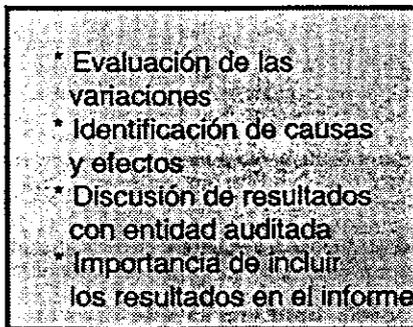
1. Descripción y análisis de hechos:  
"Qué es Vs. Qué debe hacer"



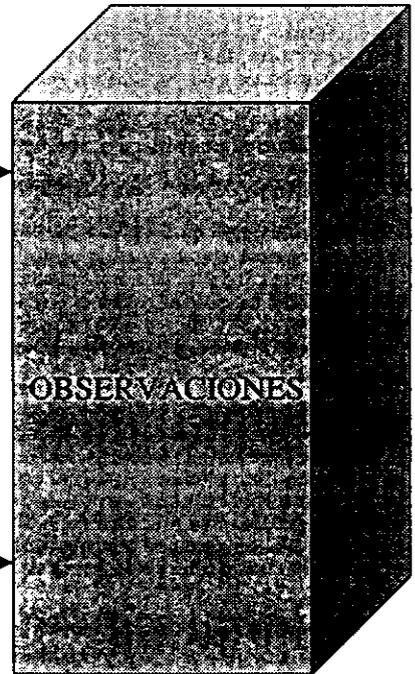
Hallazgo  
de  
Auditoría



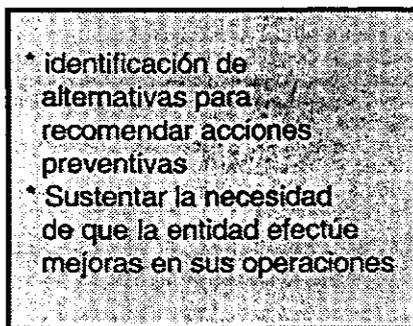
2. Evaluación de variaciones:  
"Entonces qué"



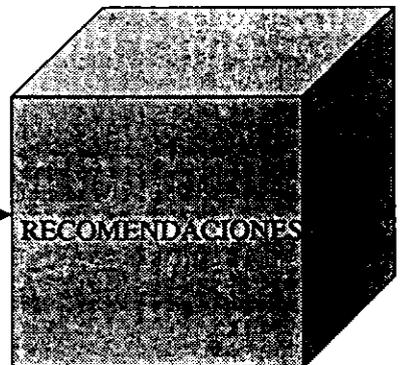
Conclusiones  
de  
auditoría



3. Solución : "Qué mejorar"



Recomendaciones  
de  
Auditoría



**570 Comunicación de hallazgos de auditoría****NAGU. 3.60 Comunicación de hallazgos de auditoría**

*Durante el proceso de la auditoría, el auditor encargado debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos, a fin de que en un plazo fijado, presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados documentariamente, para su evaluación y consideración en el informe correspondiente. (Modificada por Resolución de Contraloría N° 112-97-CG del 20.06.97)*

01. La comunicación de hallazgos de auditoría es el proceso mediante el cual, el auditor encargado una vez evidenciados éstos, cumple en forma inmediata con darlos a conocer a los funcionarios y servidores de la entidad examinada, a fin de que en un plazo previamente fijado, presenten sus comentarios o aclaraciones debidamente documentados, para su evaluación oportuna y consideración en el informe. Su propósito es proporcionar información útil y oportuna, tanto oral, como escrita, en torno a asuntos importantes que posibiliten recomendar, en su momento, la necesidad de efectuar mejoras en las actividades y operaciones de la entidades. (Ver sección 320 de la Guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental).

02. Los hallazgos de auditoría se refieren a presuntas deficiencias o irregularidades identificadas, como consecuencia de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Tan pronto como sea elaborado un hallazgo de auditoría, el auditor encargado debe comunicar a los funcionarios de la entidad examinada, con el objeto de:

- Obtener sus puntos de vista respecto a los hallazgos presentados; y,
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

03. Una vez evaluada la información proporcionada y tan pronto reúna los elementos suficientes que evidencien las presuntas deficiencias o irregularidades, el auditor encargado procederá a elaborar los hallazgos de auditoría. En base a ellos, cursará las respectivas comunicaciones teniendo en consideración lo siguiente:

- Reserva.
- Materialidad o Importancia.
- Hallazgos vinculados a la participación y competencia personal de su destinatario.
- Recepción acreditada.
- Plazo para la recepción de comentarios de la entidad.

04. El plazo para la recepción de las aclaraciones o comentarios, debe ser establecido teniendo en cuenta las particularidades de cada hallazgo de auditoría, especialmente, en base a:

- Naturaleza de la materia bajo análisis;
- Alcance del examen;
- Si la persona a la que debe dirigirse la comunicación no labora en la entidad auditada, entre otros aspectos.

05. Para la presentación de las aclaraciones o comentarios, en la comunicación de los hallazgos de auditoría, el auditor encargado indicará un plazo de respuesta de hasta cinco (5) días hábiles. Para las ampliaciones de plazo que soliciten los funcionarios deben considerarse los aspectos siguientes:

- Procede su otorgamiento por una sola vez, siempre y cuando lo solicite la persona receptora de la comunicación por escrito;
- Si existieran circunstancias particulares o limitaciones justificables que tenga la persona comunicada, el auditor encargado, en coordinación con el supervisor otorgará una ampliación de diez (10) días hábiles adicionales.
- Se entiende que la solicitud de prórroga ordinaria ha sido aceptada a su recepción, salvo denegación expresa, contándose el término en días hábiles siguientes al vencimiento del primer plazo.

**Comunicación de resultados a ex funcionarios**

06. Cuando el equipo de auditoría haya agotado todos los medios a su alcance para ubicar a la persona que debe recibir la comunicación, procederá a citarla mediante aviso publicado en el Diario Oficial El Peruano u otro de mayor circulación de la localidad en que se encuentre la entidad auditada. La publicación debe ser efectuada por tres días hábiles consecutivos. Cuando la persona que debe recibir una comunicación se encuentra en el extranjero, se procederá a efectuar la notificación a través del Ministerio de Relaciones Exteriores.

07. La responsabilidad del acto de comunicación de hallazgos de auditoría y la oportuna evaluación de las aclaraciones y comentarios, compete al auditor encargado y al supervisor de auditoría.

08. Los asuntos de menor importancia que no justifiquen su inclusión en el informe, pero que el auditor considera que pueden ser de interés para la entidad auditada, deben ser informados por escrito, conforme a los procedimientos establecidos. Los asuntos aislados y carentes de significación, deben ser comunicados directamente a la persona responsable de efectuar la corrección pertinente.

**Entrevistas preliminares con funcionarios**

09. La comunicación escrita sobre hallazgos de auditoría con funcionarios de la entidad auditada, son parte sustancial de los procedimientos de auditoría. La comunicación escrita incluyendo la información sobre los hallazgos de auditoría, tiene el objeto de requerir el punto de vista de la entidad; sin embargo, tales esfuerzos deben ser precedidos por entrevistas con los funcionarios responsables de la entidad en los niveles medios y bajos, especialmente, en cuanto se refiere a los asuntos de carácter individual. No debe esperarse acumular un número importante de hallazgos de auditoría para comunicarlos en forma conjunta a los niveles responsables de la entidad.

10. La discusión de las observaciones antes de elaborar el borrador del informe, deben dar como resultado documentos más completos y menos susceptibles de ser refutados en los comentarios de la entidad, dado que es posible recoger las opiniones preliminares sobre aspectos tales como las causas de las deficiencias y la naturaleza de las medidas correctivas a implementarse. Esto reducirá el tiempo empleado en su preparación, de manera que el informe final se encuentre listo oportunamente.

11. Es importante comentar las posibles soluciones o mejoras que parezcan dignas de ser consideradas para conocer la opinión de personas entendidas. Sin embargo, se debe aclarar que el auditor busca información y asistencia para comprender mejor la situación y para determinar las posibles mejoras que puedan efectuarse. También debe aclararse que las soluciones o mejoras discutidas no son necesariamente la posición final de los auditores.

**Conferencia final con la alta dirección de la entidad auditada**

12. La conferencia final es realizada por el Auditor encargado y el Supervisor del equipo de auditoría, para hacer conocer a los funcionarios de la entidad examinada, en forma oral la totalidad de los hallazgos de auditoría encontrados en el transcurso de su trabajo. El propósito de esta conferencia final es informar a la alta dirección, sobre los hallazgos de auditoría que durante el trabajo de campo, fueron comunicados por escrito a los funcionarios de menor nivel y empleados involucrados de las situaciones identificadas.

13. Adicionalmente, la conferencia final tiene el propósito de persuadir a los funcionarios involucrados en las observaciones a adoptar acciones correctivas. Para tal efecto, debe considerarse:

- evitar conflictos y/o respuestas posteriores con argumentos no analizados antes de emitir el borrador del informe.
- convencer a los directivos de la entidad examinada sobre la importancia de su participación en las propuestas de solución.
- planteamiento de alternativas de solución con los encargados de las operaciones o actividades observadas.
- análisis de las ventajas y desventajas, costo/beneficio y tiempo requerido para la implementación de correctivos.

**580 Terminación de la fase ejecución**

01. La comunicación de los hallazgos y la evaluación de las respuestas de la entidad significan que el auditor ha concluido la fase ejecución y que ha acumulado en sus papeles de trabajo toda la evidencia necesaria para sustentar el trabajo efectuado y el producto final a elaborar, el informe de auditoría.

02. Antes de retirarse de la entidad examinada o de culminar su trabajo en el caso del Órgano de Auditoría Interna, el auditor debe asegurarse que ha cumplido todos los aspectos procedimentales prescritos por la normatividad vigente. Entre ellos, deberá prestar especial atención a la obtención de la *carta de representación* y asegurarse que los archivos de papeles de trabajo de la auditoría estén completos (NAGU 3.70).

**NAGU 3.70 Carta de Representación**

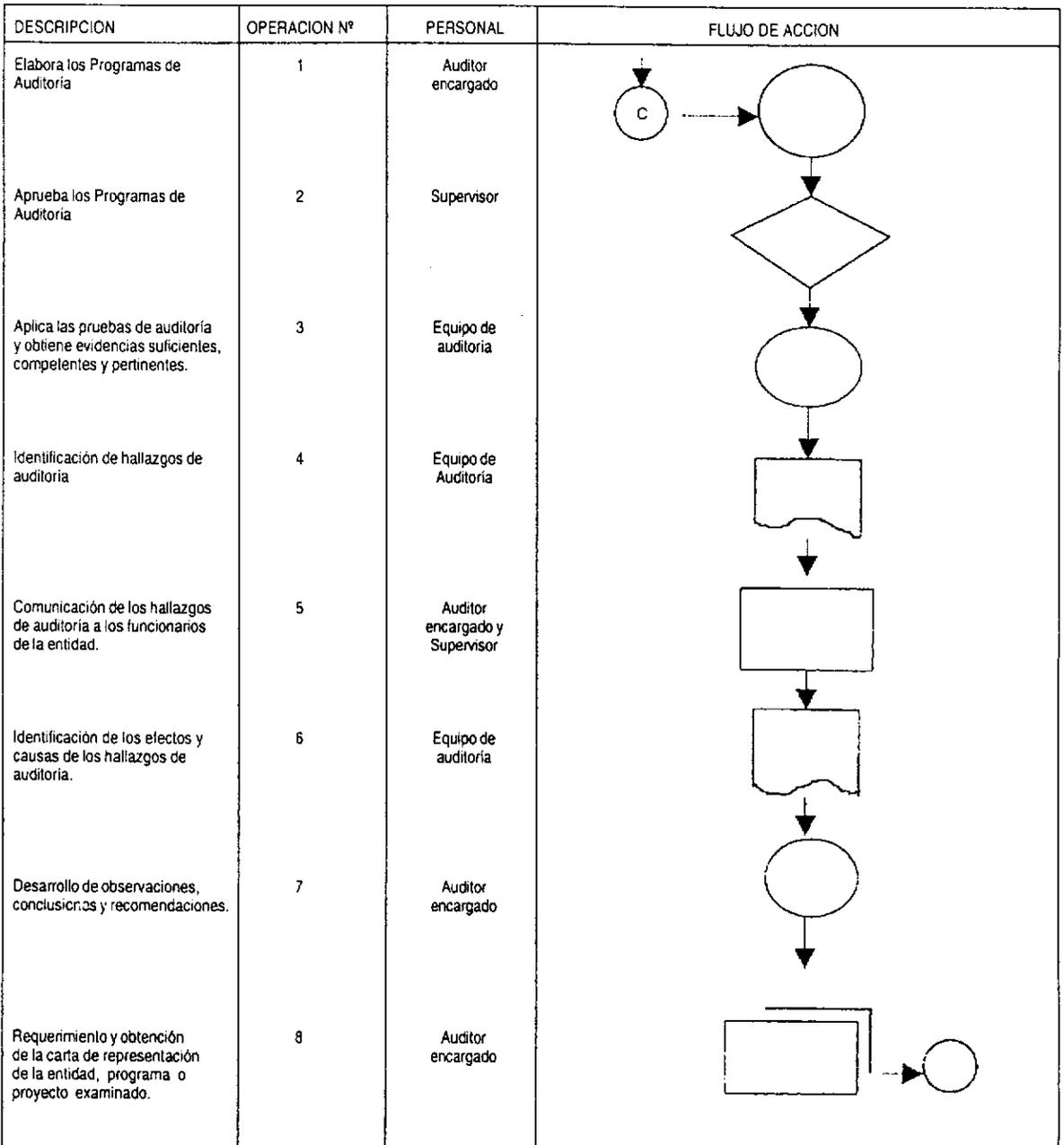
*El auditor debe obtener una carta de representación del titular y/o del nivel gerencial competente de la entidad auditada.*

03. La *Carta de representación* es el documento mediante el cual el nivel competente de la entidad examinada reconoce haber puesto a disposición del auditor toda la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período bajo examen. Si se ha examinado varias áreas de la entidad, debe solicitarse una carta de representación por área. Por su naturaleza, la carta de representación es más aplicable en la auditoría financiera; motivo por el cual en el caso de la auditoría de gestión, su requerimiento a la entidad, programa y/o proyecto debe quedar sujeto al buen juicio del auditor encargado y el supervisor, en la medida que consideren que es necesario obtenerla por la naturaleza del examen realizado. (Ver sección 220 de la Guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental).

04. Los auditores deben adoptar todas las providencias necesarias para asegurarse, de la totalidad, propiedad y suficiencia de los archivos de papeles de trabajo.

05. El retiro del equipo de auditoría debe ser coordinado con los niveles gerenciales pertinentes de la entidad auditada, con lo cual se dará por terminado el trabajo. El término de la auditoría debe darse a conocer por escrito. En la siguiente página se presenta el flujograma de la fase de ejecución de la auditoría de gestión.

**FLUJOGRAMA DE LA FASE DE EJECUCION DE LA AUDITORIA DE GESTION**



**PARTE III**

**AUDITORIA DE GESTION**

**CAPITULO VIII**

**Sección**

400 Visión general.

**CAPITULO IX**

**PLANEAMIENTO**

**Sección**

- 410 Aspectos generales.
- 420 Programación de la auditoría de gestión.
- 425 Conocimiento inicial de la entidad, programa o actividad.
- 430 Análisis preliminar de la entidad y plan de revisión estratégica.
- 435 Ejecución del plan de revisión estratégica.
- 440 Preparación del reporte de revisión estratégica.
- 450 Elaboración del plan de auditoría.

**CAPITULO X**

**EJECUCION**

**Sección**

- 510 Aspectos generales.
- 515 Programa de la auditoría.
- 520 Procedimientos y técnicas de auditoría.
- 525 Evidencia de auditoría y métodos de obtención de información.
- 530 Evaluación de la efectividad de la programas.
- 535 Evaluación de la eficiencia y economía de los programas.
- 540 Evaluación del control interno gerencial.
- 550 Papeles de trabajo.
- 560 Desarrollo de hallazgos de auditoría.
- 570 Comunicación de hallazgos de auditoría.
- 580 Terminación de la fase de ejecución.

**CAPITULO XI**

**ELABORACION DEL INFORME**

**Sección**

- 610 Aspectos generales.
- 620 Características del informe.
- 630 Redacción y revisión del informe.
- 640 Envío del borrador del informe a la entidad auditada.
- 645 Evaluación de los comentarios de la entidad.

- 650 Estructura y contenido del informe.
- 660 Introducción del informe.
- 670 Conclusiones.
- 680 Observaciones y recomendaciones.
- 685 Elevación y revisión del informe.
- 690 Seguimiento de medidas.
- Glosario de términos.

**610 Aspectos generales**

01. El informe de auditoría es el producto final del trabajo del auditor gubernamental, en el cual presenta sus observaciones, conclusiones y recomendaciones y, en el caso de la auditoría financiera, el correspondiente dictamen. El informe de auditoría debe contener la expresión de juicios fundamentados en las evidencias obtenidas.

02. En la fase de Elaboración del Informe, el equipo de auditoría comunica a los funcionarios de la entidad auditada los resultados obtenidos durante la fase de ejecución. Los principales objetivos de un informe de auditoría de gestión son:

- Brindar suficiente información sobre las deficiencias (desviaciones) más significativas; y,
- Recomendar mejoras en la conducción de las actividades y ejecución de las operaciones

03. El informe de una auditoría de gestión constituye una oportunidad para poder captar la atención de los niveles gerenciales de la entidad auditada, así como para mostrar los beneficios que este tipo de examen le ofrece. Por esta razón el informe de auditoría cubre dos funciones básicas:

- Comunica los resultados de la auditoría de gestión; y,
- Persuade a la gerencia para adoptar determinadas acciones y, cuando es necesario llamar su atención, respecto de algunos problemas que podrían afectar adversamente sus actividades y operaciones.

04. Cada auditoría de gestión culmina en un informe por escrito que es puesto en conocimiento de la entidad auditada. Por ello, la aceptación del informe por parte de los funcionarios de la entidad examinada dependerá de su calidad. Los objetivos del informe para cada auditoría deben estar definidos apropiadamente, tan pronto como sea posible, al igual que su estructura. Para ahorrar tiempo, el Supervisor debe adquirir un rápido entendimiento sobre el contenido del informe, por cuanto es quien finalmente debe revisarlo y aprobarlo. Una vez que el enfoque general y las observaciones más importantes han sido aceptadas, será menos probable que ocurran problemas de revisión. En el gráfico N°11 se describe el proceso Elaboración del Informe.

05. En relación a los informes de auditoría de gestión debe tenerse en cuenta lo siguiente:

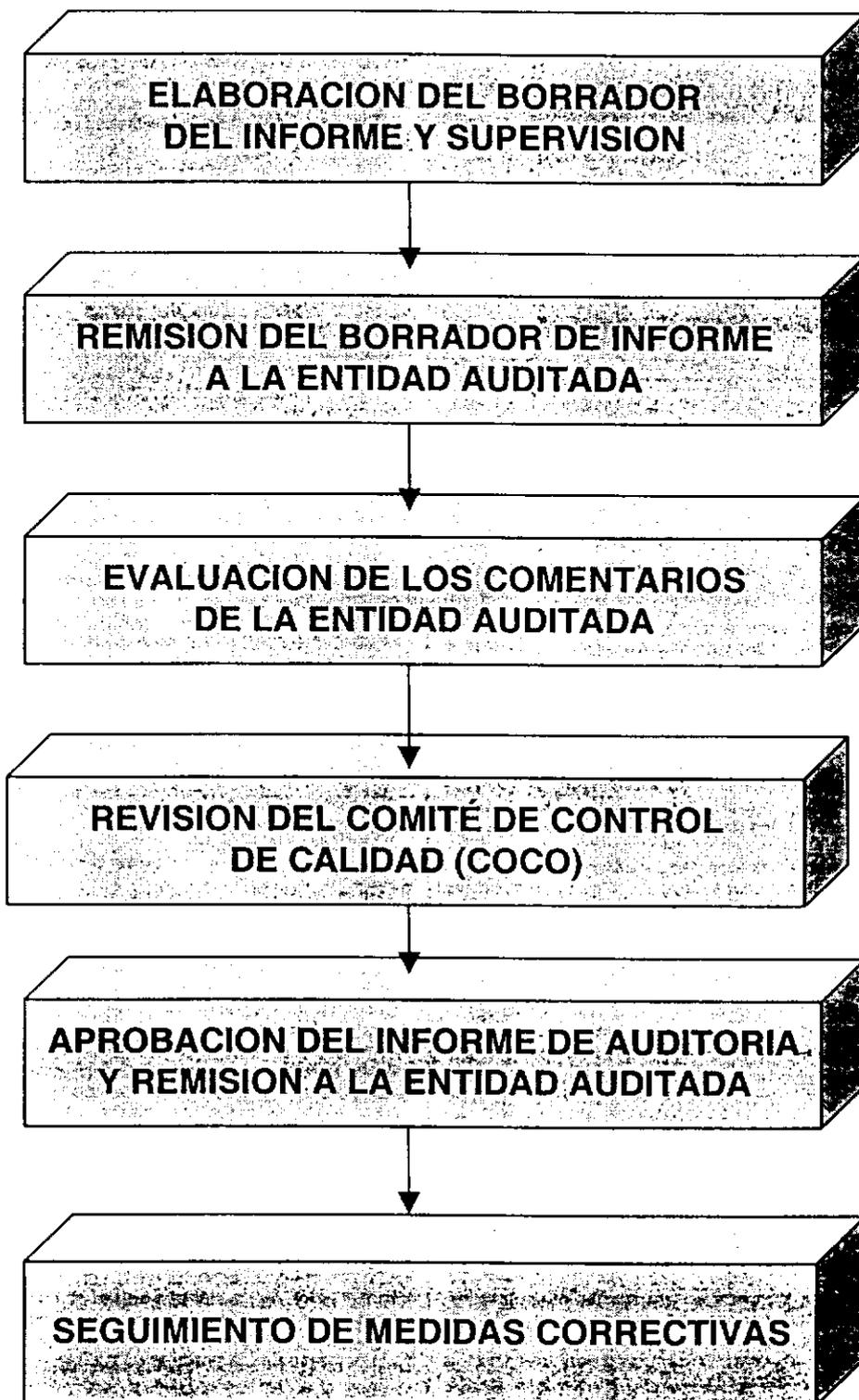
*La auditoría mejor planeada, con procedimientos apropiados aplicados por los mejores auditores, con evidencias suficientes en términos de cantidad y calidad, no está completa, ni resulta útil, en tanto no se apruebe y remita el informe a la entidad examinada.*

06. La NAGU 4.40 *Contenido del Informe* define que la estructura del informe de auditoría de gestión es la siguiente:

- Síntesis gerencial.
- Introducción.
- Conclusiones.
- Observaciones y recomendaciones.

GRAFICO Nº11

**PROCESO DE LA AUDITORIA DE GESTION  
FASE: ELABORACION DEL INFORME**



**620 Características del informe**

01. Los informes que emiten, tanto la Contraloría General de la República, como los Órganos de Auditoría Interna del Sistema Nacional de Control, se caracterizan por su alta calidad. Para mantener estos niveles en la preparación de informes y lograr que se cumplan los objetivos previstos en las auditorías, es necesario que en su formulación se tengan en cuenta determinadas consideraciones técnicas. La elaboración de un informe de manera superficial, sin la responsabilidad y diligencia profesional debida, podría ocasionar un perjuicio en la imagen del Sistema Nacional de Control que debemos preservar.

02. Las características del informe de auditoría de gestión son:

**CARACTERÍSTICAS DEL INFORME DE AUDITORIA DE GESTIÓN**

- *Significación.*
- *Utilidad y oportunidad.*
- *Exactitud y beneficios de la información sustentatoria.*
- *Calidad de convincente.*
- *Objetividad y perspectiva.*
- *Concisión.*
- *Claridad y simplicidad.*
- *Tono constructivo.*
- *Organización de los contenidos del informe.*
- *Positivismo.*

**Significación**

03. La significación o importancia es un término relativo que no puede ser definido con precisión para cubrir todas las situaciones. Los asuntos incluidos en el informe de auditoría de gestión deben ser de la suficiente significación como para justificar que sean informados y, para merecer la atención de aquellos a quienes van dirigidos. La efectividad o utilidad de los informes decrece con la inclusión de asuntos no significativos o intrascendentes, dado que éstos tienden a distraer la atención de los usuarios de aquellos aspectos que son realmente importantes.

04. Las decisiones que se adopten en torno a la significación de los asuntos examinados, deben representar el juicio integral de todos los factores involucrados. Por lo tanto, debe considerarse:

- El interés de los poderes públicos en los programas o actividades sensibles que fueron examinadas;
- Importancia de los programas o actividades gubernamentales por el volumen de recursos financieros, físicos o materiales autorizados para su ejecución;
- La oportunidad de contribuir en forma constructiva a mejorar la efectividad, eficiencia o economía en las actividades y operaciones, mediante la adopción de correctivos por los funcionarios de la entidad examinada;
- Oportunidad para proporcionar información útil y oportuna a los niveles de decisión del Estado;
- La frecuencia con que ocurren situaciones negativas, la posibilidad de que éstas se presenten en otras entidades y, los montos de las pérdidas potenciales o actuales;
- La inacción de los funcionarios responsables de la entidad auditada, a fin de adoptar acciones para fortalecer áreas con controles internos débiles o mejorar sus actividades y operaciones.

**Utilidad y oportunidad**

05. La formulación de los informes de auditoría debe estar antecedida del análisis minucioso de los objetivos establecidos, los usuarios del informe y el tipo de información que se desea comunicar, para que ellos puedan cumplir con sus atribuciones y responsabilidades. El auditor encargado debe efectuar el estudio apropiado de la información a proporcionar, teniendo en consideración la perspectiva de los receptores del informe. Como el objetivo del informe es promover la adopción de acciones correctivas en la entidad auditada, entonces, su preparación

debe considerar el interés y las necesidades de los usuarios.

06. La oportunidad y utilidad resultan elementos esenciales para informar con efectividad. Un informe elaborado apropiadamente puede ser de escaso valor para los usuarios, si llega demasiado tarde al nivel de decisión responsable de adoptar las acciones que promuevan, por ejemplo, mejoras importantes en las operaciones de determinada entidad pública.

07. Las situaciones que afectan la oportunidad del informe, por lo general, se derivan de las fases de planeamiento, ejecución y revisión de los trabajos efectuados. Las demoras en el proceso de revisión del informe, pueden conducir a la detección de problemas no resueltos o analizados en forma insuficiente que, debieron ser tratados durante la fase de ejecución. La integración del informe con los trabajos que se realizan durante los procesos de planeamiento y ejecución, pueden ayudar a revelar oportunamente estos problemas y facilitar su solución.

**Exactitud y beneficios de la información sustentatoria**

08. La aplicación de los procedimientos establecidos para la elaboración, revisión, control de calidad y procesamiento constituye un medio para garantizar que los informes de auditoría no contengan errores en la presentación de los hechos o en el significado de los mismos, es decir, errores de lógica o razonamiento. La exactitud se sustenta en la necesidad de ser justos e imparciales en el informe, asegurando a los usuarios del informe que su contenido es digno de crédito. Una falta de exactitud puede ocasionar dudas, respecto a la validez del informe y desviar la atención del usuario hacia puntos que no son significativos.

09. Las observaciones y conclusiones incluidas en el informe de auditoría, deben estar apropiadamente soportadas con evidencia suficiente, competente y pertinente que fluya de los papeles de trabajo, para probar, cuando sea necesario, los fundamentos de los asuntos informados, su exactitud y razonabilidad. No es necesario incluir en los informes documentación sustentatoria, excepto la que sea necesaria para una presentación apropiada de los hechos.

10. Las opiniones deben estar claramente identificadas en el informe y basadas en evidencias de auditoría que las respalden. La presentación de una sola deficiencia de control interno no puede respaldar la formulación de una conclusión general y la consecuente recomendación de acción correctiva; dado que lo que sustenta la observación es el hecho que existió un solo error o desviación en los controles.

**Calidad de convincente**

11. Las observaciones deben presentarse de una manera convincente y, las conclusiones y recomendaciones deben inferirse en forma lógica de los hechos examinados. Los elementos de juicio incluidos en el informe deben ser suficientes para convencer a sus usuarios sobre la importancia de las observaciones. El informe debe contener información suficiente sobre las observaciones, conclusiones y recomendaciones para promover un apropiado entendimiento de los asuntos informados. Cuando los informes se preparan correctamente, ayudan a los funcionarios responsables de la entidad auditada a concentrar su atención en los asuntos del informe que merezcan su atención.

**Objetividad y perspectiva**

12. Cada informe debe presentar las observaciones de una manera objetiva y clara e incluir suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los usuarios del informe una perspectiva apropiada. Uno de los objetivos del Sistema Nacional de Control es entregar informes que respondan a la realidad, que no conduzcan a error y, que a la vez, pongan especial énfasis en los asuntos que necesitan atención. La información necesaria para lograr una perspectiva adecuada del informe, debe formar parte de los papeles de trabajo e incluir:

- Definición clara de la naturaleza y alcance de la auditoría. Cuando sea apropiado, el informe debe expresar

sar que el énfasis del examen fueron los asuntos que, de acuerdo a nuestro criterio, requerían atención; por lo que no fue realizada una evaluación completa de las actividades y operaciones.

- Información sobre la naturaleza y volumen de operaciones del programa o la actividad a que se refieren las observaciones, de manera que sirvan para brindar una perspectiva contra la cual pueda medirse su importancia.

- Descripciones correctas y precisas de las observaciones, para evitar erróneas interpretaciones de ellas. Esto requiere el conocimiento de los comentarios o aclaraciones obtenidas de los funcionarios responsables de la entidad examinada, así como la identificación de todos los factores relevantes, aun cuando algunos de ellos puedan ser contrarios a las observaciones.

- Información de los aspectos deficientes y de los aspectos satisfactorios (logros notables de la administración) de las operaciones examinadas, cuando ésta sea importante y justificada, de acuerdo con el alcance de la auditoría. Ello no significa que, cada vez que tenga que informarse sobre deficiencias importantes, deba al mismo tiempo expresarse algo satisfactorio para equilibrar el informe.

### Concisión

13. El informe debe ser tan corto como sea posible y necesario para comunicar las observaciones, conclusiones y recomendaciones y tener un estilo de redacción claro y preciso. El redactor no debe enredarse en frases, oraciones, párrafos o secciones demasiado detalladas, que no armonicen con el mensaje del informe. Al determinarse el contenido del informe, aunque exista suficiente espacio para juicios extensos, el auditor debe tener presente que los informes que son completos y, a la vez, concisos tienen mayores posibilidades de recibir atención por los funcionarios responsables de la entidad auditada. Para ser más efectivo, el informe debe ser terminado oportunamente después de la conclusión del trabajo de campo.

### Claridad y simplicidad

14. Para que el informe se comunique con efectividad, debe presentarse en forma clara y simple, tanto como sea posible. Es importante considerar la claridad de los datos contenidos en el informe, por cuanto éste puede ser utilizado por los miembros del equipo de auditoría que participaron en el desarrollo del trabajo, la elaboración o revisión del informe. Contribuye a la claridad del informe considerar los aspectos siguientes:

- No debe presuponerse que los usuarios del informe tienen conocimientos técnicos en relación con la actividad que se informa;

- Cuando se utilicen términos no familiares, éstos deben definirse con claridad; y,

- El estilo del informe debe orientarse a que su significado sea claro; evitándose el lenguaje florido, estilizado o pretencioso.

### Tono constructivo

15. Siendo el objetivo fundamental del informe mejorar las operaciones y eficiencia de las actividades gubernamentales, el "tono del informe", debe estar dirigido a provocar una reacción favorable y la aceptación de las observaciones, conclusiones y recomendaciones planteadas por el auditor. Esto puede lograrse teniendo en cuenta los criterios que se indican:

- Las sumillas y contenido del informe deben enunciar en términos constructivos; y,

- Debe evitarse la utilización de frases que generen una actitud defensiva o de oposición de parte de los funcionarios responsables de la entidad auditada.

16. A menudo es necesario formular críticas a la ejecución pasada para mejorar la administración gubernamental; sin embargo, todo énfasis en el informe debe concentrarse en la necesidad de promover mejoras de las operaciones futuras, más que en la crítica de la gestión que corresponde al pasado.

### Organización de los contenidos del Informe

17. Uno de los problemas más significativos que afrontan los auditores encargados de elaborar los informes es cómo organizar su material para que la información sea presentada en un orden lógico y el usuario no pueda confundirse. Ellos deben captar la atención del lector inmediatamente y retenerla durante todo el informe. Para tal efecto, deben estimular su interés comenzando con los resultados más importantes, no estancando sus comentarios importantes a mitad del informe.

### 18. Positivismo

Los auditores deben pensar y redactar positivamente. Su objetivo en el informe es ayudar a la administración a mejorar sus operaciones. Esto requiere una buena cantidad de concentración para mantener el tono de su informe positivo. Los auditores tienden a emplear palabras negativas tales como: deficiencias, debilidades, errores, ineficiencia, negligencia para describir las prácticas y procedimientos de operación en la entidad examinada. Estas palabras ponen al personal de administración en guardia y a la defensiva; cuando esto ocurre, ellos comenzarán a defender la situación por la que se sienten criticados. La experiencia ha probado que las personas serán más cooperadoras si los auditores expresan sus opiniones positivamente.

19. Los auditores deben tratar de emplear palabras tales como reforzamiento, mejoras, aumentos y ahorros potenciales, para que sea más difícil que la administración (gerencia) esté en desacuerdo con sus observaciones, conclusiones y recomendaciones resultantes de la auditoría practicada. Muchos administradores serán más receptivos si los auditores son capaces de describir o explicar cómo sus sugerencias ayudarán a alcanzar los objetivos y metas. Tenga en mente que el auditor es un agente de cambio y, el informe de auditoría es la herramienta de comunicación para convencer y persuadir a la administración para tomar la acción correctiva adecuada.

### 630 Redacción y revisión del informe

01. La responsabilidad de la redacción del informe de auditoría es del auditor encargado aunque también comparten esta responsabilidad, los miembros del equipo de auditoría que intervienen en el borrador del informe, hasta llegar a la consideración de la autoridad superior de la Contraloría General de la República para su aprobación. En los Órganos de Auditoría Interna del Sistema Nacional de Control, su jefatura es responsable del contenido del informe.

02. Para lograr que la revisión del informe de auditoría de gestión sea efectivo y propenda a la preparación de documentos de alta calidad, se establece dos niveles de revisión en este proceso:

- revisión por el Supervisor responsable; y,
- revisión por el Comité de Control de Calidad COCO.

### Revisión por el supervisor responsable

03. El supervisor responsable de la dirección del equipo de auditoría, como parte de su función, revisa el borrador del informe, preferentemente, en las oficinas de la entidad auditada. Durante su trabajo el supervisor comenta y discute con el auditor encargado del examen las situaciones que emerjan como consecuencia de su revisión; la misma que, no sólo se limita a la redacción del informe, sino también se extiende a todos los aspectos relacionados con la sustentación documentaria de los juicios emitidos por el auditor.

04. Como en el curso de la auditoría el supervisor ha estado revisando el trabajo de los auditores, es lógico suponer que se ha satisfecho de que los papeles de trabajo reúnan evidencias suficientes, competentes y pertinentes (relevantes), en respaldo de las observaciones, conclusiones y recomendaciones incluidas en el informe. Por lo tanto, el supervisor es responsable que el informe revele, todos los aspectos de interés que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría efectuada. Su revisión debe estar dirigida a que el informe convenga a los funcionarios

responsables de adoptar acciones en base a las situaciones observadas; dependiendo ello del tono que adopte para la redacción de los hechos presentados, las conclusiones derivadas de su análisis y recomendaciones para promover mejoras importantes. (Ver sección 220 de la Guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental).

#### Revisión por el Comité de Control de Calidad - COCO.

05. El control de calidad está conformado por el conjunto de métodos y procedimientos implementados dentro de la Contraloría General de la República u otra entidad auditora para obtener seguridad razonable que la auditoría llevada a cabo y el informe correspondiente cumple con las Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU y las disposiciones emanadas del Manual de Auditoría Gubernamental - MAGU.

06. El COCO, está constituido por especialistas del Organismo Superior de Control, cuyos miembros tienen a su cargo la revisión de calidad interna, siendo por lo tanto, responsables de determinar si:

- se obtuvieron evidencias suficientes, competentes y pertinentes (relevantes), así como se encuentran sustentadas documentariamente;
- las observaciones, conclusiones y recomendaciones son apropiadas; y,
- los informes son exactos y equilibrados.

07. En el curso de la auditoría de gestión, el COCO, debe ejecutar las acciones necesarias para conocer preliminarmente las observaciones a ser informadas, la manera en que serán tratadas las recomendaciones a efectuarse, con lo cual se minimiza el efecto de los cambios que podrían presentarse al emitir dicho documento.

08. El control de calidad debe estar a cargo de profesionales expertos que no hayan intervenido en ninguna de las fases del examen. Para su ejecución el jefe del equipo de auditoría pondrá a disposición del COCO, una copia del borrador del informe y los papeles de trabajo correspondientes, debiendo además efectuar las aclaraciones que le fueran solicitadas.

09. Cada informe de auditoría de gestión debe ser revisado por el COCO, para garantizar que su contenido sea de alta calidad y se ajuste a la política de la Contraloría General de la República y normas de auditoría gubernamental. Debe brindarse especial atención a los aspectos siguientes:

- responsabilidad y razonabilidad de las posiciones adoptadas por los auditores y la oportunidad de las recomendaciones efectuadas sobre la base del informe;
- claridad en la presentación de los contenidos del informe y significación de las observaciones en relación a las actividades examinadas;
- posibles reacciones desfavorables al informe y el tratamiento que sería apropiado adoptar en tal caso;
- desviaciones a las políticas dictadas por la Contraloría General de la República; y,
- suficiencia en el tratamiento y revelación de los comentarios o aclaraciones efectuadas por la entidad en el informe.

10. La referenciación constituye un importante mecanismo de control interno que permite asegurar que el contenido del informe sea exacto y se encuentre sustentado apropiadamente. Todos los informes que emitan la Contraloría General de la República y los Órganos de Auditoría Interna, deben estar debidamente referenciados, de modo que las preguntas que puedan emerger en este proceso sean resueltas antes de la emisión del correspondiente informe.

11. El COCO, lleva a cabo la referenciación que consiste en verificar y confirmar que los papeles de trabajo sustentan adecuadamente las observaciones, conclusiones recomendaciones formuladas por el auditor. La

referenciación se materializa mediante verificaciones del contenido de los archivos de papeles de trabajo, documentos, correspondencia y otros, constatando, hasta donde sea posible, la información obtenida mediante la aplicación de técnicas de auditoría. Los Órganos de Auditoría Interna de las entidades del sector público, organizan su sistema de control de calidad, en armonía con los lineamientos establecidos por el Organismo Superior de Control.

12. Si bien el COCO, no es responsable por el informe, es responsable de satisfacerse que:

- cada monto y hechos comentados se encuentren correctamente informados, sobre la base del examen de evidencia satisfactoria que obran en los archivos de papeles de trabajo y la realización de cálculos matemáticos si fueran necesarios. Esto comprende la verificación de la consistencia de cada monto o hechos comentados en el informe y las fuentes que lo sustentan, así como la verificación independiente de la exactitud de cada porcentaje o total que se presenta en el informe; y,
- las observaciones, conclusiones y recomendaciones presentadas, se encuentren soportadas apropiadamente en los papeles de trabajo o en otras fuentes.

13. Los resultados del control de calidad estarán plasmados en la referenciación del borrador del informe con los papeles de trabajo, dando fe de su soporte adecuado, así como por el informe que se alcanzará al nivel gerencial responsable en torno a los resultados alcanzados. Debe enfatizarse que la revisión de calidad no cuestiona la naturaleza de las observaciones, conclusiones y recomendaciones sino, más bien caute-la su adherencia a las disposiciones contenidas en las NAGU.

#### 640 Envío del borrador del informe a la entidad auditada

01. Los informes por escrito constituyen la forma establecida por el Sistema Nacional de Control y su órgano rector, la Contraloría General de la República, para comunicar los resultados de la auditoría practicada a los funcionarios responsables de la entidad examinada. Esto permite:

- poner en conocimiento de los funcionarios gubernamentales los resultados de cada examen;
- reducir el riesgo que los resultados puedan ser interpretados erróneamente; y,
- facilitar las acciones de seguimiento orientadas a establecer si la entidad ha adoptado las acciones correctivas pertinentes.

La forma de presentación del borrador del informe se encuentra regulada por la Parte I **Criterios Básicos de Auditoría** de este Manual.

02. Conforme a lo prescrito en la NAGU 4.10 los auditores deben comunicar por escrito los resultados del examen realizado a los funcionarios responsables de la entidad. Una vez culminada la fase de ejecución, el nivel gerencial correspondiente de la Contraloría General de la República o el titular del Órgano de Auditoría Interna, según los casos, remitirán el borrador del informe para requerir comentarios o aclaraciones de la entidad, con miras a incluirlos, previa evaluación, en el informe correspondiente. El borrador de Informe no debe estar firmado por los auditores responsables del trabajo.

03. El envío del borrador de informe a la entidad auditada, se sujetará a las normas que para el efecto se establecen en la Parte I **Criterios Básicos de Auditoría** de este Manual. Este documento debe llevar en la parte visible de cada una de sus páginas un sello o impresión equivalente con la identificación: "BORRADOR DEL INFORME".

04. El borrador del informe de auditoría, redactado por el Jefe del equipo de auditoría y revisado por el supervisor asignado debe ser sometido a consideración del nivel

gerencial correspondiente para su aprobación y posterior envío a la entidad auditada.

**645 Evaluación de los comentarios de la entidad**

01. Los comentarios de la entidad representan las opiniones por escrito efectuadas por los funcionarios o empleados a cargo de las actividades objeto de la auditoría, en torno a los hallazgos de auditoría comunicados, igualmente por escrito, por el auditor encargado o el jefe del Organismo de Auditoría Interna, según corresponda.

02. En el proceso de evaluación de los comentarios de la entidad deben considerarse los aspectos siguientes:

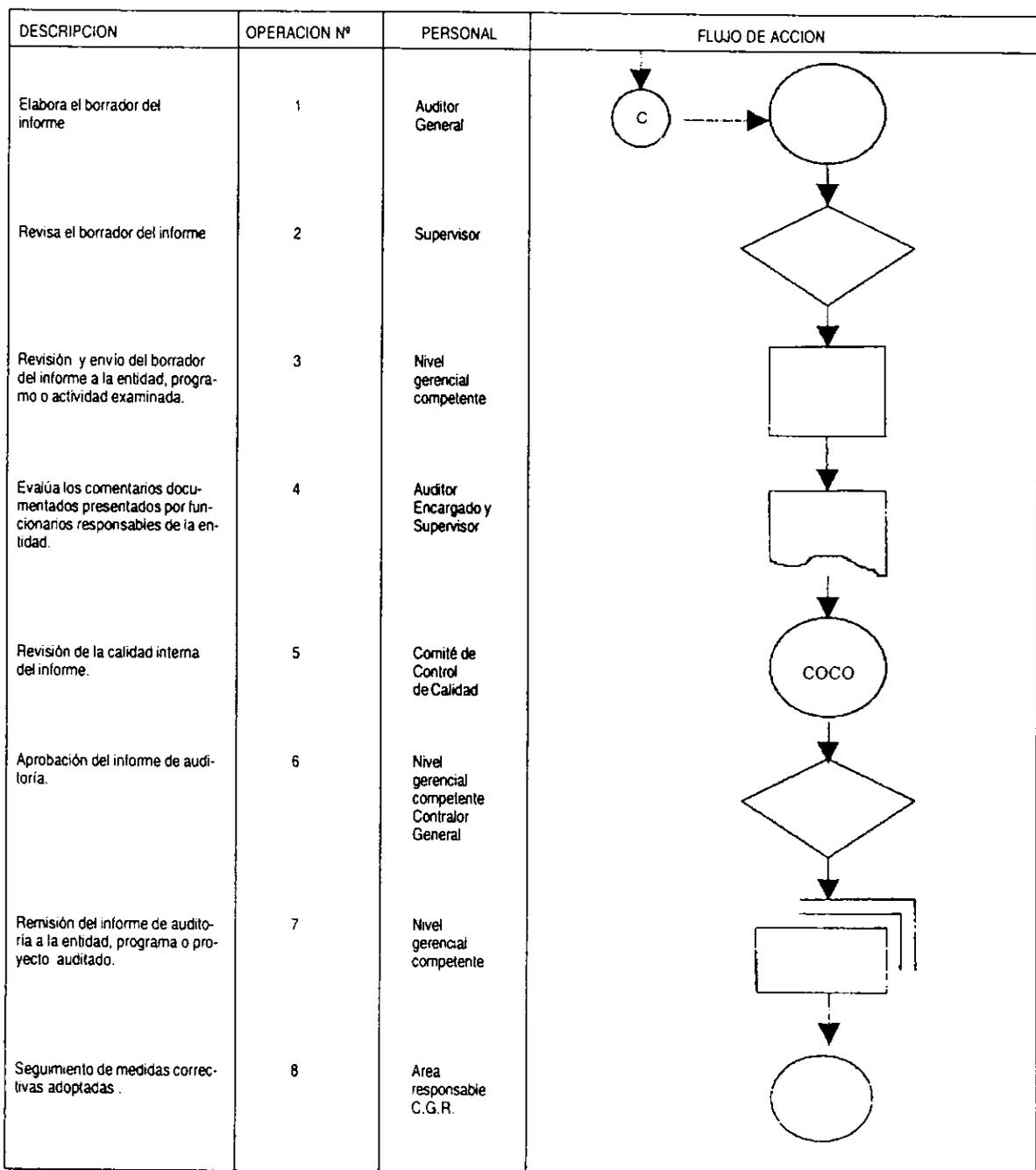
- La documentación adicional, no conocida anteriormente por el auditor.
- Los juicios de valor aportados por los funcionarios de la entidad auditada.

• La receptividad concedida a la comunicación de los hallazgos y la prontitud en el inicio de acciones correctivas.

03. Al término de cada observación en el informe el auditor indicará de modo sucinto los comentarios y aclaraciones que presenten las personas comprendidas en la misma, así como la opinión del auditor, después de evaluar los hechos observados (ver NAGU 4.40, III, 4). También el auditor deberá descubrir las medidas correctivas, que la entidad tenga previsto adoptar, las que no podrán admitirse como justificación para omitir los hechos observados en el cuerpo del informe.

04. Cuando los comentarios de la entidad cuestionan las observaciones, conclusiones o recomendaciones del informe y, en opinión del auditor no son válidos, éste deberá exponer en el informe las razones que motivan su no aceptación. En el caso en que los comentarios de la entidad y la evidencia adoptada se consideren válidos, el auditor deberá modificar su informe.

FLUJOGRAMA DE LA FASE DE ELABORACION DEL INFORME



**650 Estructura y contenido del informe**

01. El contenido del informe de auditoría de gestión está regulado por la NAGU 4.40. Su estructura es como sigue:

*Síntesis gerencial***I. INTRODUCCIÓN***Información relativa al examen*

1. Motivo del examen
2. Objetivos, alcance y naturaleza del examen
3. Antecedentes y base legal de la entidad
4. Comunicación de hallazgos de auditoría

**II. CONCLUSIONES****III. OBSERVACIONES Y RECOMENDACIONES***Anexos*

- Relación de las personas comprendidas en las observaciones
- Situación financiera, económica y presupuestaria

**Título del Informe**

02. El título transmite al usuario en forma directa el mensaje que desea comunicarse en el Informe, al mismo tiempo que sintetiza las características más importantes de la auditoría practicada. El título debe indicar el resultado positivo que desea lograrse, como consecuencia de las acciones correctivas que adopte la entidad sobre las observaciones incluidas en el informe, aunque a veces es inevitable utilizar términos críticos. Para elaborar los títulos de los Informes debe considerarse los aspectos siguientes:

- Ser breves, de manera que su contenido no exceda de tres o cuatro líneas.
- Sea específico e informativo, tanto como sea posible; un título debe ser algo más que la identificación de la entidad o las actividades materia de examen;
- Utilizar términos constructivos cuando sea necesario. A veces la referencia a deficiencias en los controles gerenciales son inevitables; sin embargo, deben evitarse dado que generan resistencias en los funcionarios responsables de la entidad por su insistente señalamiento; y,
- No incluir fechas o períodos, con excepción de los informes de auditoría a los estados financieros.

03. Los informes de auditoría de gestión pueden ser identificados con los títulos siguientes:

*Oportunidades para mejorar los procedimientos de adquisición en el Fondo Nacional ...*

*Mejoras requeridas en el proceso de fabricación de monedas metálicas en el Banco ...*

*Necesidad de incrementar la capacidad de atención de la consulta externa en el Hospital ...*

*Lentos progresos en la aplicación del programa de sustitución de cultivos en ...*

04. La Síntesis gerencial tiene como objetivo hacer que el informe sea de mayor utilidad para los usuarios. Como la mayoría de los receptores de los informes sólo leerán la síntesis, es importante que ésta refleje el contenido del informe de manera clara y precisa. La síntesis debe presentar en forma exacta, clara y justa los aspectos más importantes del informe, a fin de evitar errores de interpretación. Del mismo modo, no deben presentarse hechos u opiniones que no se encuentren incluidos en el informe. Por lo tanto, es recomendable que la extensión de la síntesis no exceda de cuatro páginas. (Ver sección 230 de la Guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental).

05. Una estructura recomendable para la síntesis gerencial es la siguiente:

- Título.
- Observaciones y conclusiones más significativas.
- Recomendaciones más importantes.
- Comentarios de la entidad o acciones adoptadas.
- Asuntos de importancia pendientes de solución.

**Título**

La forma a utilizar en el título de la síntesis es la siguiente:

INFORME DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

LENTOS PROGRESOS EN LA APLICACIÓN DEL  
PROGRAMA ESPECIAL DE SUSTITUCIÓN DE CULTIVOS  
EN EL ALTO HUALLAGA  
Informe N° 001-9X-CG/GO

En el caso que el nombre de la entidad pública a cargo del programa o proyecto no se encuentre incluido en el título del informe, puede adicionarse debajo de este su nombre o siglas, según convenga y referirse en forma completa en el primer párrafo de la síntesis.

**• Observaciones y conclusiones más significativas**

En este rubro se presenta un resumen conciso de las observaciones y conclusiones más significativas, sin enumerarlas individualmente en transacciones u operaciones, incluyendo referencias a fechas en que ocurrieron los asuntos informados. Este resumen debe ser escrito de modo tal que los usuarios del informe puedan reconocer rápidamente y apreciar la validez y significación de las recomendaciones que se muestren a continuación. Este resumen debe revelar, entre otros aspectos, fallas importantes y su efecto en la entidad examinada.

**• Recomendaciones más importantes**

En este rubro se incluyen las recomendaciones más importantes dirigidas a los funcionarios de la entidad, en cuyo texto se indican las acciones necesarias para corregir las deficiencias identificadas o lograr mejoras en las actividades u operaciones. Cuando las recomendaciones están dirigidas a otras entidades o funcionarios, debe precisarse con claridad a quien está dirigida para indicar quién es responsable de adoptar acciones. Asimismo, deben delimitarse las propuestas de solución para mejorar la efectividad, eficiencia y economía en la entidad.

**• Comentarios de la entidad o acciones adoptadas**

En este rubro debe resumirse las reacciones de la entidad frente a las observaciones, conclusiones y recomendaciones, incluyendo las acciones más importantes adoptadas y la evaluación del auditor sobre tales comentarios. Si la entidad no ha tomado ninguna acción o si la entidad no está de acuerdo con las recomendaciones, deben incluirse los comentarios pertinentes sobre la posición de la entidad. Para los detalles debe utilizarse la referencia de las páginas del informe.

**• Asuntos de importancia pendientes de solución.**

En este rubro debe indicarse cualquier curso de acción adoptada por la entidad en el futuro o acciones adoptadas, más no implementadas en forma integral; lográndose con

ello que la entidad mantenga una actitud positiva frente al informe.

06. Para lograr que la síntesis gerencial sea lo más corta posible y al mismo tiempo, comunique en su integridad el mensaje del informe, deben considerarse en su elaboración los aspectos siguientes:

- La estructura gramatical que se adopte debe estar en tercera persona y decir: "La Contraloría General de la República o el Órgano de Auditoría Interna del Sistema Nacional de Control recomienda";

- Utilice párrafos y oraciones cortos;
- Use solamente abreviaturas que son conocidas;
- Utilice "negrita" para enfatizar; y,
- No utilice, en tanto pueda evitarse, referencias legales completas o nombres formales de programas o entidades.

## 660 Introducción del informe

07. El objetivo de la Introducción es proporcionar al usuario del informe, datos importantes acerca de la entidad, programa o proyecto y la naturaleza del examen realizado. Esta información brinda una base apropiada para la mejor comprensión y percepción del mensaje que comunica el informe. (Ver sección 230 de la Guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental).

08. En la elaboración de la Introducción, deben considerarse los aspectos siguientes:

- es necesario que la información introductoria sea relativamente corta, evitando incluir datos innecesarios que, por su naturaleza podrían ser tratados en otras partes del informe;

- cuando sea pertinente y, si la información explicativa es muy extensa, incluya ésta como anexo y haga una referencia apropiada en la Introducción, respecto de dicho anexo; y,

- incluya únicamente información de interés general, relacionada con el contenido de los comentarios sobre las observaciones identificadas.

09. La Introducción comprende la información genérica expuesta en el informe. Es agrupada en: *información relativa al examen* y *información relativa a la entidad examinada*. La primera de ellas comprende los puntos siguientes:

- **Motivo del examen:** debe describir las causas que dieron origen al examen: documento autoritativo del mismo, así como la especificación de si éste se llevó a cabo en cumplimiento de la programación anual de control, de acuerdo a cláusulas contractuales, atención de una denuncia o pedido específico del Congreso de la República u otra autoridad gubernamental.

- **Objetivos:** están referidos a lo que se espera alcanzar como resultado del examen, cuya respuesta debe estar plasmada en las correspondientes observaciones y conclusiones.

Debe prestarse especial cuidado al exponer los objetivos programados, tratando de ser específicos antes que genéricos, de modo de no crear falsas expectativas o interpretaciones erróneas de parte de los futuros usuarios de los informes, especialmente en los casos en que los objetivos hayan sido particularmente específicos sobre aspectos limitados o puntuales de la gestión.

- **Alcance:** debe especificar que el examen se llevó a cabo, en todos los casos, de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental "-NAGU-", con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables así como con las Normas específicas que correspondan al examen (BID, BIRF, AID u otras). De no haberse considerado alguna NAGU, debe detallarse en esta parte del informe las razones por las cuales se produjo este alejamiento y su efecto en los resultados de la auditoría.

- **Naturaleza del examen:** debe precisarse el tipo de examen llevado a cabo, sea éste auditoría de gestión, de tipo combinado financiero- de gestión o se trate de un examen especial.

- **Antecedentes y base legal:** es la parte del informe donde el auditor hace referencia a la naturaleza de la entidad. Asimismo, resulta conveniente incluir detalles adicionales, como la estructura orgánica, las principales actividades a cargo de la entidad y del área examinada. Estos aspectos ayudarán a situar en escena al usuario del informe para apreciar en forma apropiada los aspectos mencionados en el informe.

La base legal debe incluir toda la normatividad aplicable a la entidad y a las operaciones examinadas, entre ellas:

- Ley de creación
- Reglamento de la ley de creación
- Normatividad concerniente a los sistemas administrativos en vigencia
- Reglamentación de organismos reguladores
- Normatividad interna aplicable

**Comunicación de hallazgos:** llevada a cabo por el auditor a los funcionarios y servidores de la entidad auditada, en cumplimiento de la NAGU 3.60, debe consignarse en forma breve en esta parte del informe. Si tal comunicación no mereció respuesta, total o parcial, debe hacerse mención de este hecho.

## Declaraciones sobre logros notables de la entidad

10. La Contraloría General de la República considera que puede ser importante transmitir a los usuarios del informe la imagen más imparcial posible, efectuando un esfuerzo consciente orientado a que éste mantenga el equilibrio y la perspectiva adecuada.

11. Los logros alcanzados por la entidad durante el examen, relacionados con el alcance y objetivos de la auditoría, deben ser evaluados apropiadamente por el auditor para decidir su inclusión en el informe.

12. Para incluir comentarios de carácter positivo en el informe, éstos deben reunir las características siguientes:

- Haber sido constatados durante el examen.
- Estar suficientemente documentados.
- Ser significativos.
- Estar comprendidos en el alcance de la auditoría.
- Ser necesarios para el cumplimiento de los objetivos.
- Estar referidas a situaciones comunes o extendidas dentro de la entidad.

13. Entre los logros que pueden merecer comentarios positivos en el informe se señala:

- Esfuerzos para medir el desempeño.
- Cumplimiento de los objetivos y metas previstos.
- Implementación oportuna y apropiada de recomendaciones contenidas en informes de auditoría anteriores.
- Idoneidad del control interno.

14. Es recomendable el empleo de comentarios positivos cuando se trate de resaltar esfuerzos extraordinarios efectuados por la entidad, para superar problemas que requieren periodos mayores de tiempo o, cuando se trata de presentar dichos esfuerzos como acciones ejemplarizadoras o se busca generar un efecto multiplicador frente a entidades de gestión similar (ejemplos: hospitales, instituciones educativas y otros.)

## Relación de funcionarios a cargo de la entidad

15. Cada informe debe incluir la relación de las personas responsables de las actividades examinadas y comprendidas en las observaciones. Esta relación debe incluirse como anexo, haciendo referencia en la Introducción del informe, su codificación interior, para que permita su adecuada localización. La información básica que debe tener esta relación es la siguiente:

Nombres y Apellidos	Cargo desempeñado	Periodo		Condición laboral	Dirección domiciliaria
		Desde	Hasta		

El último dato (dirección) podrá reservarse, previa autorización del nivel gerencial correspondiente de la Contraloría General de la República. Esta información no es aplicable para los informes de auditoría que emitan los Organos de Auditoría Interna y Sociedades de Auditoría Independiente designadas por el Organismo Superior de Control, (CGR).

### 670 Conclusiones

1. Las Conclusiones, son juicios del auditor, de carácter profesional, basados en las observaciones formuladas como resultado del examen. Están referidas a la evaluación de la gestión en la entidad examinada, en cuanto al logro de las metas y objetivos, utilización de los recursos públicos, en términos de eficiencia y economía y cumplimiento de la normativa legal.

2. Cuando sea pertinente, las conclusiones deben indicar la naturaleza de la responsabilidad incurrida por los funcionarios o servidores públicos (administrativa, civil o penal). Cuando la responsabilidad determinada sea de carácter penal, ésta deberá ser revelada en términos de presunción de delito. Para este fin el auditor debe obtener la asesoría legal necesaria.

3. Cada conclusión debe estar referenciada con la observación correspondiente, que expondrá los detalles del hecho u operación examinada. (Ver sección 220 de la Guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental).

### 680 Observaciones y recomendaciones

1. La parte más extensa e informativa del informe y, que en oportunidades puede comprender varios capítulos, es aquella en que se desarrollan las observaciones de auditoría. Estas constituyen el mensaje fundamental que el auditor desea comunicar, mediante la presentación del informe.

2. Las observaciones, si bien pueden ser definidas en muchos sentidos, para efectos de la auditoría de gestión, están referidas a cualquier situación deficiente e importante identificada en el examen, que puede motivar oportunidades de mejoras. Si durante el desarrollo de la fase de ejecución se identifican hechos o circunstancias que afectan en forma significativa la gestión de la entidad auditada, tales como deficiencias en el control gerencial que inciden en la eficiencia y economía de las operaciones o en el logro de los objetivos y metas programados; en tales casos, el resultado obtenido adquiere la denominación de hallazgo de auditoría. Sin embargo, para su presentación en el informe, tales hallazgos conjuntamente con la evaluación de los comentarios de la entidad se convierten en **Observaciones**. Se connota que el término observación está reservado para el informe de auditoría y se refiere a asuntos tales como:

- ineffectividad en el logro de objetivos y metas;
- ineficiencia en las operaciones;
- desperdicio de recursos; e
- incumplimiento de leyes, reglamentos o políticas internas.

3. Las observaciones deben incluir evidencia suficiente, competente y pertinente, relacionada con los resultados de la evaluación practicada en la entidad, así como respecto al uso de recursos públicos en términos de efectividad, eficiencia y economía. El informe de auditoría presenta únicamente los comentarios sobre observaciones significativas. Los asuntos de menor importancia son comunicados por el auditor encargado a los funcionarios responsables de la entidad mediante un memorándum o documento equivalente.

4. Las observaciones también deben incluir la información necesaria respecto de los antecedentes, así como toda información que, a juicio del auditor, permita apreciar mejor las circunstancias que incidieron significativamente en los hechos observados, tal como las dificultades encaradas por los funcionarios para tomar decisiones. (Ver sección 220 de la Guía para la elaboración del informe de auditoría gubernamental).

### Presentación de las observaciones

5. Para su presentación cada observación debe tener en cuenta los aspectos siguientes:

- Sumilla
- Punto básico de la observación
- Elementos de la observación
- Comentarios de la entidad
- Recomendaciones

#### Sumilla

6. Se refiere al título que utiliza el asunto observado, el cual debe indicar con claridad la naturaleza de las deficiencias que se encontraron. La sumilla busca identificar el problema principal que será desarrollado. Existen dos formas para presentar la sumilla:

- en la medida de lo posible, la sumilla debe ser positiva. Por ejemplo podría indicar: *Necesidad de fortalecer los controles internos en el Área de Abastecimientos.*
- Cuando se considere necesario, la sumilla podría también adoptar un tono negativo. Por ejemplo: *Deficiencias en la construcción de la Carretera Corredor Vial del Sur.*
- En otras circunstancias, la sumilla podría igualmente incluir el efecto cuantificado. Por ejemplo, podría indicar: "Posibilidad de obtener ahorros de S/. 250,000 anuales mediante una efectiva gestión del proceso de adquisiciones.

#### Punto básico de la observación

7. El punto básico de cada observación debe ser resumido en forma breve, al comenzar su desarrollo. Este resumen, el cual en extensión no debe exceder un párrafo, establece el tono de los contenidos que siguen y proporciona al usuario del informe una breve sinopsis de la observación y una adecuada perspectiva. Esta forma de presentación le dice al usuario del informe que espere una descripción sustentada que le permitirá tener una visión integral del asunto examinado.

#### Elementos de la observación

8. Después de ello el auditor debe presentar los elementos de cada observación con la información suficiente que motive al usuario del informe a adoptar una acción. Debe señalarse la deficiencia que hemos encontrado (condición), la norma aplicable (criterio), el efecto que tuvo (o que podría tener en el futuro) y, lo que la originó (causa). Sin repetirse los datos consignados en la Introducción del informe deben incluirse aquellos aspectos generales sobre el área o actividad a que se refiere la observación; esto es importante para ubicar apropiadamente al usuario del informe en la escena de los hechos.

**Condición:** párrafo(s) en los cuales el auditor describe la situación deficiente determinada en el examen. De considerarse conveniente se presentarán algunos ejemplos, inclusive fotografías o gráficos para la mejor descripción de los hechos observados. *Lo que es.*

**Criterio:** párrafo(s) donde el auditor detalla el estándar contra el cual ha medido o comparado la condición. Tratándose de normas (legales, operativas o de control); debe citarse en forma expresa la parte de la norma no aplicada. *Lo que debe o debió ser.*

**Causa:** párrafo(s) donde el auditor detalla las razones por las cuales, a su juicio, ocurrió la condición observada; el motivo por el cual no se cumplió el criterio especificado. El auditor debe emplear al máximo de su habilidad y juicio profesional para identificar la causa de cada observación y recomendar lo pertinente. *Por qué ocurrió la condición.*

**Efecto:** es la consecuencia real o potencial, cuantitativa o cualitativa de la condición descrita. La descripción apropiada del efecto es indispensable para apreciar la importancia de la condición y lograr que la administración de la entidad acoja positivamente la recomendación presentada. *La diferencia entre lo que es y lo que debió ser.* Una manera apropiada de presentar el efecto consiste en revelarlo en términos cuantitativos, detallando las pérdidas o ahorros potenciales de recursos calculados por la

auditoría. Cuando esto sea posible, debido a la naturaleza de la condición, los efectos, reales o potenciales, deben ser descritos.

### Comentarios de la Entidad

9. El informe de auditoría debe incluir, además de la observación, los comentarios y/o aclaraciones presentados por los funcionarios responsables de la entidad comprendidos en las observaciones. Esta información debe ser incluida en forma breve pero, sin dejar de reflejar el sentido de la misma. También debe incluirse a continuación la opinión del auditor resultante de la evaluación practicada sobre tal información. Es importante que en un informe que incluya diversas observaciones, los comentarios de la entidad y la evaluación del auditor se muestren en forma individual, conjuntamente con la observación correspondiente.

### Recomendaciones

10. Las recomendaciones, constituyen las medidas sugeridas por el auditor a la administración de la entidad examinada para la superación de las observaciones identificadas. Deben estar dirigidas a los funcionarios que tengan competencia para disponer su adopción y estar encaminadas a superar la condición y las causas de los problemas.

11. Las recomendaciones deben ser formuladas en tono constructivo y fluir de la conclusión correspondiente, teniendo en consideración que las medidas recomendadas sean lo más específicas posibles, factibles de implementar y tengan una relación costo/ beneficio apropiada. Este rubro también debe incluir las recomendaciones significativas determinadas en auditorías anteriores, no superadas y que estén relacionadas con los objetivos de la auditoría.

12. Al desarrollar recomendaciones el auditor debe considerar:

- las circunstancias que ayuden o estorben a la entidad para alcanzar los criterios especificados;
- cursos alternativos de acción para la recomendación;
- efectos positivos y negativos, que pudieran derivarse de la aplicación de la recomendación;
- factibilidad y costo de implementar la recomendación; y,
- impacto en la normatividad vigente.

### Anexos del Informe

13. Los anexos podrán ser utilizados a fin de lograr el máximo de concisión y claridad en el informe, de modo que complementen o amplíen los datos contenidos en él. Los anexos pueden estar referidos, entre otros aspectos a:

- comentarios o aclaraciones presentadas por los funcionarios comprendidos en las observaciones;
- documentos adicionales para el mejor sustento de la observación, tales como: cuadros, informes técnicos y/o legales necesarios; y,
- fotografías a color, gráficos o mapas, según la naturaleza de la observación.

### Utilización de fotografías y otros medios visuales

14. La información financiera y presupuestaria que corresponda al período examinado y sea de interés o tenga relación con las observaciones formuladas, deberá incluirse como anexo al informe. Para tal efecto, la naturaleza de la información y su grado de detalle debe ser determinada por el auditor encargado.

15. Las fotografías a color u otros medios visuales, dibujos o mapas, pueden ser más efectivas si son utilizadas como parte del informe para sustentar las observaciones identificadas o, en la evaluación de los comentarios de la entidad, en lugar de considerarlas como anexos. Cuando se incluya tales ayudas en el informe debe utilizarse un título que describa en forma breve lo que muestra, por ejemplo cada fotografía. Si tales elementos son adecuadamente utilizados, ellos pueden enfatizar los puntos claves

del informe y reducir la cantidad de detalles que sería necesario revelar en el texto.

16. Las fotografías y otros medios visuales deben incluirse en el borrador del informe. Ellas serán revisadas por el jefe de equipo encargado y el supervisor como parte del proceso de elaboración del informe con el objeto de asegurarse que son apropiadas antes de aprobar su inclusión en el informe.

### 685 Elevación y remisión del informe

01. Concluido el procesamiento del informe, este es elevado sucesivamente al nivel gerencial correspondiente y al Despacho del Contralor General para su aprobación final y remisión a los funcionarios de la entidad auditada responsables de adoptar acciones correctivas, respecto a sus observaciones, conclusiones y recomendaciones y, a las demás personas autorizadas para recibir los informes. De acuerdo a las políticas la Contraloría General de la República sobre distribución de informes, se podrá remitir copia de ellos a otros funcionarios de la entidad auditada que estén en capacidad de adoptar acciones correctivas, así como también ponerlos a disposición del público. Al término de esta sección se presenta el flujograma de la fase de elaboración del informe para una mejor ilustración de este proceso.

02. Los Órganos de Auditoría Interna que lleven a cabo auditorías en las entidades a la que pertenecen, deben remitir los informes resultantes a la autoridad de mayor jerarquía institucional, y simultáneamente a la Contraloría General de la República.

03. En el caso de informes elaborados por Sociedades de Auditoría Independiente designadas por la Contraloría General de la República para auditar entidades del Estado, su remisión se realizará directamente a la entidad contratante y simultáneamente al Organismo Superior de Control.

### 690 Seguimiento de Medidas Correctivas

01. El trabajo de la auditoría de gestión no sería de utilidad, si no se lograran concretar y materializar las recomendaciones incluidas en el informe, las mismas que deben traducirse en mejoras en los niveles de efectividad, eficiencia y economía en las operaciones que realizan las entidades, así como en el fortalecimiento del control gerencial inherente a los funcionarios que tienen a su cargo los procesos de dirección y gerencia.

02. El seguimiento de medidas correctivas es una actividad que desarrollan los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control, con el objeto de establecer el grado de superación de las observaciones efectuadas por los auditores, así como evaluar las acciones adoptadas por la administración de la entidad para implementar las recomendaciones incluidas en el informe de auditoría.

03. El acto de implementación de recomendaciones debe ser dirigido por la alta dirección de la entidad auditada, con el apoyo de un consultor externo, si fuera el caso, a fin de establecer mecanismos de evaluación continua, metódica y detallada del aludido proceso.

04. El seguimiento de medidas correctivas que realicen los órganos del Sistema Nacional de Control, deben incluir los resultados de las acciones adoptadas por la entidad que fuera examinada con anterioridad, a efecto de establecer en qué medidas fueron implementadas las recomendaciones y superadas las observaciones consignadas en el informe de auditoría. Este trabajo puede formar parte del examen que se efectúa a la misma entidad, o ser preparado en forma independiente, según las circunstancias.

05. Los resultados de la evaluación de medidas correctivas, deben presentarse a través de un cuadro resumen que incluya:

- Detalle de las observaciones y recomendaciones comprendidas en el informe anterior.
- Acciones adoptadas por la entidad.
- Evaluación del auditor sobre las acciones adoptadas por la entidad.
- Consideración si la recomendación fue implementada y la observación superada.

**PARTE IV**  
**EXAMEN ESPECIAL**

**CAPITULO XII**

**Sección**

700 Visión general.

**CAPITULO XIII:**

**EXAMEN ESPECIAL**

**Sección**

720 Planeamiento.  
730 Fase de ejecución.  
740 Elaboración del informe.  
Glosario de términos.

**700 Visión general**

01. El examen especial es una auditoría de alcance limitado que puede comprender la revisión y análisis de una parte de las operaciones efectuadas por la entidad, con el objeto de verificar el adecuado manejo de los recursos públicos, así como el cumplimiento de la normativa legal y otras normas reglamentarias aplicables. Puede incluir también una combinación de objetivos financieros, operativos y de cumplimiento o, restringirse sólo a uno de ellos, dentro de una área o asunto específico.

02. Mediante el examen especial se verifica en forma específica el:

- Manejo financiero de recursos por una entidad durante un periodo determinado, en relación a la normativa legal y normas reglamentarias aplicables a la gestión examinada.
- Cumplimiento de la ejecución del presupuesto en relación a la normativa legal y normas reglamentarias.
- Denuncias de diversa índole.
- Cumplimiento de la normativa legal en relación a donaciones recibidas.
- Cumplimiento de la normativa legal en los procesos licitatorios para contratación de obras o adquisición de bienes o servicios.
- Cumplimiento de operaciones de endeudamiento público.
- Cumplimiento de contratos para la adquisición de bienes y/o servicios u obras públicas celebrados por las entidades.

03. Las fases para llevar a cabo un examen especial son similares al de una auditoría de gestión, es decir, comprende: planeamiento; ejecución y elaboración del informe; sin embargo, existen algunos matices de diferencia en cada una de las etapas del proceso. Las normas de auditoría Gubernamental-NAGU son aplicables para el planeamiento, ejecución e informe del examen especial. El examen especial es efectuado por los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control, como parte del trabajo necesario para emitir el informe sobre la Cuenta General de la República.

04. Como el desarrollo del examen especial se encuentra focalizada en una área o asunto específico, las actividades que se cumplen durante la fase de planeamiento consisten, básicamente, en la obtención de un adecuado entendimiento sobre los aspectos identificados que serán materia de examen, identificación de las líneas de autoridad y responsabilidad involucradas, el marco legal y normas reglamentarias aplicables.

05. En la fase de ejecución del examen especial el auditor aplica las pruebas de auditoría que considere apropiadas en las circunstancias, para obtener evidencia suficiente, competente y pertinente que soporte los ha-

llazgos identificados (Ver sección 520, Parte III). Si en el transcurso de la fase de ejecución el auditor determina situaciones que se refieren a indicios razonables de comisión de delito, debe establecer el tipo de responsabilidad que corresponde a los presuntos implicados, de conformidad con las disposiciones establecidas en las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República.

06. La estructura del informe del examen especial es la misma utilizada para el informe de auditoría de gestión. Como las observaciones se refieren a situaciones de incumplimiento de la normativa legal o normas o reglamentarias, según corresponda, éstas son planteadas, generalmente, en un sentido negativo. En el gráfico N°12 se describe el proceso del examen especial.

**PARTE IV**  
**EXAMEN ESPECIAL**

**CAPITULO XII**

**Sección**

700 Visión general.

**CAPITULO XIII:**  
**EXAMEN ESPECIAL**

**Sección**

720 Planeamiento.  
730 Fase de ejecución.  
740 Elaboración del informe.  
Glosario de términos.

**720 Planeamiento**

01. La fase de planeamiento del examen especial se inicia con la programación de la entidad a ser examinada y, dentro de ella, el área o asuntos específicos objeto de examen. El planeamiento provee una estrategia tentativa para orientar los esfuerzos de auditoría. La programación de un examen especial puede originarse por:

- planeamiento general de los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control,
- pedido efectuado por los Poderes del Estado
- solicitudes de entidades gubernamentales o,
- denuncias formuladas en los medios de comunicación.

02. La fase de planeamiento de un examen especial comprende las siguientes actividades:

- Comprensión del área o actividad a ser examinada
- Examen preliminar
- Definición de criterios de auditoría
- Elaboración del memorándum de programación; y,
- Elaboración del plan de examen especial

**Comprensión del área o actividad a examinarse**

03. La comprensión de la entidad o área a examinar constituye la tarea inicial del equipo de auditoría designado para llevar a cabo el examen especial e implica la obtención de información básica para adquirir un apropiado entendimiento de los aspectos a ser auditados. Esta información puede obtenerse del archivo permanente de la entidad, informes de auditoría interna y/o externa y, en el caso de una denuncia escrita, las personas que la plantearon. Podría ser necesario dentro de la fase de planeamiento, de acuerdo con las circunstancias y la complejidad de los asuntos a examinar, incluir una etapa de investigación preliminar y obtención de información en la propia entidad para completar la preparación del plan de examen especial, en el caso que los trabajos sean ejecutados por auditores de la Contraloría General.

04. La tarea de comprensión de la entidad o área objeto de examen incluye la obtención de información sobre:

- Naturaleza y base legal de la entidad.
- Estructura orgánica y líneas de autoridad y responsabilidad en la entidad o área a examinar.
- Rol en la actividad gubernamental.
- Influencias externas e internas, en relación al asunto por examinar.

#### Examen preliminar

05. En caso que el archivo permanente de la entidad no contenga información suficiente en torno a los puntos antes mencionados, especialmente, en lo concerniente a la organización y funciones y criterios de auditoría a ser utilizados, puede ser apropiado llevar a cabo dentro de la fase de planeamiento la etapa de investigación preliminar, orientada a la obtención de información básica directamente de la entidad a ser examinada (Ver sección 435, parte III).

#### Identificación de criterios de auditoría

06. Los criterios a utilizarse en el examen tienen relación, generalmente, con la normativa legal y disposiciones de carácter reglamentario. La identificación de dicho marco debe llevarse a cabo, con el fin de definir las implicancias legales que se derivan de las situaciones o actos que serán materia de examen, debiéndose solicitarse el apoyo del área legal correspondiente. Por esta razón, deben identificarse los funcionarios y empleados que tuvieron que ver, en una u otra forma, con el asunto o actividad sujeta a examen es indispensable, para estar en condiciones de establecer las responsabilidades a que hubiere lugar, de ser el caso.

#### Memorándum de programación y plan de examen especial

07. Como resultado de las tareas de planeamiento se elabora el memorándum de programación que es el documento de soporte de las principales decisiones adoptadas, con respecto a los objetivos, alcance y metodología a utilizar en la ejecución del examen especial. La fase de planeamiento concluye con la formulación del plan del examen.

08. El plan de examen especial contiene algunos de los elementos establecidos en el plan de auditoría para la ejecución de una auditoría de gestión. Su estructura es la siguiente:

- Origen del examen
- Antecedentes de la entidad y de los asuntos que serán examinados.
- Objetivos y alcance del examen
- Criterios de auditoría a utilizar
- Programa de procedimientos a ejecutar en el examen
- Recursos de personal y especialistas en caso necesario
- Información administrativa
- Presupuesto de tiempo
- Informes a emitir y fecha de entrega
- Formato tentativo del informe

09. El origen del examen se refiere a los motivos que han generado su ejecución, cuyas razones principales se explican en el párrafo 1°. En el rubro antecedentes de la entidad o asuntos que serán examinados, se describe en resumen aquellos elementos que denotarían la existencia de situaciones problemáticas en las áreas objeto de examen.

10. Los objetivos del examen se refiere a lo que desea lograrse, como consecuencia de la ejecución del examen. El entendimiento de los objetivos del examen por parte del equipo de auditoría, es esencial para que éste tenga éxito. En caso de duda, es conveniente que el auditor recurra a otros niveles de decisión para obtener una apropiada explicación sobre lo que desea lograrse. El auditor debe identificar las características específicas del asunto o actividad por examinar y las particularidades del medio ambiente en que ocurrieron los hechos. La identificación del período a examinar y la profundidad del trabajo a ejecutar son factores importantes para establecer el alcance del examen, en función al asunto por evaluar.

11. Los criterios de auditoría identifican las normas legales y reglamentarias o normas de los sistemas administrativos que la entidad se encuentra obligada a cumplir para el desarrollo de sus actividades y operaciones. Este marco debe corresponder a la normatividad que se encon-

traba vigente a la fecha en que ocurrieron los asuntos que serán examinados por el equipo de auditoría.

12. El rubro recursos de personal del plan debe describir las características profesionales de los miembros del equipo auditor y sus cargos, así como los especialistas que fueran necesarios para el desarrollo de los trabajos. La información administrativa constituye el punto final del plan de examen, en cuyo contenido debe describirse el número de horas programadas (presupuesto de tiempo), los informes a emitir y el formato del informe (Ver sección 650, parte III).

13. El memorándum de programación y el plan de examen especial son preparados por el auditor encargado y supervisor en forma conjunta. Tales documentos deben ser aprobados por el nivel gerencial para el caso de la Contraloría General de la República, como paso previo al inicio de la fase de ejecución. En los Órganos de Auditoría Interna, la aprobación de tales documentos es responsabilidad del funcionario a cargo de su jefatura.

14. El programa de procedimientos describe los pasos a seguir durante la fase de ejecución del examen especial, a fin de dar cumplimiento a los objetivos programados, y al mismo tiempo proporcionar una base apropiada para la asignación de tareas al equipo de auditoría responsable.

### 730 Fase de Ejecución

01. Con el desarrollo de los programas de auditoría se inicia la fase ejecución del examen especial, cuyo propósito es obtener la evidencia suficiente, competente y pertinente, en relación a los asuntos o hechos evaluados. Esta fase se lleva a cabo de conformidad con los lineamientos expuestos en la NAGU 2.30 "Programa de Auditoría", parte II (Auditoría Financiera) y parte III (Auditoría de Gestión) de este Manual.

02. Algunas veces, la naturaleza del examen especial a ejecutar puede ser de índole repetitiva en varias entidades. En estos casos, podría adaptarse un programa modelo o pre establecido, con los ajustes indispensables por las particularidades de cada entidad.

*Ejemplo: verificación del cumplimiento de las disposiciones que regulan la adquisición de bienes y servicios bajo las modalidades establecidas por la ley de presupuestos general de la República.*

03. En otras oportunidades durante el desarrollo de una auditoría financiera o de gestión en una entidad puede decidirse llevar a cabo un examen especial de un asunto específico. En tal caso, es conveniente llevar a cabo las coordinaciones pertinentes, de modo de integrar los procedimientos de auditoría y, de ser posible, que las evaluaciones concernientes al examen especial sean llevadas a cabo por el mismo equipo a cargo de la auditoría. De esta manera se minimiza los inconvenientes a la entidad auditada, tales como duplicidad en las solicitudes de información y ejecución de pruebas de auditoría, así como la sensación de improvisación y/o falta de coordinación interna.

04. El equipo encargado debe tener presente que los programas de auditoría en determinadas circunstancias, pueden ser modificados durante la fase de ejecución del examen, por situaciones tales como que un control en el cual nos apoyamos para reducir el alcance de nuestras pruebas, resultó apropiado sólo durante una parte del período o, un posible hallazgo de auditoría que no resulta de significación frente a otros, detectados durante la búsqueda de evidencias.

05. Como fue especificado en la sección 195, Parte II y sección 660, Parte III de este Manual la formulación de un programa involucra:

- Establecer objetivos de la auditoría y los criterios consiguientes, de ser necesario.
- Especificar la evidencia a ser obtenida.
- Definir los procedimientos para obtener y probar la evidencia.
- Ajustar los requerimientos de personal y otros recursos para el examen.

06. Basado en los resultados obtenidos en la prueba preliminar, el auditor llevará a cabo los procedimientos de detalle especificados en el programa de procedimientos. El alcance de tales procedimientos debe estar basado en los resultados del planeamiento y las decisiones en torno a la suficiencia, competencia y pertinencia de la evidencia requerida para sustentar el informe.

07. Entre los procedimientos de auditoría más utilizados en los exámenes especiales figuran:

- Declaraciones de funcionarios.
- Confirmaciones.
- Inspecciones físicas.
- Revisión documentaria.

**Declaraciones de funcionarios o empleados**

08. Las declaraciones obtenidas de los funcionarios y empleados de la entidad, en el curso de investigaciones o entrevistas, debe ser siempre por escrito y firmadas por el autor de las mismas. Debe considerarse la expresión libre de los declarantes, a quienes debe permitírseles la revisión del borrador del texto de su declaración y su firma a continuación del párrafo final siguiente:

*"He leído íntegramente el contenido del presente documento, considerando que el mismo refleja fielmente mis declaraciones en relación al ... (asunto, entidad) y firmo la presente en señal de conformidad".*

Las declaraciones deben siempre corroborar los resultados de otros procedimientos aplicados por los auditores en relación al asunto evaluado.

09. Cuando se considere apropiado revelar indicios y/o actos relacionados con ilegales o irregulares debe solicitarse la asesoría legal pertinente, de modo de evitar situaciones que se deriven de la falta de respaldo de las observaciones. Los Organos de Auditoría Interna son responsables de obtener la asesoría legal correspondiente, como paso previo a la emisión del informe especial que hubieren elaborado en el cumplimiento de su trabajo.

**Confirmaciones**

10. Las confirmaciones son procedimientos destinados a corroborar la información obtenida de la entidad, a través de aquella obtenida de la contraparte externa de la transacción ocurrida. En el siguiente cuadro se presentan algunos ejemplos sobre el tema:

Rubro	Confirmar de:
• Cuentas por cobrar	Clientes
• Cuentas por pagar	Proveedores
• Bancos	Entidad bancaria
• Bienes o valores en custodia	Entidad examinada
• Donaciones recibidas	Donante
• Donaciones concedidas	Donatario
• Saldos presupuestarios	Dirección general
	Presupuesto
• Propiedad inmueble	Registros Públicos

11. Al requerir la confirmación, el auditor debe adoptar las precauciones necesarias para asegurarse que la respuesta sea remitida directamente a su persona. En caso de no recibir respuesta a la solicitud de confirmación, deberá remitirse un segundo requerimiento y, de no obtenerse respuesta, debe aplicar procedimientos alternativos para asegurarse de la validez de la información proporcionada por la entidad.

12. Si los procedimientos alternativos no confirman la información en evaluación, el auditor debe considerar al mismo como *punto especial de atención* y ahondar su investigación hasta quedar satisfecho del mismo y definir su inclusión en el informe.

**Inspección física**

13. La inspección física es empleada por el auditor para cerciorarse mediante percepción sensorial y/o pruebas especiales, de la existencia de un activo o bien en poder de una entidad. El arqueo de efectivo y/o valores y el inventario de bienes en almacén y/o de activo fijo, constituyen la aplicación práctica de esta técnica.

14. Debe siempre tenerse en cuenta que la percepción sensorial está referida a los cinco (5) sentidos con que está dotado el ser humano.

*Por ejemplo: la determinación de la existencia de ciertas sustancias requerirán una combinación de percepción visual (color), olfativa (olor), gustativa (sabor), táctil (textura) más las pruebas de laboratorio que se estime necesarias.*

**Revisión documentaria**

15. La revisión documentaria es, probablemente, el procedimiento más utilizado en un examen especial. Partiendo

de la premisa que cada paso, fase o etapa de una transacción debe dejar siempre una huella documental -bien sea por la emisión de un documento o por anotaciones -en el mismo (V°B°, afectaciones a cuentas, pases a otros departamentos, informes, etc.), es posible reconstruir una transacción en base a la documentación disponible y llegar a conclusiones sobre faltantes documentarios, de autorizaciones, procedimientos omitidos y/o falta de oportunidad de los mismos, transgresiones a la normatividad vigente y otros.

16. La revisión documentaria constituye un complemento excelente de la inspección física, pues esta última aporta evidencia en torno a la existencia física de los bienes, lo cual no puede ser proporcionado a través del primer procedimiento.

17. Los procedimientos descritos y otros que considere necesario llevar a cabo el auditor, deben permitirle establecer conclusiones en relación a los objetivos del examen. Para este propósito, obtenida la evidencia, debe evaluarse la misma para definir su competencia, pertinencia y suficiencia, conforme a lo tratado en las partes II y III de este Manual.

18. A continuación, el auditor debe evaluar la evidencia contra el criterio acordado para cada objetivo, teniendo en consideración:

- La necesidad de confirmar o modificar las premisas establecidas durante la fase planeamiento.
- El desarrollo de conclusiones relativas a los objetivos de auditoría.
- El sustento apropiado del trabajo llevado a cabo y de las observaciones y conclusiones formuladas.

**Desarrollo de hallazgos de auditoría**

19. Se denomina hallazgo de auditoría al resultado de la comparación realizado entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de los recursos en la entidad bajo examen y, que por su naturaleza merecen ser comunicados en el informe (Ver sección 560, Parte II).

20. Los hallazgos de auditoría están relacionados con asuntos significativos e incluyen información (evidencia) suficiente, competente y pertinente, que emerge de la evaluación practicada en la entidad bajo examen. Generalmente, los hallazgos corresponden a cualquier situación deficiente que se determina como consecuencia de la aplicación de procedimientos de auditoría. Sus elementos son: condición, criterio, causa y efecto (Ver sección 560 de la parte III).

21. Los resultados de las evaluaciones efectuadas y las conclusiones deben ser documentados apropiadamente, confirmando que:

- Los procedimientos programados han sido llevados a cabo satisfactoriamente.
- Los cambios a la programación inicial están plenamente identificados y autorizados.
- Están plenamente identificadas las causas y los efectos de las condiciones observadas.

22. Tratándose de hallazgos negativos, el auditor debe desarrollar recomendaciones, señalando la necesidad de efectuar mejoras, teniendo en cuenta su análisis de las causas y efectos en las condiciones identificadas. A este respecto, debe tener en cuenta:

- La factibilidad y costo de adoptar la recomendación (relación costo-beneficio).
- Cursos alternativos de acción.
- Efectos positivos y negativos que podrían resultar de la implementación de la recomendación.

24. Sin perjuicio de las coordinaciones llevadas a cabo con los funcionarios y empleados de la entidad tendentes a dilucidar las condiciones negativas determinadas, antes de concluir esta fase el auditor debe dar cumplimiento a la NAGU 3.60 "Comunicación de hallazgos".

25. La comunicación de los hallazgos debe ser por escrito, guardando las formalidades necesarias para otorgar el derecho de ejercer su legítima defensa a los funcionarios y empleados comprendidos en las observaciones, incluyendo aun a aquellos que ya no laboran en la entidad. En caso de no ser posible su ubicación, deberá emplearse el Diario Oficial El Peruano u otro de mayor circulación en la ciudad donde esté ubicada la entidad.

26. Para comunicar las hallazgos debe evaluarse apropiadamente su materialidad y señalarse un plazo pe-

rentorio a los funcionarios o empleados de la entidad involucrados en las observaciones para la recepción de descargos documentados, de conformidad con las normas establecidas para tal efecto. Los descargos presentados deben ser debidamente evaluados, poniéndose énfasis en los juicios formulados y en la documentación alcanzada no vista durante el examen. La no presentación de descargos debe revelarse en la parte pertinente del informe.

27. La NAGU 4.40, III (Observaciones) 5, estipula que si durante el examen el auditor determina la existencia de indicios razonables de comisión de delito, de proceder a deslindar (señalar) el tipo de responsabilidad que corresponda a los presuntos implicados, contando para ello con la opinión de la asesoría legal. La Ley del Sistema Nacional de Control (Decreto Ley N° 26162) precisa que existen tres tipos de responsabilidades:

• **Responsabilidad administrativa:** es aquella en la que incurren los servidores y funcionarios públicos que, en el ejercicio de sus funciones, desarrollaron una gestión deficiente o negligente. La calificación de gestión deficiente o negligente se adopta teniendo en cuenta lo siguiente:

a. Que no se hayan logrado resultados razonables en términos de eficiencia, eficacia o economía teniendo en cuenta los planes y programas aprobados y su vinculación con las políticas del sector a que pertenecen.

b. Que no realicen una gestión transparente y no hayan vigilado que los sistemas operativos, administrativos y de control estén funcionando adecuadamente.

c. Que no respeten la independencia de la auditoría interna.

d. Que no agoten todas las acciones posibles para preservar los bienes y recursos de la entidad a que pertenecen.

Incurren en responsabilidad administrativa igualmente, los que han contravenido el ordenamiento jurídico-administrativo y las normas internas de la entidad a que pertenecen.

• **Responsabilidad civil:** es la que incurren los servidores y funcionarios públicos que en el ejercicio de sus funciones hayan ocasionado un daño económico a su entidad o al Estado.

• **Responsabilidad penal:** es la que incurren los servidores o funcionarios públicos que en el ejercicio de sus funciones han efectuado un acto u omisión tipificado como delito o falta.

28. Según la NAGU 4.60, cuando durante la fase de ejecución se evidencien indicios razonables de comisión de delito en los asuntos materia de examen, en cautela de los intereses del Estado, el auditor sin perjuicio de la continuidad de su trabajo, debe emitir con la celeridad del caso, un informe especial, con el sustento técnico y legal correspondiente, para que se efectúen en forma inmediata las acciones pertinentes en las respectivas instancias. Las instancias a las que debe informarse son las siguientes:

• Procuraduría: auditorías realizadas por la Contraloría General de la República.

• Fiscalías y/o Procuraduría: exámenes efectuados por los Órganos de Auditoría adscrita al sector Interno y Sociedades de Auditoría designadas.

• Contraloría General: copia del informe especial de la República elaborado por el Órgano Auditoría Interna o Sociedad de Auditoría designada.

• Titular de la entidad: copia del informe especial, siempre que no se encuentre comprendido en los indicios razonables de comisión de delito.

29. La carta de representación (NAGU 3.70) constituye una mutua salvaguarda, para el auditor y el auditado, por cuanto este último reconoce haber puesto a disposición la documentación requerida para el examen, así como cualquier hecho significativo ocurrido hasta la terminación de la fase ejecución. La negativa de la entidad para otorgar la carta de representación deber revelarse en el informe.

## 740 Elaboración del informe

01. El informe representa el producto final del trabajo del auditor y en él se presentan sus observaciones, conclusiones y recomendaciones, expresadas en juicios fundamentados como consecuencia del análisis de las evidencias obtenidas durante la fase de ejecución.

02. En esta fase el auditor comunica a los funcionarios de la entidad objeto de la auditoría, los resultados obtenidos presentados como deficiencias significativas y las recomendaciones para promover mejoras en la ejecución de las operaciones, a fin que la administración adopte medidas correctivas y evite su ocurrencia en el futuro.

03. Las características y la estructura del informe, básicamente, se encuentra establecida por la NAGU 4.40 *Contenido del informe* y por la sección 650, parte III de este Manual. Por lo tanto, el contenido de un informe de examen especial es el siguiente:

- Síntesis gerencial
- Introducción
- Conclusiones
- Observaciones y Recomendaciones
- Anexos

04. La síntesis gerencial tiene como objetivo hacer que el informe de examen especial sea de mayor utilidad para los usuarios del informe. En su contenido la síntesis debe presentar en forma exacta, clara y justa los aspectos más importantes del informe, a fin de evitar errores de interpretación.

05. La introducción del informe proporciona al usuario de éste datos importantes relativos a la entidad bajo examen, los que brindan una base apropiada para comprender con mejor claridad el mensaje que comunica dicho documento. En su contenido se incluyen: Motivo del examen, Objetivos y alcance, Antecedentes y base legal de la entidad y comunicación de hallazgos de auditoría.

06. La conclusión es el juicio del auditor basado en la observación formulada como resultado del examen practicado. En caso necesario, la conclusión debe precisar la naturaleza de la responsabilidad incurrida por los funcionarios o servidores públicos en el ejercicio de sus funciones. Cuando la responsabilidad identificada sea de carácter penal, el auditor debe revelar los hechos detectados en términos de presunción de indicios razonables de comisión de delito; debiendo obtener el asesoramiento legal que corresponda.

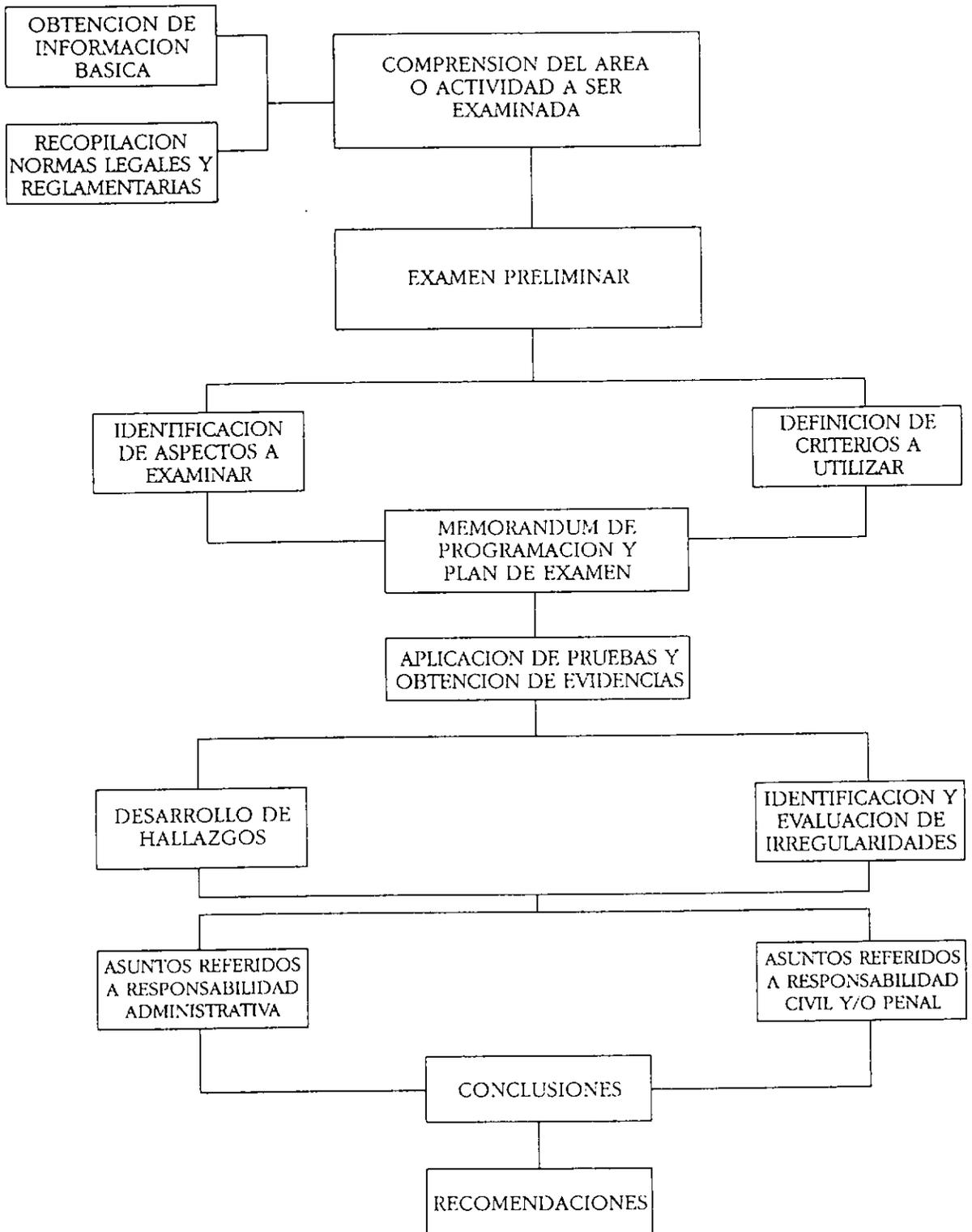
07. Las observaciones están constituidas por las deficiencias o incumplimientos a la normativa legal y otras normas reglamentarias identificadas durante el examen que, en determinados casos requerirán la adopción de correctivos por parte de los funcionarios de la entidad y, en otros, generarán responsabilidades específicas que se derivan de las evidencias obtenidas durante la fase de ejecución.

08. El informe de examen especial debe reflejar solamente los comentarios sobre observaciones significativas, debiendo los asuntos de menor importancia ser comunicados por el auditor mediante un memorándum para que la entidad adopte las medidas que considere pertinente. Debe ponerse especial cuidado en la presentación de la relación de funcionarios comprendidos en las observaciones, a fin de evitar errores en la identificación de las responsabilidades que les compete por su gestión.

09. El informe de examen especial debe incluir los comentarios y aclaraciones por escrito presentados por los funcionarios de la entidad comprendidos en las observaciones. Esta información debe ser evaluada por el auditor e incluida en forma breve en el informe, sin dejar de reflejar el sentido de los comentarios o aclaraciones. También debe incluirse la opinión del auditor que resulte de la evaluación de tales argumentos.

10. Las recomendaciones se refieren a las acciones correctivas sugeridas por el auditor con el fin de corregir la deficiencia identificada. Deben estar dirigidas a los funcionarios que tengan competencia para disponer la adopción de correctivos y encaminadas a superar la causa del problema detectado. La elevación y remisión del informe se sujeta a lo dispuesto en la sección 685, parte III de este Manual.

**GRAFICO Nº 12**  
**PROCESO DE EXAMEN ESPECIAL**



## Glosario de términos

### Actividades de control gerencial

Se refieren a las acciones que realiza la gerencia y otro personal de la entidad para cumplir diariamente con las funciones asignadas. Son importantes porque en sí mismas implican la forma correcta de hacer las cosas, así como también porque el dictado de políticas y procedimientos y la evaluación de su cumplimiento, constituyen el medio más idóneo para asegurar el logro de objetivos de la entidad.

### Alcance

Implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados a profundidad en la fase de ejecución. Esta decisión debe ser efectuada teniendo en cuenta la materialidad, sensibilidad, riesgo, factibilidad y costo, así como la trascendencia de los posibles resultados a informar.

### Ambiente de Control Interno

Se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influencie las tareas de las personas con respecto al control de sus actividades. Como el personal resulta ser la esencia de cualquier entidad, sus atributos constituyen el motor que la conduce y la base sobre la que todo descansa. Los factores del ambiente interno de control son:

- integridad y valores éticos
- asignación de autoridad y responsabilidad
- estructura organizacional
- política de administración de personal
- responsabilidad
- clima de confianza en el trabajo

### Áreas generales de revisión

Son aquellos asuntos seleccionados en esta etapa de la auditoría. Tales áreas están referidas a:

- Protección y control de recursos públicos.
- Cumplimiento de leyes, normas y regulaciones aplicables.
- Economía y eficiencia.
- Procedimientos para medir e informar sobre la efectividad del programa o actividad.
- Evaluación del programa o actividad.
- Procesamiento y control del sistema de administración financiera y el sistema de información computarizada-SIC,
- Auditoría interna.

### Asuntos más importantes

Representan aquellas actividades clave de los sistemas y controles aplicados que, de acuerdo a la opinión del auditor, resultan vitales para el éxito del ente a ser examinada. Constituyen asuntos que tienen importancia en esta etapa, pero que deben ser examinados y confirmados en la fase de ejecución de la auditoría.

### Auditoría de gestión

Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño de una entidad, programa o proyecto orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el logro de las metas programadas y en el uso de los recursos públicos para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y mejorar su responsabilidad ante el público.

### Carta de representación

Documento mediante el cual el nivel competente de la entidad examinada reconoce haber puesto a disposición del auditor toda la información requerida, así como cualquier

hecho significativo ocurrido durante el período bajo examen. Si se ha examinado varias áreas de la entidad, deberá recabarse varias cartas de representación.

### Causa

Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas, es insuficiente para convencer al usuario del informe.

### Condición

Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar una área, actividad u transacción. La condición, entendida como lo que es, refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es importante que la condición haga referencia directa al criterio, en vista que su propósito es describir el comportamiento de la entidad auditada en el logro de las metas expresadas como criterios.

### Conclusiones

Son juicios del auditor, de carácter profesional, basados en las observaciones formuladas como resultado del examen. Estarán referidas a la evaluación de la gestión en la entidad examinada, en cuanto al logro de las metas y objetivos, utilización de los recursos públicos, en términos de eficiencia y economía y cumplimiento de la normativa legal.

### Controles

Medios a través de los cuales la gerencia de una entidad asegura que el sistema es efectivo y es manejado en armonía con eficiencia y economía, dentro del marco legal vigente.

### Control de calidad

Conjunto de métodos y procedimientos implementados dentro de la Contraloría General de la República u otra entidad auditora para obtener seguridad razonable que la auditoría llevada a cabo y el informe correspondiente cumplen con las Normas de Auditoría Gubernamental -NAGU-.

### Control Interno

Es un proceso continuo realizado por la dirección y gerencia y, el personal de la entidad; para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos de control interno siguientes:

- Promover la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y, la calidad en los servicios que debe brindar cada entidad pública;
- Proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier pérdida, despilfarro, uso indebido, irregularidad o acto ilegal;
- Cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; y,
- Elaborar información financiera válida y confiable, presentada con oportunidad.

### Control interno financiero

Comprende el plan de organización y los métodos, procedimientos y registros que tienen relación con la custodia de recursos, al igual que con la exactitud, confiabilidad y oportunidad en la presentación de información financiera, principalmente, los estados financieros de la entidad o programa.

### Control interno gerencial

Comprende el plan de organización, política, procedimientos y prácticas utilizadas para administrar las operaciones en una entidad o programa y asegurar el cumplimiento de las metas establecidas, así como los sistemas

para medir, presentar informes y monitorear la ejecución de los programas.

### **Comunicación**

Implica proporcionar un apropiado entendimiento sobre los roles y responsabilidades individuales involucradas en el control interno de la información financiera dentro de una entidad.

### **Criterios de auditoría**

Comprende la norma con la cual el auditor mide la condición. Es también la meta que la entidad está tratando de alcanzar o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. Igualmente, se denomina criterio a la norma transgredida de carácter legal-operativo o de control que regula el accionar de la entidad examinada.

### **Economía**

La economía está relacionada con los términos y condiciones en los cuales se adquiere recursos, sean éstos financieros, humanos, físicos o de sistemas computarizados, obteniendo la cantidad y nivel apropiado de calidad, al menor costo, en la oportunidad requerida y en el lugar apropiado.

### **Ejecución (fase)**

Fase de la auditoría de gestión focalizada, básicamente, en la obtención de evidencia suficiente y competente sobre los asuntos significativos (líneas de auditoría) aprobados en el plan de auditoría.

### **Efectividad**

Se refiere al grado en el cual un programa o actividad gubernamental logra sus objetivos y metas u otros beneficios que pretendían alcanzarse, previstos en la legislación o fijados por otra autoridad.

### **Eficiencia**

Está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin, en comparación con un estándar de desempeño establecido.

### **Efecto**

Constituye el resultado adverso o potencial que resulta de la condición encontrada. Generalmente, representa la pérdida en términos monetarios originada por el incumplimiento en el logro de la meta. La identificación del efecto es un factor importante al auditor, por cuanto le permite persuadir a la gerencia acerca de la necesidad de adoptar una acción correctiva oportuna para alcanzar el criterio o la meta.

### **Estructura de control interno**

Es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno.

### **Estructura organizacional**

Proporciona el marco dentro de la cual se planean, ejecutan, controlan y supervisan sus actividades, a fin de lograr los objetivos u metas establecidos.

### **Etica**

Está conformada por valores morales que permiten a la persona adoptar decisiones y tener un comportamiento correcto en las actividades que le corresponde cumplir en la entidad.

### **Hallazgo de auditoría**

Este concepto es utilizado para describir el resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la

situación actual encontrada durante el examen a una área, actividad u operación o circunstancias en las cuales el criterio fue aplicado. Un hallazgo de auditoría representa algo que el auditor ha encontrado durante su examen y comprende una reunión lógica de datos, así como la presentación objetiva de los hechos y otra información pertinente. Es toda información que a juicio del auditor, permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en forma significativa en la gestión de la entidad auditada, tales como debilidades o deficiencias en los controles gerenciales o financieros y que, por lo tanto, merecen ser comunicados en el informe; siendo sus elementos: condición, criterio, causa y efecto.

### **Integridad**

Constituye una calidad de la persona que mantiene principios morales sólidos y vive en un marco de valores.

### **Evidencia de auditoría**

Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes que sustentan las conclusiones del auditor.

### **Reporte de revisión estratégica**

Documento que contiene los resultados de la ejecución del plan de revisión estratégica que deberá servir de base para la formulación del plan y programa de auditoría para la fase ejecución. Constituye uno de los elementos más importantes resultante del proceso de planeamiento de la auditoría. Este documento es elaborado por el auditor encargado y el supervisor responsable y es aprobado por el nivel gerencial correspondiente.

### **Monitoreo**

Representa al proceso que evalúa la calidad del control interno en el tiempo y permite al sistema reaccionar en forma dinámica, cambiando cuando las circunstancias así lo requieren. Se orienta a la identificación de controles débiles, insuficientes o innecesarios y, promueve su reforzamiento. El monitoreo se lleva a cabo de tres formas: (a) durante la realización de actividades diarias en los distintos niveles de la entidad; (b) de manera separada por personal que no es el responsable directo de la ejecución de las actividades, incluidas las de control; y, (c) mediante la combinación de ambas modalidades.

### **Observación**

Está referida a hechos o circunstancias significativos identificados durante el examen que pueden motivar oportunidades de mejoras. Si bien el resultado obtenido adquiere la denominación de hallazgo, para fines de presentación en el informe se convierte en observación.

### **Papeles de trabajo**

Documentos que contienen la evidencia que respalda los hallazgos, observaciones, opiniones de funcionarios responsables de la entidad examinada, conclusiones y recomendaciones del auditor. Deben incluir toda la evidencia que se haya obtenido durante la auditoría.

### **Planeamiento**

Fase de la auditoría durante la cual el auditor se aboca a la identificación de que examinar, cómo, cuándo y con qué recursos, así como la determinación del enfoque de la auditoría, objetivos, criterios y estrategia.

### **Plan de revisión estratégica**

Acciones limitadas de evaluación, durante la fase Planeamiento, tendientes a determinar el alcance del examen así como su auditabilidad.

### **Plan de Auditoría**

Tiene por propósito definir el alcance global de la auditoría de gestión, en términos de objetivos generales y

objetivos específicos por áreas que serán materia de examen. Este documento incluye:

- Origen de la acción
- Objetivos de la auditoría,
- Alcance de la auditoría, especificando períodos
- Áreas que serán examinadas, incluye objetivos específicos y alcance
- Criterios de auditoría a utilizarse
- Recursos de personal y especialistas que se necesitan
- Información administrativa
- Presupuesto de tiempo
- Informes a emitir y fechas de entrega
- Formato tentativo del informe

### Política

Se define como la declaración general que guía el pensamiento durante la toma de decisiones. La política es una línea de conducta predeterminedada que se aplica en una entidad para llevar a cabo todas las actividades, incluyendo aquellas no previstas.

### Políticas de administración de recursos humanos

Se relacionan con la contratación, orientación, capacitación, evaluación, asesoría, promoción, remuneración del personal de la entidad.

### Procedimientos operativos

Son los métodos utilizados por el personal de la entidad para efectuar las actividades de acuerdo con las políticas establecidas. También son series cronológicas de acciones requeridas, guías para la acción que detallan la forma exacta en que deben realizarse ciertas actividades.

### Programa de auditoría

Documento, preparado por el auditor encargado y el supervisor encargado, donde se señala las tareas específicas que deben ser cumplidas por el equipo de auditoría para llevar a cabo el examen, así como los responsables de su ejecución y los plazos fijados para cada actividad.

### Procedimientos de auditoría

Son operaciones específicas que se aplican en una auditoría e incluyen técnicas y prácticas que son considerados necesarios en las circunstancias.

### Recomendaciones

Constituyen las medidas sugeridas por el auditor a la administración de la entidad examinada para la superación de las observaciones identificadas. Deben estar dirigidas a los funcionarios que tengan competencia para disponer su adopción y estar encaminadas a superar la condición y las causas de los problemas.

### Responsabilidad (traducción del inglés accountability)

Se entiende como el deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y, ante el público, por los fondos o bienes del Estado a su cargo y/o por una misión u objetivo asignado y aceptado.

### Revisión estratégica

Tiene como objetivo explorar en forma efectiva y eficiente las áreas de trabajo de auditoría establecidas durante la etapa de revisión general y profundizar el conocimiento inicial de los asuntos más importantes.

### Síntesis

Tiene como objetivo hacer que el informe sea de mayor utilidad para los usuarios. Como de los receptores de los

informes sólo leerán la síntesis, es importante que ésta refleje el contenido del informe de manera clara y precisa. La síntesis debe presentar en forma exacta, clara y justa los aspectos más importantes del informe, a fin de evitar errores de interpretación.

### Sistema de información contable

Está constituido por los métodos y procedimientos establecidos para registrar, procesar, resumir e informar sobre las operaciones financieras de una entidad. La calidad de la información que brinda el sistema afecta la capacidad de la gerencia para adoptar decisiones adecuadas que permitan controlar las actividades de la entidad.

### Sistema de Información Computarizada (SIC)

Parte de un sistema general de información que emplea el equipo, los métodos y los procedimientos necesarios para procesar la información por medios electrónicos.

### Sistema

Cualquier conjunto cohesionado de elementos que están dinámicamente relacionados para lograr un propósito determinado.

### Técnicas de auditoría

Son métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener evidencia necesaria que fundamente su opinión.

## APENDICES

- Apéndice 1: Resumen de las principales disposiciones legales de la Contraloría General de la República.
- Apéndice 2: Disposiciones complementarias de la Contraloría General de la República.
- Apéndice 3: Normas de Auditoría Gubernamental.
- Apéndice 4: Debilidades en los factores del ambiente de control interno.
- Apéndice 5: Controles para el sistema de información computarizada (Ambiente SIC).
- Apéndice 6: Guía del auditado.

## APÉNDICE 1

### Resumen de las principales disposiciones legales de la Contraloría General de la República

1. El Artículo 82° de la Constitución Política de 1993, precisa que la Contraloría General de la República, es el órgano superior del Sistema Nacional de Control que tiene a su cargo la supervisión de la legalidad de la ejecución del presupuesto del Estado, de las operaciones de la deuda pública y de los actos de las instituciones sujetas a su control.

2. En diciembre de 1992, se sanciona el Decreto Ley N° 26162, Ley del Sistema Nacional de Control, la cual establece que el Sistema Nacional de Control está conformado por la Contraloría General de la República y las Auditorías de los Poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, Auditorías Regionales, Auditorías de Municipalidades, Auditorías de Organismos Autónomos, Auditorías de Instituciones y personas de derecho público y Auditorías de empresas que conforman la actividad empresarial del Estado. Esta norma precisa que la Contraloría General de la República es el órgano rector del Sistema, tiene autonomía funcional, administrativa y financiera.

3. Las funciones que desarrolla el Sistema Nacional de Control se refieren a:

- verificación periódica del resultado de la gestión pública, a la luz del grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía que hayan exhibido las entidades en el uso de los recursos públicos;

- verificación del cumplimiento por las entidades de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción; y,

- evaluar la eficacia de los sistemas de administración y control y, establecer las causas de errores e irregularidades para recomendar las medidas correctivas.

4. La Constitución Política de 1979, en su Artículo 146°, asigna a la Contraloría General la calidad de organismo autónomo y central del Sistema Nacional de Control y le encarga, la supervigilancia de la ejecución de los presupuestos del sector público, de las operaciones de la deuda pública y, de la gestión y utilización de bienes y recursos públicos.

5. En noviembre de 1971, se sanciona por Decreto Ley N° 19039, la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control, la misma que reconoce a la Contraloría General de la República, las siguientes prerrogativas:

- máxima institución fiscalizadora del Estado, con autonomía administrativa y funcional y cuyo campo de acción recae en los campos financiero y administrativo.

- asegura su independencia y autonomía administrativa y funcional.

- establece dos tipos de control: control previo a cargo de la administración y, control posterior externo, por intermedio de la Contraloría General de la República y las Unidades de Auditoría Interna.

- amplía su presupuesto autorizado.

- otorga al Contralor General de la República el rango de Ministro de Estado.

6. Entre las atribuciones conferidas por la ley N° 14816, pueden mencionarse las siguientes:

- controlar los resultados físicos o metas cuantificables

- asumir la dirección y administración presupuestaria temporal de cualquier oficina pública que sea intervenida

- juzgar en vía administrativa las cuentas de las entidades del sector público

- informar previamente sobre los proyectos de contrato que en cualquier forma comprometan el crédito o la capacidad financiera del Estado, inclusive el otorgamiento de avales y garantías; e,

- informar de inmediato al titular del respectivo pliego y a las Cámaras Legislativas, de todos los casos de infracción de las disposiciones legales reglamentarias.

7. En 1964 se sanciona la ley N° 14816, Ley Orgánica del Presupuesto Funcional de la República, en cuyo artículo IX, se precisa la independencia administrativa y funcional de la Contraloría General de la República, así como sus atribuciones, jurisdicción y competencia propia para determinar las responsabilidades administrativas de los funcionarios y servidores públicos.

8. A partir de 1933, la Contraloría General de la República adquiere rango constitucional, en cuyo Artículo 10° prevé, la creación de un departamento especial encargado del control de la ejecución del Presupuesto General de la República y la gestión de las entidades que recauden o administren rentas o bienes del Estado.

9. Hasta 1929 el control fiscal estuvo conducido exclusivamente por el Tribunal de Cuentas; sin embargo, mediante Decreto Supremo de 26 de setiembre de 1929, se crea la Contraloría General de la República como una repartición administrativa del ex Ministerio de Hacienda y Comercio, con el encargo de asegurar el exacto cumplimiento de la Ley Orgánica del Presupuesto y el equilibrio presupuestal. Esta norma fue ratificada mediante Ley N° 6784 del 28 de febrero de 1930, en cuyo texto se precisan que sus funciones se refieren al control de los gastos de presupuesto y rendiciones de cuenta, fiscalización previa de los gastos y organización de la contabilidad de las Contadurías Ministeriales. En aquel entonces, la Contraloría General de la República tenía su sede en un ambiente del Palacio de Gobierno.

10. La ley de 02 de enero de 1840, varió la denominación por la de Tribunal de Cuentas, por considerar que esta denominación guardaba mayor armonía con su labor de juzgamiento de cuentas. El Tribunal de Cuentas en cumplimiento de sus funciones debía examinar, calificar y decidir las cuentas que debían rendir quienes administraban, recaudaban o invertían valores públicos.

11. El Artículo 152° de la Constitución Política de 1823, estableció que en la sede de la capital de la República... *funcionará una Contaduría General con un Jefe y los empleados necesarios que examine, glose y fenezca las cuentas de todos los productos e inversiones de Hacienda.* Posteriormente, por Decreto Supremo del 13 de octubre de 1826, se completó la denominación de la institución con el de Contaduría General de Valores, Cobro y Distribución de Hacienda.

## APÉNDICE 2

### Disposiciones complementarias de la Contraloría General de la República

#### Decreto Ley N° 21146 del 13 de mayo de 1975

Establece la prohibición de donaciones entre entidades del sector público nacional y de éstas a las del sector no público, excepto aquellas que sean autorizadas por Decreto Supremo expedido con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros. Asimismo, su Artículo 3° precisa que "corresponde a la Contraloría General de la República, controlar el destino que se dé a la donación, estableciendo en su caso, las responsabilidades a que hubiere lugar".

#### Decreto Ley N° 21942 del 27 de setiembre de 1977

El Artículo Primero del citado dispositivo indica que las mercancías donadas provenientes del extranjero, consignadas al Gobierno Central, Gobiernos Locales, Instituciones y Organismos Públicos, así como las donadas por concepto de Cooperación Técnica Internacional y las consignadas a Instituciones privadas debidamente acreditadas en sus respectivos Sectores, dedicadas a fines asistenciales o educacionales en forma gratuita, gozarán de tratamiento preferencial en el despacho por las Aduanas de la República y estarán libres de pago de derechos específicos y adicionales consolidados en el Arancel de Aduanas, no siendo requisitos para estos casos, la expedición de resolución liberatoria.

Su Artículo 4° precisa que "La Contraloría General de la República establecerá el procedimiento selectivo de control sobre las entidades públicas y privadas beneficiarias del régimen de donación a que se refiere el Artículo 1° del presente Decreto Ley".

#### Ley N° 23733 del 9 de diciembre de 1983

El Artículo 86° de la Ley Universitaria, establece que las Universidades están sujetas al Sistema Nacional de Control. También lo están las Universidades Privadas en cuanto a la asignación que reciben del Estado.

#### Ley N° 24786 del 29 de diciembre de 1987

La Ley del Instituto Peruano de Seguridad Social establece en su Artículo 22° que la Inspectoría General es el órgano de control institucional; depende técnicamente y funcionalmente de la Contraloría General. Su titular será nombrado previa aprobación del Contralor General.

**Texto Único Ordenado de la Ley de Bases de Regionalización, Decreto Supremo N° 071-88-PCM del 14 de junio de 1988**

La Décima Novena Disposición Complementaria y Transitoria indica que el Gobierno Regional tiene órganos de control, apoyo, asesoramiento y de concertación. El órgano de control está a cargo de un Inspector Regional, quien es designado por la Contraloría General.

**Decreto Legislativo N° 608 del 11 de julio de 1990**

El Artículo 50° del citado dispositivo establece que "La Superintendencia de Banca y Seguros brinda a la Contraloría General, información relativa a operaciones financieras, de aquellas personas comprendidas en su accionar de control, así como de terceros involucrados en éstas. En igual forma, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria facilitará las Declaraciones Juradas del Impuesto a la Renta de los funcionarios y Servidores del Estado que la Entidad Fiscalizadora Superior indique, a efectos de la evaluación de los signos exteriores de riqueza, en cumplimiento de las disposiciones presupuestales pertinentes sin perjuicio de mantenerse la confidencialidad que obliga la Ley".

**Ley N° 26703 del 29 de diciembre de 1996**

El Artículo 40° de la Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, establece que la Contraloría General de la República y los órganos de auditoría interna de las Entidades del Sector Público ejercen el control gubernamental del presupuesto, comprendiendo el control de la legalidad y el de gestión, según lo estipulado en la Ley del Sistema Nacional de Control.

**Ley N° 26703 De Gestión Presupuestaria del Estado**

El Artículo 58° de la ley establece que en caso que el monto de los presupuestos adicionales de obra que exceda el 15% del valor de la obra contratada (contrato principal reajustado), se requiere la autorización previa de la Contraloría General de la República, quien tendrá diez días hábiles improrrogables para revisar si la documentación presentada está completa y veinte días hábiles improrrogables para su calificación; precisándose además que ... "De no emitirse la autorización respectiva en el período señalado, se aplica el silencio administrativo positivo, entendiéndose que el pago adicional es procedente y podrá continuar con la ejecución de la obra".

**Ley N° 27013 De Presupuesto del Sector Público para 1998**

De acuerdo a su Artículo 15° la Contraloría General de la República supervisa y controla el gasto del Programa del Vaso de Leche - Ley N° 24059 a nivel nacional (provincial y distrital), requiriendo a las municipalidades respectivas la correspondiente rendición de cuenta del gasto efectuado.

**APENDICE 3****Normas de Auditoría Gubernamental-NAGU**

La normatividad que rige el desarrollo de la auditoría en el sector público, se encuentra dada por las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República y aprobada mediante Resolución de Contraloría N° 162-95-CG del 26 de setiembre de 1995.

Las NAGU son de aplicación y cumplimiento obligatorio por parte del personal de la Contraloría General de la República y de los Órganos de Auditoría Interna de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control. Asimismo, son aplicables al personal de las Sociedades de Auditoría cuando sean designadas por el Organismo Superior de Control para efectuar auditoría gubernamental.

Corresponde a los auditores gubernamentales aplicar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas -NAGA, las Normas Internacionales de Auditoría -NIA y las Normas de Auditoría Gubernamental-NAGU.

Las Normas de Auditoría Gubernamental corresponden a las materias siguientes:

Normas Generales
Normas relativas a la planificación de la auditoría gubernamental.
Normas relativas a la ejecución de la auditoría gubernamental.
Normas relativas al informe de auditoría gubernamental.

**I. INTRODUCCIÓN**

Las Normas de Auditoría Gubernamental -NAGU, son los criterios que determinan los requisitos de orden personal y profesional del auditor, orientados a uniformar el trabajo de la auditoría gubernamental y obtener resultados de calidad.

Constituyen un medio técnico para fortalecer y uniformar el ejercicio profesional del auditor gubernamental y permiten la evaluación del desarrollo y resultados de su trabajo, promoviendo el grado de economía, eficiencia y eficacia en la gestión de la entidad auditada.

Se fundamentan en la Ley del Sistema Nacional de Control, su reglamento y en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Las NAGA son aplicables en su totalidad cuando se trata de una auditoría financiera, y en lo aplicable, en una auditoría de asuntos financieros en particular y otros exámenes especiales. La auditoría de gestión requiere, sin embargo, normas complementarias y específicas para satisfacer las necesidades propias de los citados exámenes.

Los auditores deben seleccionar y aplicar las pruebas y demás procedimientos de auditoría que, según su criterio profesional, sean apropiadas en las circunstancias para cumplir los objetivos de cada auditoría. Esas pruebas y procedimientos deben planearse de tal modo que permitan obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar razonablemente las opiniones y conclusiones que se formulen en relación con los objetivos de la auditoría.

Las normas de auditoría gubernamental son de cumplimiento obligatorio, bajo responsabilidad, por los auditores de la Contraloría General de la República, de los Órganos de Auditoría Interna y de las entidades sujetas al sistema y de las sociedades de auditoría designadas por el Organismo superior de control. Asimismo, son de observancia, por los profesionales y/o especialistas de otras disciplinas que participen en el proceso de la auditoría gubernamental.

Se caracterizan por ser flexibles, permitiendo su adaptabilidad y actualización, de ser necesario; así como servir de estándares para ponderar la eficiencia y efectividad de la auditoría. Su estructura es la siguiente:

- Código, son los numerales que referencian al grupo de las normas y el orden que tienen dentro de cada grupo.
- Título, es la denominación de la norma.
- Enunciado, es la exposición breve de la normas.
- Detalle del enunciado, es la parte de la norma que facilita su interpretación y correcta aplicación.
- Limitación al alcance, es la parte de la norma que precisa las excepciones a su cumplimiento.

**II. MARCO CONCEPTUAL****1. Auditoría Gubernamental**

La auditoría gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, elaborando el correspondiente informe.

Se debe efectuar de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental y disposiciones especializadas emitidas por la Contraloría General, aplicando las técnicas, métodos y procedimientos establecidos por la profesión del contador público.

Tiene por objetivos:

- Evaluar la correcta utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Determinar la razonabilidad de la información financiera.
- Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos y los resultados obtenidos en relación a los recursos asignados y al cumplimiento de los planes y programas aprobados de la entidad examinada.
- Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública.
- Fortalecer el sistema de control interno de la entidad auditada.

Corresponde ejercer la Auditoría Gubernamental a los auditores de la Contraloría General de la República, de los Órganos de Auditoría Interna -OAI de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control y de las Sociedades de Auditoría designadas.

El auditor gubernamental es el profesional que reúne los requisitos necesarios para el ejercicio del trabajo de auditoría en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, aplicando las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas -NAGA, las Normas Internacionales de Auditoría -NIA y las presentes Normas de Auditoría Gubernamental -NAGU.

La auditoría gubernamental es externa cuando es realizada directamente por la Contraloría General; por los Órganos de Auditoría Interna en otras entidades del Sistema y por las Sociedades de Auditoría, debidamente autorizados y designadas, respectivamente.

Es interna cuando es ejercida por los Órganos de Auditoría Interna de las propias entidades sujetas al Sistema Nacional de Control.

El proceso de la auditoría gubernamental comprende las etapas de: i) planificación, ii) ejecución y iii) elaboración del informe. Se inicia con la formulación del respectivo plan y culmina con la remisión del informe al titular de la entidad examinada y, un ejemplar a la Contraloría General de la República.

La elaboración y presentación del informe de auditoría o examen especial es de responsabilidad conjunta del auditor encargado y del supervisor.

## 2. Tipos de auditoría gubernamental

La auditoría gubernamental, cuyo tipo se define por sus objetivos, se clasifica en auditoría financiera y auditoría de gestión o de desempeño.

### a. AUDITORIA FINANCIERA

La auditoría financiera, a su vez, comprende a la auditoría de estados financieros y la auditoría de asuntos financieros en particular.

La auditoría de estados financieros tiene por objetivo determinar si los estados financieros del ente auditado presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Este tipo de auditoría es efectuada usualmente en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control por Sociedades de Auditoría designadas por la Contraloría General de la República.

La auditoría de asuntos financieros en particular se aplica a programas, actividades, funciones o segmentos, con el propósito de determinar si éstos se presentan de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas Internacionales de Auditoría que rigen a la profesión contable en el país son aplicables a todos los aspectos de la auditoría financiera.

### b. AUDITORIA DE GESTIÓN

Su objetivo es evaluar el grado de economía, eficiencia y eficacia en el manejo de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores y funcionarios del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la legislación presupuestal o por la entidad que haya aprobado el programa o la inversión correspondiente. La auditoría de gestión puede tener, entre otros, los siguientes propósitos:

1. Determinar si la entidad requiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente.
2. Establecer las causas de ineficiencias o prácticas antieconómicas.
3. Evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que produce los resultados deseados.

Generalmente, al término de una auditoría de gestión el auditor no expresa una opinión sobre el nivel integral

de dicha gestión o el desempeño de los funcionarios. Por tanto, estas normas no prevén que se exija al auditor una opinión de esa naturaleza. Sin embargo, el auditor deberá presentar en su informe, hallazgos y conclusiones respecto a la magnitud y calidad de la gestión de desempeño, así como en relación con los procesos, métodos y controles internos específicos, cuya eficiencia y eficacia considera susceptible de mejorarse. Si estima que existen posibilidades de mejoría, el auditor deberá recomendar las medidas correctivas apropiadas.

## 3. Examen Especial

Se denomina examen especial a la auditoría que puede comprender o combinar la auditoría financiera -de un alcance menor al requerido para la emisión de un dictamen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas- con la auditoría de gestión -destinada, sean en forma genérica o específica, a la verificación del manejo de los recursos presupuestarios de un periodo dado-, así como al cumplimiento de los dispositivos legales aplicables.

También tiene como objetivos específicos, entre otros, determinar si la programación y formulación presupuestaria se ha efectuado en función de las metas establecidas en los planes de trabajo de la entidad, evaluar el grado de cumplimiento y eficiencia de la ejecución del presupuesto, en relación a las disposiciones que lo regulan y al cumplimiento de las metas y objetivos establecidos, así como determinar la eficiencia, confiabilidad y la oportunidad con que se evalúa el presupuesto de las entidades.

Asimismo, se efectúan exámenes especiales para investigar denuncias de diversa índole y ejercer el control de las donaciones recibidas, así como de los procesos licitatorios, del endeudamiento público y cumplimiento de contratos de gestión gubernamental, entre otros.

El examen especial es efectuado por la Contraloría General de la República y por los Órganos de Auditoría Interna del Sistema, como parte del alcance del trabajo necesario para emitir el informe anual sobre la Cuenta General de la República preparada por la Contaduría Pública de la Nación.

## NORMAS GENERALES

- 1.10 Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- 1.20 Independencia
- 1.30 Cuidado y esmero profesional
- 1.40 Confidencialidad
- 1.50 Participación de profesionales y/o especialistas
- 1.60 Control de Calidad

### NAGU. 1.10 Entrenamiento técnico y capacidad profesional (\*)

El auditor gubernamental debe poseer un adecuado entrenamiento técnico, la experiencia y competencia profesional necesarios para la ejecución de su trabajo. (\*) Normas de Auditoría generalmente aceptada.

El entrenamiento técnico constituye la preparación en las técnicas de auditoría y la constante actualización profesional, así como el desarrollo de habilidades necesarias para asegurar la calidad del trabajo de auditoría.

A fin de lograr el cumplimiento de esta Norma, los Órganos conformantes del Sistema Nacional de Control, deben promover y realizar programas de capacitación en técnicas necesarias para garantizar la capacidad e idoneidad profesional del personal que participa en el proceso de la auditoría gubernamental.

La competencia profesional es la cualidad que caracteriza al auditor por el nivel de idoneidad y habilidad profesional que ostenta para efectuar su labor acorde con los requerimientos y exigencias que demanda el trabajo de auditoría.

### NAGU.1.20 Independencia (\*)

El auditor debe adoptar una actitud de independencia de criterio respecto de la entidad examinada y se

mantendrá libre de cualquier situación que pudiera señalarse como incompatible con su integridad y objetividad.

(\*) Norma de auditoría generalmente aceptada.

La independencia de criterio es la cualidad que permite apreciar que los juicios formulados por el auditor estén fundados en elementos objetivos de los aspectos examinados.

El auditor deberá considerar no solamente si es independiente y sus actividades le permiten proceder de acuerdo a ello, sino también si existe motivo que pudiera dar lugar a que otros cuestionaran su independencia.

Deberá abstenerse de participar en la realización de una auditoría en caso de incompatibilidad o conflictos de interés manifiestos.

El auditor estará libre de impedimentos personales y profesionales para garantizar una labor imparcial y objetiva en la entidad examinada. Se halla impedido de participar en la ejecución de acciones de control en la entidad donde haya laborado anteriormente y que comprendan áreas y/o aspectos en los cuales intervino o participó directa o indirectamente.

El auditor gubernamental se encuentra impedido de recibir beneficios en cualquier forma, para sí o para otro, proveniente de personas naturales o jurídicas vinculadas a la entidad en la cual se efectúa la acción de control.

Tampoco deberá realizar actividad política partidaria durante el ejercicio funcional del cargo ni emitir opinión, intervenir o participar en actos de decisión, gestión o administración de la entidad donde realice su examen.

En los Órganos conformantes del Sistema Nacional de Control se establecerán los mecanismos adecuados que cautelen debidamente la independencia del auditor, que incluyan la presentación de una manifestación personal de independencia.

#### **NAGU.1.30 Cuidado y esmero profesional (\*)**

El auditor debe actuar con el debido cuidado profesional a efectos de cumplir con las normas de auditoría durante la ejecución de su trabajo y en la elaboración del informe.

(\*) Norma de auditoría generalmente aceptada.

El debido cuidado y esmero profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas y procedimientos de auditoría que habrán de aplicarse en ella.

Implica también que basándose en su buen juicio, aplique correctamente las pruebas y demás procedimientos de auditoría y evalúe los resultados para la preparación del informe correspondiente.

El auditor adquiere la capacidad, madurez de juicio y habilidad necesaria a base de la práctica constante, bajo supervisión adecuada y entrenamiento permanente.

Los niveles jerárquicos superiores cautelarán que el personal a su cargo mantenga un desempeño y conducta funcional acorde con las normas que rigen el Sistema Nacional de Control. En caso de apreciar un incumplimiento o transgresión deberán informar a los funcionarios competentes sobre dichos actos a fin que se apliquen las correspondientes medidas correctivas.

#### **NAGU.1.40 Confidencialidad**

El auditor gubernamental debe mantener absoluta reserva respecto a la información que conozca en el transcurso de su trabajo.

La confidencialidad conlleva mantener estricta reserva respecto al proceso y los resultados de la auditoría, no revelando los hechos, datos y situaciones que sean de conocimiento del auditor por el ejercicio de su actividad profesional.

Sólo podrá acceder a la información relacionada con el examen, el personal vinculado directamente con la dirección y ejecución del trabajo de auditoría.

En los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control se establecerán políticas orientadas a asegurar la debida confidencialidad. Esta obligación subsistirá aún después de cesar en sus funciones.

El auditor gubernamental debe desarrollar su actividades profesionales de acuerdo a los correspondientes Códigos de Ética Profesional.

#### **NAGU. 1.50 Participación de profesionales y/o especialistas**

Integrarán el equipo de auditoría, en calidad de apoyo, los profesionales y/o especialistas que ejercen sus actividades en campos diferentes a la auditoría gubernamental, cuando sus servicios se consideren necesarios para el desarrollo del examen. De ser pertinente, los resultados de sus labores se incluirán en el Informe o como anexos al mismo.

Los profesionales y/o especialistas, son personas naturales o jurídicas, que poseen idoneidad, conocimiento y experiencia en determinado campo técnico distinto al ejercicio de la auditoría gubernamental, cuyos servicios podrán ser utilizados de acuerdo a los objetivos y alcance del examen.

Cuando se requiera el trabajo del indicado personal de apoyo especializado, el auditor, previamente a su incorporación, debe cerciorarse de su competencia y habilidad en sus respectivas especialidades.

Ejercerán su labor bajo la dirección del auditor encargado, estando obligados, bajo responsabilidad, a sujetar su accionar a las normas de auditoría gubernamental en lo que resulte aplicable.

Periódicamente presentarán avances de su trabajo, debiendo al término del mismo alcanzar un informe documentado, que incluya las respectivas conclusiones, observaciones y recomendaciones, en concordancia con los objetivos del examen y la normativa vigente.

#### **NAGU. 1.60 Control de calidad**

La Contraloría General de la República, los Órganos de Auditoría Interna conformantes del Sistema Nacional de Control y las Sociedades de Auditoría designadas, deben establecer y mantener un adecuado sistema interno de control de calidad que permita ofrecer seguridad razonable de que la auditoría se ejecuta en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental.

El control de calidad es el conjunto de políticas y procedimientos, así como los recursos técnicos especializados para cerciorarse que las auditorías se realizan de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental.

Un apropiado sistema interno de control de calidad debe permitir obtener una razonable seguridad de que: i) se cumplen las normas de auditoría gubernamental, ii) se han establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados, iii) se cumplen con requisitos de calidad profesional y iv) se lleva a cabo una capacitación y supervisión documentada.

Un sistema interno de control de calidad comprende el establecimiento de políticas y procedimientos respecto a:

a) Controles generales de calidad, relativos al desarrollo de instrumentos técnicos normativos básicos para la ejecución de la auditoría gubernamental; selección, capacitación y entrenamiento de los auditores; y cualidades personales.

b) Controles durante el desarrollo de la auditoría, relativos a la supervisión sobre el trabajo delegado en personal idóneo; dirección sobre el trabajo, con instrucciones adecuadas; e inspección respecto al grado de aplicación de los procedimientos diseñados para mantener la calidad de los trabajos de auditoría.

c) Controles después de culminada la auditoría, relativos al establecimiento de políticas y procedimientos para confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado en forma satisfactoria y asegurar la calidad de los informes.

### **NORMAS PARA LA PLANIFICACIÓN (PLANEAMIENTO) DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

- 2.10 Planificación general
- 2.20 Planificación específica
- 2.30 Programas de auditoría
- 2.40 Archivo permanente

#### **NAGU. 2.10 Planificación general**

La Contraloría General de la República y los Órganos de Auditoría Interna conformantes del Sistema Nacional de Control, planificarán sus actividades de auditoría a través de sus Planes Anuales, aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad, y evaluarán periódicamente la ejecución de sus planes.

El Plan Anual de Auditoría Gubernamental, es el documento que contiene el conjunto de actividades de auditoría y el universo de entidades y/o áreas, según corresponda, a examinar durante el periodo de un año y será elaborado en concordancia con las políticas y disposiciones establecidas por la Contraloría General de la República.

El citado Plan es de naturaleza reservada, para cuyo efecto los niveles pertinentes adoptarán medidas cautelatorias siendo obligación del personal vinculado con las acciones de auditoría, mantener una absoluta confidencialidad de su contenido.

El Contralor General, en uso de las atribuciones conferidas por la Ley del Sistema Nacional de Control, dicta los lineamientos de política que rigen la planificación de la Auditoría Gubernamental en armonía con los Planes y Programas de Desarrollo Nacional y aprueba los Planes Anuales de Auditoría de las entidades sujetas al Sistema.

En la Contraloría General cada unidad orgánica de línea planificará anualmente sus acciones. En el caso de las entidades sujetas al Sistema lo efectuará el Jefe del Órgano de Auditoría Interna, de acuerdo a las prioridades establecidas para el logro de los objetivos y metas institucionales o sectoriales según sea el caso.

Los Planes Anuales de Auditoría serán flexibles a fin de permitir cambios que previa autorizaciones considere necesario efectuar de acuerdo a las circunstancias.

Los citados planes serán objeto de consolidación en el denominado Plan Nacional Anual de Auditoría Gubernamental y serán elaborados de conformidad con los Objetivos y Lineamientos de Política Institucional aprobados por la Contraloría General.

La estructura del contenido de los planes, guardará armonía con los objetivos y lineamientos de Política Institucional del Plan Nacional que apruebe la Contraloría General de la República.

La Contraloría General y los Órganos de Auditoría Interna conformantes del Sistema evaluarán periódicamente la ejecución de los Planes Anuales de Auditoría, formulando el correspondiente informe.

#### **LIMITACIONES AL ALCANCE**

Las sociedades de auditoría están exceptuadas del cumplimiento de la presente norma debido a la naturaleza de su designación por la Contraloría General de la República.

#### **NAGU. 2.20 Planificación específica (\*)**

El trabajo del auditor debe ser adecuadamente planificado a fin de asegurar la realización de una auditoría de alta calidad y debe estar basado tanto en el conocimiento de la actividad que desarrolla la entidad a examinar como de las disposiciones legales que la afectan.

La planificación de una auditoría implica desarrollar una estrategia general para su conducción a fin de asegurar que el auditor tenga un cabal conocimiento y comprensión de las actividades, sistemas de control e información y disposiciones legales aplicables a la entidad; que le permitan evaluar el nivel de riesgo de auditoría así como determinar y programar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar.

La planificación de la auditoría debe incluir la evaluación de los resultados de la gestión de la entidad a examinar en relación a los objetivos, metas y programas previstos.

La información que necesita para planificar la auditoría varía de acuerdo con los objetivos de la misma y con la entidad sujeta a examen. En determinados casos se puede realizar un estudio preliminar de la entidad antes de preparar el plan para ejecutar el trabajo de campo. El estudio preliminar constituye un método de apoyo eficaz para seleccionar las áreas específicas donde se va a practicar la auditoría y para obtener información que habrá de utilizarse en la planificación. Es un proceso que permite conseguir rápidamente información sobre la organización, programas, actividades y funciones de la entidad, aunque sin someterla a una verificación detallada.

Al concluir la recolección y estudio de información el auditor documentará su trabajo mediante:

- a. Descripción de las actividades de la entidad, resumidas en los papeles de trabajo, sustentadas con la documentación obtenida de la entidad, como flujogramas sobre los procedimientos de las áreas más significativas, etc.
- b. Emisión de un Memorandum de Planificación cuya estructura básica contendrá:

- Objetivos del examen, son los resultados que se espera alcanzar.
- Alcance del examen, grado de extensión de las labores de auditoría que incluye áreas, aspectos y periodos a examinar.
- Descripción de las actividades de la entidad.
- Normativa aplicable a la entidad, especialmente relacionadas con las áreas materia de evaluación.
- Informes a emitir y fecha de entrega.
- Identificación de áreas críticas definiendo el tipo de pruebas a aplicar. Se efectúa en los casos de objetivos predeterminados.
- Puntos de atención, situaciones importantes a tener en cuenta durante la conducción del examen, incluyendo denuncias que se hubieran recibido.
- Personal, nombre y categoría de los auditores que conforman el equipo de auditoría. Asimismo, las tareas asignadas a cada uno, de acuerdo a su capacidad y experiencia.
- Funcionarios de la entidad a examinar.
- Presupuesto de tiempo, por categorías, áreas y visitas.
- Participación de otros profesionales y/o especialistas, de acuerdo a las áreas materia de evaluación.
- Aspectos denunciados, referidos a hechos de importancia relacionados con la entidad a examinar.

La responsabilidad por la preparación del Memorandum de Planificación corresponde al auditor encargado y al supervisor; a revisión y aprobación a los niveles gerenciales competentes.

En el caso de las entidades sujetas al Sistema, el Jefe del Órgano de Auditoría Interna aprobará el Memorandum de Planificación.

#### **NAGU. 2.30 Programas de auditoría**

Para cada auditoría gubernamental deben prepararse programas específicos que incluyan objetivos, alcance de la muestra, procedimientos detallados y oportunidad de su aplicación, así como el personal encargado de su desarrollo.

Los programas de auditoría comprenden una relación ordenada de procedimientos a ser aplicados en el proceso de la auditoría, que permitan obtener las evidencias

competentes y suficientes para alcanzar el logro de los objetivos establecidos.

Se desarrollan a partir del conocimiento de la entidad y sus sistemas. El auditor se apoya en este conocimiento para establecer la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar.

Su flexibilidad debe permitir modificaciones, mejoras y ajustes que a juicio del auditor encargado y supervisor se consideren pertinentes durante el curso de la auditoría.

Los programas de auditoría guían la acción del auditor y sirven como elemento para el control de la labor realizada. Deben también permitir la evaluación del avance del examen y la correcta aplicación de los procedimientos, cautelando que la consecución de los resultados esté de acuerdo con los objetivos propuestos.

El programa de auditoría debe ser lo suficientemente detallado de manera que sirva de guía y como medio para controlar la adecuada ejecución del trabajo.

La responsabilidad de la elaboración de los respectivos programas corresponde al auditor encargado y supervisor.

#### **NAGU. 2.40 Archivo permanente**

Para cada entidad sujeta a control se debe implantar, organizar y mantener actualizado el archivo permanente.

El archivo permanente está conformado por un conjunto orgánico de documentos que contienen copias y/o extractos de información de interés, de utilización continua o necesaria para futuros exámenes, básicamente relacionada con:

- Ley orgánica de la entidad y normas legales que regulan su funcionamiento.
- Organigrama aprobado.
- Reglamento de Organización y Funciones - ROF aprobado.
- Manual de Organización y Funciones - MOF aprobado.
- Flujogramas de las principales actividades de la entidad.
- Plan Operativo Institucional.
- Presupuesto institucional, incluyendo modificaciones y evaluaciones.
- Estados financieros.
- Informes de auditoría.
- Denuncias.
- Plan Anual de Control, incluyendo reprogramaciones.
- Informe de evaluación del Plan Anual.
- Resumen de las decisiones más importantes adoptadas por la Alta Dirección.
- Resoluciones y Directivas emitidas por la entidad.
- Convenios y Contratos trascendentes.

Se actualizará periódicamente a fin de permitir su fácil utilización, especialmente en la fase de planificación de las auditorías.

La responsabilidad de organizar el Archivo Permanente corresponde:

- a) A las Gerencias de Línea de la Contraloría General.
- b) A las Jefaturas de los Órganos de Auditoría Interna de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control.

#### **LIMITACIONES AL ALCANCE**

El cumplimiento de esta norma no es de aplicación a las Sociedades de Auditoría debido a que sus exámenes se supeditan a la designación de la Contraloría General, debiendo limitarse a mantener el archivo correspondiente a las auditorías que hayan realizado en armonía con la normativa vigente.

#### **NORMAS PARA EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

- 3.10 Estudio y evaluación del control interno.
- 3.20 Evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias
- 3.30 Supervisión del trabajo de auditoría
- 3.40 Evidencia suficiente, competente y relevante.
- 3.50 Papeles de trabajo
- 3.60 Comunicación de hallazgos de auditoría
- 3.70 Carta de representación

#### **NAGU. 3.10 Estudio y evaluación del control interno (\*)**

Se debe efectuar un apropiado estudio y evaluación del control interno para identificar las áreas críticas que requieren un examen profundo, determinar su grado de confiabilidad a fin de establecer la naturaleza, alcance, oportunidad y selectividad de la aplicación de procedimientos de auditoría.

(\*) Norma de auditoría generalmente aceptada.

El sistema de control interno comprende el plan de organización, los métodos, procedimientos y la función de auditoría interna establecidos dentro de una entidad pública, para salvaguardar su patrimonio contra el malgasto, pérdida y uso indebido, verificar la exactitud y veracidad de la información financiera y administrativa, promover la eficiencia en las operaciones y, comprobar el cumplimiento de los objetivos y políticas institucionales, así como de la normativa aplicable. Un apropiado sistema de control interno, también permite detectar posibles deficiencias y aquellos aspectos relacionados con la existencia de delitos, de ser el caso.

La administración de la entidad es responsable de implantar y mantener un sistema eficaz de control interno, cuya estructura comprende:

- a) Ambiente de control, que se refiere a la disposición general, actitud vigente y acciones adoptadas por parte de la administración con respecto al control y su importancia para la entidad.
- b) Sistemas de información y registro, consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad.
- c) Procedimientos de control, consisten en las políticas y procedimientos adicionales establecidos por la administración para lograr una razonable seguridad de que los objetivos específicos de la entidad serán alcanzados.

El estudio y evaluación del sistema de control interno tiene por objeto conocer con mayor precisión aquellos aspectos de importancia de la organización y funcionamiento de la entidad, así como, efectuar los ajustes de los programas y la aplicación detallada de procedimientos de auditoría, especialmente en las áreas críticas, que servirán como base para el establecimiento de los objetivos y alcance de la auditoría, la formulación de recomendaciones a considerarse en el informe y la determinación del grado de confianza de los controles implantados por la entidad.

El estudio y evaluación del sistema de control interno debe ser llevado a cabo de acuerdo al tipo de auditoría que se ejecute, sea financiera, de gestión o se trate de exámenes especiales.

Los auditores podrán evaluar, hasta donde sea necesario para cumplir los objetivos de la auditoría, aquellas políticas, procedimientos, prácticas y controles que sean aplicables a los programas, funciones y actividades que sean materia de la auditoría.

El relevamiento de información del sistema de control interno debe documentarse adecuadamente, teniendo en cuenta la forma en que se presente la información y, el criterio del auditor.

La evaluación del sistema de control interno comprende dos etapas:

1. Obtención de información acerca de su funcionamiento.
2. Comprobación de que los controles identificados funcionan efectivamente y logran sus objetivos.

En caso de encontrarse computarizados los sistemas de información y registro, el auditor debe establecer si los controles internos están funcionando apropiadamente, a fin de brindarle confianza respecto a la integridad de los datos procesados mediante medios informáticos.

Al término de esta evaluación el auditor emitirá el documento denominado Memorandum de Control Interno, el cual estará dirigido al titular de la entidad.

### **NAGU. 3.20 Evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias**

En la ejecución de la auditoría gubernamental debe evaluarse el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables cuando sea necesario para los objetivos de la auditoría.

En el desarrollo de la auditoría gubernamental, la evaluación del cumplimiento de las leyes y reglamentos es también importante debido a que los organismos, programas, servicios, actividades y funciones gubernamentales se crean generalmente por ley y están sujetos a disposiciones legales y reglamentarias más específicas que las que rigen en el sector privado. Dicha normativa establece, entre otros aspectos, qué debe hacer, quién debe hacerlo, las metas y objetivos por alcanzar, la población que se va a beneficiar, cuánto y en qué deberá gastarse.

Las fuentes de información sobre las disposiciones legales son diversas. Una adecuada fuente primaria constituye la entidad auditada, dado que conoce la legislación aplicable. Cuando la citada entidad reciba financiamiento de otro nivel gubernamental y se conozca su fuente, los auditores podrán recurrir a la organización que suministre los fondos para obtener y/o verificar información relacionada con las normas pertinentes.

Cuando sea necesario evaluar el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables, el auditor debe planificar la auditoría en tal forma que tenga una razonable seguridad de que se descubrirán posibles abusos o actos ilícitos que puedan influir significativamente en los resultados de la auditoría.

El auditor no necesariamente está capacitado para investigar actos ilícitos de ciertos tipos que por su especialización o complejidad competen a las autoridades responsables de investigar esa clase de hechos o de aplicar las leyes correspondientes. No obstante, está obligado a conocer las características y tipos de los riesgos potenciales del área auditada y de los actos ilícitos que puedan ocurrir en ella, para que esté en posibilidad de identificar los indicios de que esos actos puedan haber ocurrido.

La ejecución de una auditoría de conformidad con las normas de auditoría gubernamental no será garantía que habrán de descubrirse todos los abusos o actos ilícitos. El descubrimiento posterior de tales actos ocurridos durante el período que haya sido objeto de la auditoría, tampoco significará, necesariamente, que el desempeño del auditor fue inadecuado, a condición de que la auditoría se haya efectuado de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental establecidas.

### **NAGU. 3.30 Supervisión del trabajo de auditoría (\*)**

El trabajo de auditoría debe ser apropiadamente supervisado para mejorar su calidad y cumplir los objetivos propuestos.

(\*) Norma de auditoría generalmente aceptada.

La supervisión es un proceso técnico que consiste en dirigir y controlar la auditoría desde su inicio hasta la aprobación del informe por el nivel competente.

En la auditoría gubernamental, la supervisión será ejercida por el auditor encargado, el supervisor y los niveles inmediatos superiores vinculados directamente con el proceso del examen.

La supervisión se aplicará al planificar, ejecutar y elaborar el correspondiente informe de auditoría. Se debe dejar evidencia de la labor de supervisión que permita establecer la oportunidad y el aporte técnico al trabajo de auditoría.

La cantidad de trabajos de auditoría a supervisar dependerá de los objetivos y alcance de la auditoría, complejidad del trabajo y condiciones externas, como la distancia de las entidades a examinar.

### **NAGU. 3.40 Evidencia suficiente, competente y relevante (\*)**

El auditor debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.  
(\*) Norma de auditoría generalmente aceptada.

La evidencia deberá someterse a prueba para asegurarse que cumpla los requisitos básicos de suficiencia, competencia y relevancia. Los papeles de trabajo deberán mostrar los detalles de la evidencia y revelar la forma en que se obtuvo.

## **CARACTERÍSTICAS DE LA EVIDENCIA**

### **a. Suficiencia.**

Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones del auditor. La evidencia será suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor podrá adquirir certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. Para determinar si la evidencia es suficiente, se requiere aplicar el criterio profesional. Cuando sea conveniente, se podrá emplear métodos estadísticos con ese propósito.

### **b. Competencia.**

Para que sea competente, la evidencia debe ser válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad. De ser así, deberá obtener evidencia adicional o revelar esa situación en su informe.

Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente, si bien no deberán considerarse suficientes para determinar la competencia.

La evidencia que se obtiene de fuentes independientes es más confiable que la obtenida del propio organismo auditado.

La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido un sistema de control interno apropiado es más confiable que aquella que se obtiene cuando el sistema de control interno es deficiente, no es satisfactorio o no se ha establecido.

La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.

Los documentos originales son más confiables que sus copias.

La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permite a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).

### **c. Relevancia.**

Se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso. La información que se utilice para demostrar o

refutar un hecho será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho. Si no lo hace, será irrelevante y, por consiguiente, no deberá incluirse como evidencia.

Cuando lo estimen conveniente, el auditor deberá obtener de los funcionarios de la entidad auditada declaraciones por escrito respecto a la relevancia y competencia de la evidencia que haya obtenido.

## CLASIFICACIÓN DE LA EVIDENCIA

### a. Evidencia física.

Se obtiene mediante inspección u observación directa de actividades, bienes o sucesos.

La evidencia de esta naturaleza puede presentarse en forma de memorándum (donde se resumen los resultados de la inspección o de la observación), fotografías, gráficos, mapas o muestras materiales.

### b. Evidencia documental.

Consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño.

### c. Evidencia testimonial.

Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas. Las declaraciones que sean importantes para la auditoría deberán corroborarse, siempre que sea posible, mediante evidencia adicional. También será necesario evaluar la evidencia testimonial para cerciorarse que los informantes no hayan estado influidos por prejuicios o tuvieran solo un conocimiento parcial del área auditada.

### d. Evidencia analítica.

Comprende cálculos, comparaciones, razonamientos y separación de la información en sus componentes.

## CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA PROVENIENTE DE SISTEMAS COMPUTARIZADOS.

Cuando la información procesada por medios electrónicos constituye una parte importante o integral de la auditoría y su confiabilidad sea esencial para cumplir los objetivos del examen, el auditor deberá cerciorarse de la relevancia y de la confiabilidad de esa información.

Para determinar la confiabilidad de la información, el auditor:

a) Podrá efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluya todas las pruebas que sean permitidas; o

b) Si no revisa los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o comprueba que esos controles no son confiables, podrá practicar pruebas adicionales o emplear otros procedimientos

Cuando el auditor utilice datos procesados por medios electrónicos o los incluya en su informe a manera de antecedentes o con fines informativos, por no ser significativos para los resultados de la auditoría, bastará generalmente que en el informe se cite la fuente de esos datos para cumplir las normas relacionadas con la exactitud e integridad de su informe.

### NAGU. 3.50 Papeles de trabajo

El auditor gubernamental debe organizar un registro completo y detallado de la labor efectuada y las conclusiones alcanzadas, en forma de papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo constituyen el vínculo entre el trabajo de planeamiento y ejecución, y el informe de auditoría. Por tanto, deberán contener la evidencia nece-

saria para fundamentar los hallazgos, opiniones y conclusiones que se presenten en el informe. Podrán incluir cintas, fotos, películas y discos.

No hay nada que sustituya a una comprensión adecuada de los objetivos de la auditoría, las razones por las cuales se emprenderá determinada tarea y la forma en que esa tarea contribuirá al cumplimiento de los objetivos. Esa comprensión se logra cuando el auditor dispone de papeles de trabajo debidamente planificados y organizados y, reciben instrucciones idóneas de sus supervisores.

La práctica de indicar claramente en los papeles de trabajo los fines que se persigan será muy útil para asegurarse que la información obtenida estará relacionada directamente con los objetivos de la auditoría y del informe correspondiente.

## PROPÓSITO

a. Contribuir a la planificación y realización de la auditoría.

b. Proporcionar el principal sustento del informe del auditor.

c. Permitir una adecuada ejecución, revisión y supervisión del trabajo de auditoría.

d. Constituir la evidencia del trabajo realizado y el soporte de las conclusiones, comentarios y recomendaciones incluidas en el informe.

e. Permitir las revisiones de calidad de la auditoría.

## REQUISITOS

a. Ser completos y exactos, con objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado. La concisión es importante, pero no deberá sacrificarse la claridad y la integridad con el único fin de ahorrar tiempo o papel.

b. Deben ser lo suficientemente claros, comprensibles y detallados para que un auditor experimentado, que no haya mantenido una relación directa con la auditoría esté en capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones mediante su revisión. No deben requerir de explicaciones orales.

c. Ser legibles y ordenados, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia.

d. Deben contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

## CONTENIDO

La forma y contenido de los papeles de trabajo se ven afectados por factores, tales como:

a. La naturaleza de la auditoría.

b. El tipo de informe a emitir.

c. La naturaleza y complejidad de la actividad de la entidad.

Como regla general, los papeles de trabajo deben contener:

a. El Memorándum de Planificación y los Programas de auditoría, que deben estar debidamente referenciados a los papeles de trabajo.

b. Objetivos, alcance y metodología, incluyendo los criterios usados para la selección de las muestras.

c. Indicación de la manera cómo se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron (fuentes).

d. Documentación del trabajo que sustente las conclusiones y juicios significativos.

e. Índices, referencias, cédulas y resúmenes adecuados.

f. Conclusiones sobre cada uno de los componentes en que se divida el examen.

g. Fecha y firma de la persona que los preparó.

h. Evidencia de las revisiones efectuadas al supervisar el trabajo realizado.

**PROPIEDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

Los papeles de trabajo son propiedad de los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control, y de las Sociedades de Auditoría, cuyos exámenes practicados constaron con la autorización de la Contraloría General.

El auditor cautelará la integridad de los papeles de trabajo, debiendo asegurar en todo momento y bajo cualquier circunstancia, el carácter secreto de la información contenida en los mismos.

**NAGU. 3.60 Comunicación de hallazgos de auditoría**

Durante el proceso de la auditoría, el auditor encargado debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos, a fin de que en un plazo fijado, presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados documentariamente, para su evaluación y consideración en el informe correspondiente. (Modificada por Resolución de Contraloría N° 112-97-CG del 20.6.97)

Para los efectos de esta normas, los hallazgos de auditoría se refieren a presuntas deficiencias o irregularidades identificadas como resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría.

El auditor gubernamental debe desarrollar sus hallazgos de auditoría y constarán en los papeles de trabajo, debidamente referenciados y documentados.

En los hallazgos de auditoría a ser comunicados, se deberá considerar: Condición y Criterio.

La comunicación de los hallazgos de auditoría, es el proceso mediante el cual el auditor, una vez evidenciadas las presuntas deficiencias o irregularidades, cumple en forma oportuna con dar a conocer a las personas comprendidas en las mismas, estén o no prestando servicios en la entidad examinada, para brindarles la oportunidad de presentar sus aclaraciones o comentarios debidamente documentados.

En la redacción de los hallazgos, el auditor debe utilizar lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma objetiva, concreta y concisa.

La comunicación se efectúa por escrito en forma reservada y directa, debiendo acreditarse su recepción. En caso de no ser ubicadas las personas comprendidas en los hallazgos materia de comunicación, serán notificadas a través del Diario Oficial El Peruano u otro de mayor circulación de la localidad en que se encuentre la entidad auditada.

La responsabilidad de la comunicación de hallazgos de auditoría y la oportuna evaluación de las aclaraciones o comentarios recepcionados, compete al Auditor encargado y al Supervisor de Auditoría.

El plazo para la entrega de las aclaraciones o comentarios será establecido a juicio del Auditor Encargado de acuerdo a las disposiciones correspondientes.

En la parte introductoria del Informe, se consignará un párrafo sobre el cumplimiento de la presente NAGU, bajo el rubro de "COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS DE AUDITORÍA". Para los efectos de la NAGU 4.40-CONTENIDO DEL INFORME, en su numeral A.4) se tendrá presente lo establecido en este párrafo.

**NAGU 3.70 Carta de Representación**

El auditor debe obtener una carta de representación del titular y/o del nivel gerencial competente de la entidad auditada.

La carta de representación es el documento por el cual el titular y/o nivel gerencial competente de la entidad auditada reconoce haber puesto a disposición del auditor la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período bajo examen y hasta la fecha de terminación del trabajo de campo.

Si el titular y/o niveles gerenciales se rehusarán a proporcionar al auditor el citado requerimiento, dicha situación se revelará en el informe de auditoría.

**NORMAS PARA EL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

- 4.10 Forma escrita
- 4.20 Oportunidad del informe
- 4.30 Presentación del informe
- 4.40 Contenido del informe
- 4.50 Informe Especial

**NAGU. 4.10 Forma escrita**

Los auditores deben preparar informes de auditoría por escrito para comunicar los resultados de cada examen.

No es propósito de esta norma limitar o evitar la discusión de los hallazgos, juicios, conclusiones y recomendaciones con personas responsables de la entidad o del área auditada.

Por el contrario, se recomiendan las discusiones de esa naturaleza. Sin embargo, deberá prepararse un informe por escrito independientemente de que se hayan llevado a cabo esas discusiones.

Los informes por escrito son necesarios para:

- a. Comunicar los resultados de la auditoría a funcionarios de los niveles apropiados de gobierno.
- b. Reducir el riesgo de los resultados sean erróneamente interpretados.
- c. Poner a disposición de las autoridades pertinentes los resultados del examen.
- d. Facilitar el seguimiento de los hallazgos y recomendaciones para verificar que se hayan adoptado las medidas correctivas apropiadas.

**NAGU. 4.20 Oportunidad del informe**

Los informes de auditoría deben emitirse lo más pronto posible a fin que su información pueda ser utilizada oportunamente por el titular de la entidad examinada y/o funcionarios de los niveles apropiados del gobierno.

A fin que sea de la mayor utilidad posible, el informe debe ser oportuno para lo cual es importante el cumplimiento de las fechas programadas para las distintas fases de la auditoría. Un informe preparado cuidadosamente puede ser de escaso valor para quienes se encarguen de tomar las decisiones si se recibe demasiado tarde. El auditor debe prever la emisión oportuna del informe y tener presente ese propósito al ejecutar la auditoría.

**NAGU. 4.30 Presentación del informe**

El informe debe ser preparado en lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta y objetiva con los hechos observados.

El auditor no debe suponer que el usuario del informe posee conocimientos detallados sobre los temas incluidos en el mismo.

Para que un informe sea conciso no debe ser mas extenso de lo necesario para transmitir su mensaje, por tanto requiere:

- a. Un adecuado uso de las palabras, según su significado, excluyendo las innecesarias;
- b. La inclusión de detalles específicos cuando fuere necesario a juicio del auditor.

En el informe no deben omitirse asuntos importantes, ni utilizarse palabras ni conceptos superfluos que lleven a interpretaciones erradas. Es importante que el auditor

tenga en cuenta que un exceso de detalles puede confundir al usuario e incluso ocultar el objetivo principal del informe.

La exactitud requiere que la evidencia presentada sea verdadera y que los hallazgos sean correctamente expuestos. Se basa en la necesidad de asegurarse que la información que se presente sea confiable a fin de evitar errores que podrían restar credibilidad y generar el cuestionamiento y validez sustancial del informe.

Los hechos deben ser presentados de manera objetiva y ponderada, es decir, con la suficiente información que permita al usuario una adecuada interpretación de los asuntos mencionados.

#### **NAGU. 4.40 Contenido del informe**

Al finalizar el trabajo, el auditor debe elaborar un informe en el cual expondrá apropiadamente los resultados del examen, señalando que se realizó de acuerdo a las normas de auditoría gubernamental.

Esta norma tiene por finalidad regular el contenido de los informes de auditoría financiera (informe largo), de gestión, y de otros tipos que se deriven de las mismas, tales como exámenes especiales, asegurando la uniformidad en su denominación y estructura, as como una exposición clara y precisa de los resultados del examen.

Adicionalmente, se emitirá una Síntesis Gerencial del Informe.

#### **CONTENIDO DEL INFORME**

El informe deberá presentar la siguiente estructura:

##### **I. Introducción**

Comprenderá la información general concerniente al examen y a la entidad examinada.

##### **A. Información relativa al examen**

###### **1. Motivo del examen**

Estará referido a las causas que originan la acción de control, as como la referencia al documento de acreditación. Deberán exponerse las razones por las cuales se llevó a cabo la auditoría.

###### **2. Naturaleza y Objetivos**

En este rubro se precisará la naturaleza o tipo de examen a efectuar, ya sea que se trate de una Auditoría de Gestión, Financiera o Examen Especial.

Los objetivos están referidos a lo que espera lograrse como resultado del examen. Al exponerlos se darán a conocer los límites de la auditoría, a fin de evitar interpretaciones erróneas en los casos en que los objetivos hayan sido particularmente limitados o puntuales sobre determinados aspectos de la gestión.

###### **3. Alcance**

Se dejará constancia que el trabajo se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y las Normas de Auditoría Gubernamental.

Deberá indicarse claramente la cobertura y profundidad del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de la auditoría, precisándose el periodo examinado, el ámbito geográfico donde se haya practicado la auditoría y las áreas materia de examen.

De ser el caso, el auditor revelará las limitaciones al alcance que se presenten en el proceso del trabajo. Si se emplean datos que no hayan sido verificados, ese hecho deberá manifestarse. También deberán revelarse las modificaciones efectuadas al enfoque de la auditoría, como consecuencia de las limitaciones de la información o del alcance de la auditoría.

#### **4. Comunicación de Observaciones**

Se dará a conocer el cumplimiento de la comunicación de observaciones efectuada a los funcionarios de la entidad comprendidos en las mismas.

#### **B. INFORMACIÓN RELATIVA A LA ENTIDAD EXAMINADA**

##### **1. Antecedentes y Base Legal**

Se deberá hacer una breve referencia en torno a la creación de la entidad, su estructura organizativa, las principales actividades que desarrollo y al área examinada.

En la base legal se precisará la referencia a las disposiciones legales que la regulan.

##### **2. Relación de las personas comprendidas en las observaciones**

Está referido al personal de la entidad auditada comprendido en las observaciones, el cual se consignará en un anexo del informe, con indicación de nombres y apellidos, cargo, período de gestión, condición laboral y dirección domiciliaria.

##### **3. Posición financiera, económica y presupuestaria**

Teniendo en cuenta el tipo de examen que se realice, a criterio del auditor, se incluirán el balance general, estado de pérdidas y ganancias, balance de ejecución presupuestal u otros, según corresponda.

#### **II. Conclusiones**

En este rubro el auditor deberá expresar sus conclusiones, que son juicios de carácter profesional basados en las observaciones resultantes del examen efectuado. Las conclusiones estarán referidas a la evaluación de los resultados de gestión de la entidad examinada, en cuanto al logro de los objetivos, metas y programas, así como a la utilización de los recursos públicos, en términos de economía, eficiencia y eficacia.

Asimismo, en las conclusiones se deberá indicar la determinación de la naturaleza de la responsabilidad en la que incurran los funcionarios o servidores públicos, sea administrativa, civil o penal. De acuerdo a la competencia funcional de los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control, cuando la responsabilidad es de carácter penal, ésta debe ser revelada en términos de presunción de delito.

Al final de cada conclusión se hará referencia al número correspondiente a la observación en la cual se expone el hecho con todos los detalles.

#### **III. Observaciones**

En esta parte del informe, se debe revelar:

Toda aquella información que a juicio del auditor, permita conocer hechos o circunstancias que incidan significativamente en la gestión de la entidad auditada, tales como el reconocimiento de las dificultades o circunstancias en las que se desarrollaron los responsables de dicha gestión, en los supuestos en que esto suceda, sin perjuicio de la observancia de los requisitos de objetividad e imparcialidad que deben guiar al auditor en la elaboración de su informe.

Las observaciones principales que deben tenerse en cuenta al redactar las observaciones serán:

1. Las observaciones estarán referidas a asuntos significativos e incluirán información suficiente y competente relacionada con los resultados de la evaluación efectuada a la gestión de la entidad examinada, as como el uso de los recursos públicos, en términos de economía, eficiencia y eficacia.

2. Igualmente, deberá incluir la información necesaria respecto a los antecedentes a fin de facilitar la comprensión de las observaciones.

3. El término observación está referido a cualquier situación deficiente y relevante que se determine de la aplicación de procedimientos de auditoría y estará estructurada de acuerdo con los atributos (condición, criterio, causa y efecto) que se considere de interés para la entidad examinada.

Cada observación deberá redactarse en forma narrativa, teniendo en cuenta para su presentación los aspectos siguientes:

**a. Sumilla**

Se refiere al título que utiliza el hecho observado.

**b. Condición**

Este término se refiere a la descripción de la situación irregular o deficiencia hallada, cuyo grado de desviación debe ser demostrada.

**c. Criterio**

Son las normas transgredidas de carácter legal, operativa o de control que regulan el accionar de la entidad examinada. El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable de la misma.

**d. Causa**

Es la razón fundamental por la cual ocurrió la condición, o el motivo por el que no se cumplió el criterio o norma. Su identificación requiere de la habilidad y juicio profesional del auditor y es necesaria para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

**e. Efecto**

Es la consecuencia real o potencial, cuantitativa o cualitativa, que ocasiona el hallazgo, indispensable para establecer su importancia y recomendar a la Administración que tome las acciones requeridas para corregir la condición. Siempre y cuando sea posible, el auditor debe revelar en su informe la cuantificación del efecto.

4. Al término del desarrollo de cada observación, se indicarán de modo sucinto los descargos que presenten las personas comprendidas en la misma, así como la opinión del auditor después de evaluar los hechos observados y los descargos recibidos.

5. Si durante el examen el auditor aprecia logros notables en la entidad auditada y que tengan relación con el alcance y objetivos de la auditoría, a su juicio podrá decidir su inclusión en los comentarios del informe.

6. Tratándose de la existencia de posible delitos el auditor debe deslindar y determinar el tipo de responsabilidad que corresponda a los presuntos implicados, contando para ello con una adecuada coordinación con la asesoría legal.

#### IV. Recomendaciones

Las recomendaciones constituyen las medidas sugeridas a la Administración de la entidad examinada, orientadas a promover la superación de las observaciones o hallazgos emergentes de la evaluación de la gestión. Serán dirigidas a los funcionarios públicos que tengan competencia para disponer su aplicación.

El informe debe contener recomendaciones constructivas que, fundamentadas en los hallazgos y conclusiones correspondientes, propicien la adopción de correctivos que posibiliten mejorar significativamente la gestión y/o el desempeño de los funcionarios y servidores públicos, con énfasis en el logro de los objetivos, metas y programas de la entidad auditada dentro de parámetros de economía, eficiencia y eficacia.

Las recomendaciones deben estar encaminadas a superar las causas de los problemas observados, se referirán a acciones específicas y estarán dirigidas a quienes corresponde emprender esas acciones. Además, es necesario que las medidas que se recomienden sean factibles de implantar y que su costo corresponda a los beneficios esperados. Las recomendaciones deberán contener la descripción de cursos de acción para optimizar el cumplimiento de metas y objetivos institucionales, sectoriales y nacionales.

Al formular las recomendaciones se enfatizará en precisar las medidas necesarias para la acción correctiva, aplicando criterios de oportunidad, de acuerdo a la naturaleza de las observaciones.

Se incluirán recomendaciones para que se cumplan las leyes y reglamentos aplicables y se mejoren los controles internos cuando sean significativos los casos de incumplimiento y las deficiencias de control observadas.

También se deberán incluir en ese rubro las recomendaciones significativas determinadas en auditorías anteriores que no se hayan corregido y estén relacionadas con los objetivos del examen.

#### ANEXOS

A fin de lograr el máximo de concisión y claridad en el informe, se utilizarán los anexos indispensables que complementen o amplíen la información de importancia contenida en el mismo.

Pueden estar referidos, entre otros aspectos, a los fundamentos de los descargos presentados por las personas comprendidas en los hechos observados, a los informes técnicos y legales, según la naturaleza de los hallazgos, y a los estados financieros consolidados, en caso de no haber sido auditados.

#### FIRMA

El informe deberá ser firmado por el auditor encargado, el supervisor y el nivel gerencial correspondiente de la Contraloría General de la República. En el caso de los órganos de auditoría interna del Sistema Nacional de Control, por el auditor encargado, el supervisor y el jefe del respectivo órgano. De ameritarlo, el informe también será suscrito por el asesor legal u otro profesional y/o especialista.

#### NAGU. 4.50 Informe Especial

Cuando en la ejecución del trabajo de auditoría, se evidencien faltas graves y/o indicios razonables de comisión de delito, en cautela de los intereses del Estado, el auditor, sin perjuicio de la continuidad del respectivo examen, debe emitir con la celeridad del caso, un Informe Especial, con el respectivo sustento técnico y legal, para que se efectúen las acciones pertinentes en forma inmediata en las instancias correspondientes. (Modificado por Resolución de Contraloría N°246-95-CG del 28.12.95)

La aplicación de esta norma permitirá al auditor que con base en su juicio profesional y en observancia de las normas legales aplicables, ejerza su labor en los casos de evidenciarse faltas graves y/o indicios razonables de comisión de delito durante el desarrollo de su trabajo en la entidad auditada. En el caso de faltas graves se comunicará al titular de la entidad para su deslindamiento respectivo y correcciones pertinentes.

Para el caso de indicios razonables de comisión de delito, la instancia correspondiente será la Procuraduría, en el caso que la auditoría sea realizada por la Contraloría General de la República; las Fiscalías, y/o Procuraduría adscrita al sector respectivo, cuando los exámenes sean efectuados por los Órganos de auditoría interna conformantes del Sistema y Sociedades de Auditoría designadas.

En la misma fecha de iniciados los trámites en la Procuraduría y/o Fiscalía, según corresponda, los citados órganos de auditoría y las Sociedades de Auditoría, remi-

tirán un ejemplar del informe especial a la Contraloría General y, a juicio del auditor, al titular de la entidad, siempre que éste último no se encuentre comprendido en los indicios razonables de comisión de delito.

La emisión del informe especial, no exime al auditor de su obligación de recomendar medidas inmediatas, en cautela de la recuperación del patrimonio del Estado.

En la preparación del informe especial se tendrá en cuenta básicamente la estructura que tiene el informe de auditoría gubernamental.

### Debilidades en los factores del ambiente de control interno

01. Las condiciones específicas que se indican a continuación podrían indicar la presencia de debilidades en el ambiente de control. Este apéndice ha sido diseñado para asistir al auditor a considerar cada uno de los factores en el ambiente de control, pero no tiene la intención de abarcarlos a todos. Por lo tanto, el auditor debe considerar otros factores y condiciones que considere que son más relevantes; tales factores son:

- Filosofía de la administración y estilo de operaciones.
- Estructura orgánica de la entidad.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- Monitoreo y seguimiento.
- Efectividad de la auditoría interna.
- Políticas de personal.
- Influencias externas.
- Métodos de control sobre cumplimiento de las leyes y reglamentos.
- Habilidad administrativa para identificar con rapidez los cambios y reaccionar ante las condiciones cambiantes.

### 02. FILOSOFÍA DE LA ADMINISTRACIÓN Y ESTILO DE OPERACIONES

- La falta de administración se refleja en los controles internos y en el ambiente de control en donde funcionan los controles específicos.
- La administración demuestra una actitud agresiva para la toma de riesgos.
- La administración denota un punto de vista agresivo hacia las políticas contables.
- La administración tiene antecedentes de completar transacciones importantes o inusuales cerca de fin de año, incluyendo las transacciones con partes o partidas relacionadas.
- La administración es resistente: (a) a las recomendaciones de los auditores y/o consultores en temas de contabilidad, (b) a ajustar los estados financieros por balances inadecuados o errores o (c) a formular explicaciones apropiadas.
- La administración es lenta para responder ante situaciones de crisis en las áreas operativas y financieras.
- La administración emplea información imprecisa y poco confiable para tomar decisiones en los negocios.
- El personal administrativo o profesional es reubicado con frecuencia a raíz de inesperados procesos de reorganización.
- El personal de la entidad mantiene una tasa alta de rotación.
- Los estimados financieros denotan estar significativamente sobrevaluados o subestimados.
- Es difícil obtener evidencia adecuada durante la auditoría, debido a la falta de documentación y respuestas evasivas de la administración.

### 03. ESTRUCTURA ORGÁNICA DE LA ENTIDAD

La estructura orgánica es inapropiada para el tamaño de la entidad y la complejidad de sus operaciones. El tipo general de estructura organizacional incluye:

- La estructura inhibe la segregación de funciones para iniciar transacciones, registrarlas, y mantener su custodia sobre los activos.

- Cambios recientes en la estructura administrativa crean desorden en la organización.
- Las responsabilidades operativas no coinciden con la estructura de división de funciones.
- La delegación de responsabilidad y autoridad es inapropiada.
- Una falta de definición y comprensión de la autoridad delegada y responsabilidad existe en todos los niveles de la organización.
- Personal incompetente en contabilidad o no experimentado es responsable del procesamiento de las transacciones.
- El número de supervisores es inadecuado o son inaccesibles para el personal.
- El personal clave financiero tiene excesivas cargas de trabajo.
- Las políticas y procedimientos son establecidos en niveles inadecuados.
- El sistema de comunicación de políticas y procedimientos no es efectivo.
- Un alto grado de actividad manual es requerido para obtener, procesar y preparar la información.
- Las actividades están dirigidas y controladas por una sola persona o un grupo pequeño.

### 04. MÉTODOS PARA ASIGNAR AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD

- Las políticas de la entidad son inadecuadas en relación a la asignación de responsabilidades y delegación de autoridad, para asuntos tales como: metas organizacionales, objetivos y funciones operativas.
- Las descripciones de trabajo del empleado no permiten delinear adecuadamente las funciones específicas y responsabilidades.

### 05. MONITOREO Y SEGUIMIENTO

- La administración no está suficientemente involucrada en revisar la ejecución de la entidad.
- Los métodos de control administrativo son inadecuados para investigar situaciones excepcionales o inusuales y tomar acción correctiva oportuna y apropiada.
- La administración carece de preocupación y no hace efectivas las políticas de monitoreo para desarrollar y modificar los sistemas de contabilidad y las técnicas de control.
- La administración de una acción de seguimiento no es oportuna o inadecuada en respuesta a comunicaciones de partes externas, incluyendo quejas, notificación de errores en transacciones o en el comportamiento inadecuado del empleado.

### 06. EFECTIVIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA

- El personal de auditoría es responsable de tomar decisiones operativas para controlar los trabajos de contabilidad bajo auditoría.
- El personal administrativo es inexperto para las tareas asignadas.
- Las actividades de entrenamiento son mínimas, incluyendo poca o ninguna participación en cursos y seminarios e inadecuado entrenamiento en el trabajo.
- Los recursos son inadecuados para dirigir auditorías e investigaciones de manera efectiva.
- Las auditorías no están enfocadas en las áreas de mayor importancia o sensibilidad de la entidad.
- Las normas con las que se mide el trabajo del auditor son mínimas o no existen.
- Las revisiones en la ejecución no existen o son irregulares.
- El proceso de planificación de la auditoría no existe o es inadecuado, incluyendo poca o ninguna concentración en asuntos importantes.
- Los procedimientos de supervisión y revisión no existen o son inapropiados, incluyendo poca participación en el proceso de planificación, en el monitoreo sobre el progreso, y al revisar conclusiones e informes.

- Los papeles de trabajo (programas de auditoría, evidencia de trabajo realizado, y apoyo para los resultados de investigación en la auditoría) son incompletos.

**07. POLÍTICAS DE PERSONAL**

- Las políticas para contratos de personal y retención de personas capaces son inadecuadas.
- Las normas y procedimientos para contratos, promoción, transferencia, retiro, y término de servicios personales son insuficientes.
- Los programas de capacitación no ofrecen adecuadamente a los empleados la oportunidad de mejorar su desempeño o motivarlos en su progreso.
- Las descripciones escritas de trabajo y manuales de referencia no están mantenidos adecuadamente.
- La comunicación de políticas de personal y procedimientos es inadecuada.
- Los canales de comunicación para el reporte de personal son inapropiados.
- Las políticas en la supervisión de empleados son inapropiadas u obsoletas.

**08. INFLUENCIAS EXTERNAS**

- Las autoridades del Poder Ejecutivo o el Congreso muestran especial interés por la entidad o por alguno de sus programas.
- Los medios de comunicación han mostrado un interés especial en la entidad o uno de sus programas.
- La acción de seguimiento de la administración en respuesta a comunicaciones de los cuerpos legislativos o reglamentarios no es oportuna o adecuada.

**9. METODOS DE CONTROL SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES Y REGLAMENTOS.**

- La administración ignora las leyes aplicables, reglamentos y los problemas potenciales.
- No existen mecanismos para informar a la administración sobre la ocurrencia de actos ilegales o irregulares.
- La administración descuida su reacción ante casos identificados de incumplimiento de leyes y reglamentos.
- Casos repetidos de incumplimiento o debilidades en el control son revelados en los informes de auditoría interna o externa.
- La administración es renuente a proveer las evidencias necesarias para evaluar si ha ocurrido el incumplimiento de leyes y reglamentos.
- Las políticas y procedimientos para promover el cumplimiento de leyes y reglamentos son débiles o no existen.
- Las políticas sobre prácticas aceptables de negocios, conflicto de intereses o códigos de conducta son débiles o no existen.

**Controles para el sistema de información computarizada (Ambiente SIC)**

01. Los controles relativos al ambiente SIC pueden ser clasificados en:

- Controles generales,
- Controles de aplicaciones; y,
- Controles de usuarios.

**CONTROLES GENERALES**

02. Los controles generales son las políticas y procedimientos que se aplican a la totalidad de operaciones computarizadas de una entidad y crean el medio ambiente en el cual los controles de aplicación y ciertas técnicas de control del usuario operan. Ellas se clasifican como:

- Organización y segregación de funciones;
- Diseño de sistemas, desarrollo, modificación, y,
- Seguridad.

**Organización y Segregación de Funciones**

03. Los controles relacionados a la organización del ambiente SIC se dirigen hacia los siguientes objetivos:

- Las operaciones computarizadas deben ser superadas adecuadamente y el procesamiento de información realizado por personal autorizado.
- La segregación de funciones dentro del ambiente SIC debe ser apropiada.
- La administración debe tener un seguimiento en recomendaciones efectuadas durante las revisiones internas y externas en las operaciones.

**Diseño de sistemas, desarrollo y modificación.**

04. Los controles sobre el diseño, desarrollo, implementación y modificación de sistemas y programas son importantes para proveer certeza razonable que todo desarrollo de información, las modificaciones y lógica de programa son aprobados. En adición, el diseño efectivo de sistemas e implementación, ayuda a proveer una razonable certeza que el software en línea servirá adecuadamente a su propósito. Los controles específicos para dirigir estos temas se detallan seguidamente:

- Los sistemas de software son modificados y mantenidos de acuerdo a la autorización apropiada, aprobación y procedimientos de prueba.
- Las metodologías formales y efectivas en la aplicación del desarrollo de sistemas y mantenimiento son usadas.
- Los usuarios son parte integral del desarrollo de aplicación y procedimientos de mantenimiento.
- Los sistemas de aplicación son modificados y mantenidos de acuerdo con autorización apropiada y procedimientos aprobados.

**Seguridad**

05. Los controles de seguridad proveen la certeza que los recursos computarizados están protegidos en contra del acceso físico y lógico no autorizado y pérdida o deterioro. El acceso físico al sistema de la computadora en mismo deberá controlarse con medidas apropiadas, tal como facilidades de cierre, claves etc., con acceso permitido sólo a personas autorizadas. Los controles general relativos al acceso lógico incluyen el uso de software de seguridad y permiten la programación de controles dentro de las aplicaciones.

**Los controles de seguridad deben:**

(1) Proteger a la entidad de la pérdida de recursos computarizados, debido a robo, destrucción, desastres naturales, u otros medios; y,

(2) Limitar el impacto de tales pérdidas, si ocurrieran. Por ejemplo, la entidad debe tener copias apropiadas de respaldo, almacenadas fuera del lugar de trabajo e imprevistos en la rutina del planeamiento para proveer certeza razonable de procesamiento continuado en una emergencia. Es necesario también el software de prevención contra virus informáticos.

06. Los controles generales están establecidos en (a) entidad y/o instalación/nivel de sistema y (b) nivel de aplicación. Por ejemplo, considerar los siguientes controles generales relativos a un acceso seguro:

- Al evaluar los controles generales en la entidad y nivel de la instalación, el especialista considera la seguridad en una base total. En consecuencia, el especialista en auditoría SIC puede evaluar como la entidad utiliza acceso al software de seguridad, incluyendo su implementación apropiada.
- Al evaluar los controles generales en el nivel de aplicación, el especialista en auditoría SIC, revisa los controles de seguridad que limitan el acceso a aplicaciones particulares y archivos relativos. De ser así, el especialista en auditoría puede enfocarse en como el acceso al software de seguridad restringe el acceso a aplicaciones en planillas y archivos relativos a usuarios autorizados.
- Finalmente, la seguridad es edificada dentro de la aplicación en sí misma, para apoyar la restricción de acceso autorizado. Esta seguridad usualmente se cumple por medio de menús y otras restricciones programadas dentro del software de aplicación. Del mismo modo, empleado encargado de la planilla puede tener acceso a aplicaciones en la planilla, pero puede estar limitado.

desde el acceso a una función específica, tal como la revisión o actualización de los datos o información del departamento de personal.

### CONTROLES DE APLICACIONES

07. Los controles de aplicaciones son incorporadas directamente dentro de aplicaciones individuales SIC para proveer la certeza razonable de precisión y confianza en su procesamiento. Los controles de aplicaciones se dirigen a las tres operaciones:

- ingreso de datos;
- procesamiento de datos; y,
- Salida de datos.

08. Los controles de aplicación consisten en (a) técnicas de control programado; y, (b) seguimiento del manual de operaciones SIC que produce reportes que identifican detalles rechazados o inusuales. Las técnicas de control programado son parte de la función de procesamiento computarizado para proveer certeza razonable de que la información es completa, procesada y autorizada apropiadamente. Ejemplos de tales técnicas incluyen:

- determinación que las asignaciones presupuestales no sean excedidas cuando se acepta una nueva obligación; y,
- comparación de facturas al recibir informes y órdenes de compra.

09. El seguimiento de detalles identificados por reportes en la computadora es crítico para la efectividad de los controles de aplicaciones. Por ejemplo, en el caso de los reportes generados en los ejemplos de técnicas de control programado, la entidad debería tener un manual de procedimientos para proveer la seguridad razonable de que todos los detalles identificados en tales reportes son registrados apropiadamente.

### CONTROLES DE USUARIOS EN EL AMBIENTE SIC

10. Las técnicas control de usuarios son comparaciones manuales de salida en el computador (generalmente totales) para el documento fuente u otro ingreso (incluyendo el control de los totales). Por ejemplo, un cálculo manual del total de horas trabajadas, puede ser reconciliado a un correspondiente total generado por la computadora de la aplicación del procesamiento de la planilla. Donde se empleen las técnicas de control de los usuarios, la información generada por el ambiente SIC debe compararse manualmente con información confiable preparada independientemente por el computador.

11. En ciertas circunstancias, el usuario de técnicas de control puede funcionar independientemente de los controles generales. Por ejemplo, un usuario del procedimiento de control puede chequear manualmente la precisión y totalidad de las transacciones computadas por el ambiente SIC, contra los registros manuales. Tales técnicas pueden ser evaluadas y examinadas sin probar los controles generales de dicho ambiente, con el apoyo del especialista en auditoría SIC.

## CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

### GUIA DEL AUDITADO

Apéndice N° 6

#### PRESENTACION

La acción del Sistema Nacional de Control recae en todo el ámbito del Sector Público Nacional, sin tener en cuenta la naturaleza jurídica o dimensiones de las diversas entidades o, su ubicación dentro de la estructura orgánica del Estado. Esta acción puede ser interna o externa, pero siempre selectiva y posterior.

Si bien el control puede ser llevado a cabo en diversas formas, predomina la práctica de la auditoría gubernamental, ejecutadas por los órganos de auditoría

interna - control posterior interno- o la Contraloría General de la República-CGR- y las Sociedades de auditoría independiente designadas por la CGR, control posterior externo.

El Manual de Auditoría Gubernamental- MAGU- , recientemente aprobado y editado, constituye el instrumento técnico previsto por la CGR para fortalecer y uniformar el ejercicio profesional de la auditoría gubernamental, permitiendo la evaluación del desarrollo y resultados del trabajo llevado a cabo.

Teniendo en cuenta que la práctica de una auditoría constituye la interacción de dos partes, la Contraloría General de la República considera conveniente presentar, en esta oportunidad la *GUIA DEL AUDITADO*, documento en lo que se detallan los derechos y obligaciones/responsabilidades de los funcionarios y servidores de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, durante y después de la ejecución de una auditoría gubernamental.

El Departamento de *Imagen Institucional y Relaciones Públicas* de la Contraloría General de la República coordinará la absolución de consultas sobre aspectos específicos, no considerados en el presente documento. Dichas consultas también serán tomadas en cuenta para futuras actualizaciones futuras de la *GUIA DEL AUDITADO*

### GUIA DEL AUDITADO

#### CONTENIDO

#### 100 NORMATIVIDAD APLICABLE

#### 200 ASPECTOS GENERALES

- 220 Definición de auditoría gubernamental
- 230 Objetivos de la auditoría gubernamental.
- 240 Tipos de auditoría.

- Auditoría financiera.
- Auditoría de gestión.
- Examen especial.

#### 300 DERECHOS Y OBLIGACIONES DEL AUDITADO

- Durante el planeamiento.
- Durante la ejecución.
- A la recepción del informe.

### 100 Normatividad aplicable

01. La normatividad vigente, que regula el accionar del Sistema Nacional de Control en relación con la ejecución de auditorías, está constituida por:

- Constitución Política del Perú
- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control - Decreto Ley N° 26462 del 24 de diciembre de 1992
- Ley de Gestión Presupuestaria del Estado, N° 26703
- Ley Marco del Proceso de la Cuenta General de la República, N° 26706
- Ley Anual del Presupuesto del Sector Público
- Normas de Auditoría Gubernamental, aprobadas por Resolución de Contraloría N° 162-95-CG del 22 de setiembre de 1995 y sus modificatorias, aprobadas por Resoluciones de Contraloría N° 246-95-CG del 28 de diciembre de 1995 y N° 112-97- CG del 20 de junio de 1997.
- Reglamento de Designación de Sociedades de Auditoría, aprobado por Resolución de Contraloría N° 162-93-CG del 19 de noviembre de 1993.
- Manual de Auditoría Gubernamental MAGU.
- Normas Técnicas de Control Interno aprobadas por la Contraloría General de la República.
- Políticas dictadas por el Órgano rector del Sistema Nacional de Control.

02. Información financiera y presupuestaria requerida por la Contaduría Pública de la Nación para la formulación de la Cuenta General de la República:

- Directivas N°s 001-94-CG/PC y 002-94-CG/PC, aprobadas con Resoluciones de Contraloría N°s. 045-94-CG de 29 de marzo de 1994 y 164-94-CG de 10 de agosto de 1994.

- Directivas emitidas por la Contaduría Pública de la Nación relativas a la presentación de información financiera y presupuestal para la formulación de la Cuenta General de la República.

03. Proyectos financiados por el Banco Interamericano de Desarrollo - BID-

- Política del Banco sobre la auditoría de entidades y proyectos (Formulario AF-100)

- Requisitos de Auditoría Independiente (Formulario AF-300)

- El Convenio de Préstamos entre la República del Perú y el BID.

- Los presupuestos, cartas de ejecución del proyecto y procedimientos escritos aprobados por el BID para administrar el proyecto

04. Proyectos financiados por la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos -USAID-

- Guía para las auditorías financieras contratadas por beneficiarios del exterior

- El convenio entre la institución y USAID.

- Los presupuestos, cartas de ejecución del proyecto y procedimientos escritos aprobados por USAID para administrar el proyecto.

- Circular de la Oficina de Administración y Presupuestos (OMB) A-122, "Principios de Costo para Organizaciones no Lucrativas".

- Circular OMB A-110 "Donaciones y Convenios con Instituciones de Educación Superior, Hospitales y otras Organizaciones no Lucrativas".

- Circular OMB A-123 "Sistemas de Control Interno".

- Regulaciones Federales de Adquisición (FAR), sobre principios de costos y procedimientos para contratos suscritos después de abril de 1984.

- Regulaciones de A.I.D. para Adquisiciones (AIDAR), que incluyen algunos procedimientos no discutidos en FAR.

- Normas Obligatorias y Opcionales Uniformes para Préstamos y Donaciones con Gobiernos Extranjeros (Manual N° 3 de USAID).

05. Proyectos financiados por el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento - BIRF-

- Pautas mínimas y términos de referencia para la planificación y ejecución de la auditoría externa (FM-100; FM-200; FM-300; FM-600).

- Manual de Contabilidad, Informes Financieros y Auditoría-FARAH.

- El convenio de préstamo entre la República del Perú y el BIRF.

- Los presupuestos, cartas de ejecución del proyecto, reglamento de adquisiciones y procedimientos aprobados por el BIRF para administrar el proyecto.

06. Instituciones integrantes del Sector Financiero:

- Circulares aplicables emitidas por la Superintendencia de Banca y Seguros.

07. Toda institución del Estado sujeta al ámbito de competencia del Sistema Nacional de Control debe disponer de un ejemplar de cada uno de los documentos mencionados en la medida, que sea aplicable a la misión y naturaleza de sus actividades.

otras formas de tributos. El plan de acción del gobierno y su financiamiento correspondiente se visualiza en los presupuestos anuales que aprueba el Congreso de la República.

02. El Estado adopta una estructura orgánica, división de funciones y se provee de recursos humanos, materiales y tecnológicos que, aunados a los recursos financieros dotados por la Ley del Presupuesto, lo dejan en aptitud para llevar a cabo el plan de acción acotado.

03. En tales circunstancias, surge una relación de *responsabilidad* (traducción del inglés *accountability*) de parte del Poder Ejecutivo frente a los ciudadanos, representados en el Congreso. Dicho término se definió como sigue:

#### RESPONDABILIDAD

El deber de los funcionarios o empleados de rendir cuenta ante una autoridad superior y ante el público por los fondos y bienes a su cargo y/o por una misión u objetivo encargado y aceptado.

04. La responsabilidad queda descargada cuando el Ejecutivo rinde cuenta ante el Parlamento por el cumplimiento de las metas y objetivos programados, así como la utilización razonable de los recursos puestos a su disposición. Tal rendición es efectuada mediante la "Cuenta General de la República" que, conforme a la Constitución, debe ser informada por la Contraloría General de la República.

05. Similar razonamiento puede ser aplicado a cada una de las entidades que conforman el Estado y aun a cada una de las personas que administran recursos públicos. Por ejemplo, si un empleado recibe fondos para determinado propósito, éste logra la responsabilidad cuando da pruebas de haber cumplido tal propósito y rinde cuenta documentada de los fondos recibidos.

06. La administración de toda entidad estatal es responsable de cautelar que los recursos sean utilizados en forma correcta para alcanzar los objetivos propuestos, de la manera más económica y eficiente posible. También es responsable de implementar los controles internos gerenciales y financieros apropiados en las circunstancias.

07. Para alcanzar responsabilidad en cualquier organización, es imprescindible la implementación de una administración financiera moderna, acompañada por un sistema de control interno sólido y acorde con las normas técnicas de control interno para el sector público.

08. Se alcanza mayor responsabilidad cuando el trabajo de los funcionarios estatales es *auditable*. Esto es, apto para ser evaluado por profesionales independientes - auditores-, quienes no han tenido nada que ver con el flujo de los recursos.

09. Es probable que muchas gestiones no sean nunca auditadas, porque la auditoría es por naturaleza selectiva o por la definición de una escala de prioridades que no incluya a ciertas entidades. Pero, toda gestión debe estar en aptitud de ser auditada. Esto significa que todo trabajo debe ser planeado, organizado, ejecutado, sometido a controles y documentado en cada una de sus fases, de modo pueda ser revisado y de cuyo resultado se formule una apreciación sobre su confiabilidad.

10. Mas aún, en nuestro país los recursos disponibles requieren ser optimizados en cuanto a su utilización, requiriéndose en consecuencia de mecanismos de retroalimentación para ayudar a la administración a obtener información confiable para la toma de decisiones. Uno de los objetivos de la auditoría es añadir confiabilidad a la información examinada.

#### 220 Definición de Auditoría Gubernamental

01. Se denomina auditoría gubernamental al examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera y presupuestal para el informe de auditoría de la Cuenta General de la República, el grado de cumplimiento de objetivos y

#### 200 Aspectos generales

01. El objetivo fundamental de la acción del Gobierno es la prestación de servicios al público, cuyo costo es asumido por los mismos, mediante el pago de impuestos y

metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos y, si éstos fueron administrados con racionalidad, eficiencia, economía y transparencia en el cumplimiento de la normativa legal.

02. Las auditorías en el sector público son llevadas a cabo por auditores profesionales que poseen entrenamiento y experiencia en contabilidad, auditoría y otras ramas afines al quehacer gubernamental.

03. En razón de su ámbito de actuación, el auditor gubernamental está obligado a adquirir una comprensión apropiada de los mecanismos de funcionamiento de los sistemas de administración financiera gubernamental, conocimiento de las leyes y regulaciones aplicables y otros aspectos propios de la gestión pública.

04. La auditoría gubernamental puede ser interna o externa, según exista o no relación de dependencia administrativa entre el auditor y la entidad bajo examen. Los auditores externos son también llamados auditores independientes.

05. No existe diferencia alguna en cuanto a los principios, procedimientos y técnicas aplicados por auditores internos o externos en el ejercicio de sus funciones.

06. Los usuarios de los informes de auditoría interna son básicamente los funcionarios de la propia entidad. Por el contrario, los usuarios de los informes de auditoría externa son funcionarios de la misma entidad y también personas externas a ellas. Es precisamente el atributo de independencia lo que torna apropiados para la toma de decisiones por terceros a los informes de auditoría externa.

07. Lo anterior, en forma alguna significa que los informes de auditoría interna sean menos útiles sino, que están destinados a usuarios distintos.

### 230 Objetivos de la Auditoría Gubernamental

01. La finalidad básica de la auditoría es brindar confiabilidad a la información elaborada por la administración de una entidad, a fin de promover la toma de decisiones adecuada.

02. El ejercicio de la auditoría gubernamental implica el cumplimiento de objetivos generales tales como determinar si:

- Los estados financieros de las entidades públicas están presentados razonablemente, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- La estructura de control interno establecida por la entidad, con relación a la formulación de informes financieros y la protección de activos ha sido diseñada y opera apropiadamente para lograr los objetivos de control interno.
- Fueron cumplidas las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las operaciones gubernamentales, así como las políticas, normas y procedimientos establecidos.
- Existen causas de ineficiencias en la gestión o prácticas antieconómicas.
- Las políticas y procedimientos para adquisiciones son apropiadas.
- Al adquirirse los recursos necesarios se toma en cuenta los criterios de cantidad apropiada, calidad y menor costo posible.
- Los recursos públicos son protegidos y conservados adecuadamente.
- La entidad dispone de políticas que eviten el sobredimensionamiento de personal.
- Los procedimientos operativos utilizados son eficientes.
- La entidad utiliza la menor cantidad posible de recursos para producir bienes o prestar servicios en cantidad, calidad y oportunidad apropiadas.
- Los objetivos y metas de un programa o proyecto de reciente creación son apropiados, convenientes o pertinentes.
- En que medida un programa o proyecto produce los resultados deseados.
- Los informes de evaluación de resultados, elaborados por la administración para medir la efectividad, son válidos y confiables.

- Existe duplicidad de esfuerzos en el personal y el trabajo, sin utilidad práctica para la entidad.
- Existen factores que impiden obtener un desempeño satisfactorio.
- Un programa o proyecto cumple con efectividad el logro de los objetivos y metas programadas.

### 240 Tipos de auditoría

01. Atendiendo a la naturaleza de sus objetivos, la auditoría gubernamental es clasificada en los tipos siguientes:

- Auditoría financiera
- Auditoría de gestión
- Auditoría de asuntos financieros

#### La auditoría financiera

02. La auditoría financiera comprende la auditoría de estados financieros y la auditoría de asuntos financieros en particular.

03. La auditoría de estados financieros, tiene por objetivo determinar si los estados financieros formulados por la administración del ente auditado están presentados razonablemente, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, u otro marco establecido para la presentación financiera y si en esta gestión se ha observado las leyes y normas vigentes.

04. El producto final de una auditoría de estados financieros es una opinión profesional, independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados. Adicionalmente son incluidos comentarios, conclusiones y recomendaciones en torno al control interno financiero-contable implementado por la entidad y la adherencia de su gestión a las leyes y normas aplicables.

05. La auditoría de estados financieros es requerida para la presentación de informes relativos a:

- La información financiera y presupuestaria a ser remitida a la Contaduría Pública de la Nación para la formulación de la Cuenta General de la República.
- La información financiera y complementaria que, anualmente, deben presentar las instituciones integrantes del Sector Financiero a la Superintendencia de Banca y Seguros.
- Los reportes financieros anuales convenidos con Instituciones internacionales de financiamiento, tales como el Banco Interamericano de Desarrollo, la Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos, el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (Banco Mundial) - BIRF u otros.
- Los estados financieros a incluir en los informes de gestión anual, especialmente en las empresas estatales(memorias). También pueden ser de aplicación al producirse un cambio de directivos.
- Estados financieros requeridos por proveedores o entidades financieras, nacionales o internacionales, para la concesión de créditos.
- Otros.

06. Este tipo de auditorías es encargada, usualmente, a las Sociedades de Auditoría Independiente designadas por la Contraloría General de la República.

07. Para llevar a cabo una auditoría de estados financieros es requisito indispensable que la entidad examinada cuente con los correspondientes estados financieros ser evaluados.

08. Por razones de oportunidad, en la aplicación de algún procedimiento de auditoría o para la presentación del correspondiente informe, algunas veces se inicia una auditoría de estados financieros antes que la entidad haya emitido los estados correspondientes al cierre del ejercicio a dictaminar. No obstante, para la emisión del dictamen, la entidad deberá disponer de los estados financieros debidamente autorizados.

09. La auditoría de asuntos financieros en particular se aplica a programas, actividades, funciones o segmentos con el propósito de determinar si éstos se presentan de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente.

10. El producto final de este tipo de examen es un informe conteniendo comentarios, conclusiones y recomendaciones en torno a los aspectos evaluados.

11. Las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas internacionales de auditoría que rigen a la profesión contable en el país, son aplicables a todos los aspectos de la auditoría financiera.

### La auditoría de gestión

12. La auditoría de gestión es el examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, llevado a cabo con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o actividad gubernamental, orientado a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos y comprobar la observancia de las leyes y normas vigentes, para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adoptar acciones correctivas y mejorar la responsabilidad ante el público.

13. La auditoría de gestión puede tener, entre otros, los propósitos siguientes:

- Determinar si la entidad adquiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente.
- Establecer las causas de ineficiencias o prácticas antieconómicas.
- Evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que produce los resultados deseados.

14. Estando que en este tipo de exámenes no se dispone de criterios de aceptación general, el auditor no expresa una opinión sobre el nivel integral de la gestión institucional o el desempeño de sus funcionarios. El producto final, el informe, contendrá comentarios, conclusiones y recomendaciones respecto a la magnitud y calidad de la gestión, así como en relación con los procesos, métodos y controles internos específicos, cuya eficiencia considera susceptible de mejora.

15. La auditoría de gestión proporciona elementos de juicio adicionales para la toma de decisiones, por cuanto su alcance va más allá del aspecto netamente financiero-administrativo para adentrarse en el campo de la gestión institucional. Consecuentemente, también involucra la participación de profesionales en diversas especialidades, en razón de la naturaleza específica de la gestión institucional que se pretenda evaluar.

16. Por su naturaleza especial, este tipo de auditoría es ejecutada mayormente por las Oficinas de Auditoría Interna en las entidades del sector público y por la Contraloría General de la República.

17. En este examen no se requiere, necesariamente, la presentación de estados financieros. Es más, en algunas oportunidades los auditores podrían decidir no tomar en consideración este aspecto de la gestión financiera institucional.

### Examen especial

18. Se denomina examen especial a la auditoría que puede comprender o combinar la auditoría financiera - de un alcance menor al requerido para la emisión de un dictamen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas - con la auditoría de gestión - destinada, sea en forma genérica o específica, a la verificación del manejo de los recursos presupuestarios de un período dado-, así como al cumplimiento de los dispositivos legales aplicables.

19. Los exámenes especiales tienen como objetivos específicos, entre otros:

- Determinar si la programación y formulación presupuestaria se ha efectuado en función de las metas establecidas en los planes de trabajo de la entidad.
- Evaluar el grado de cumplimiento y eficiencia de la ejecución del presupuesto, en relación a las disposiciones que lo regulan y al cumplimiento de las metas y objetivos establecidos.
- Determinar la eficiencia, confiabilidad y oportunidad con que se evalúa el presupuesto de las entidades.

• Determinar el apropiado cumplimiento de las leyes, reglamentos y otras disposiciones gubernamentales.

20. También se efectúan exámenes especiales para:

- Investigar denuncias de diversa índole
- Ejercer el control de las donaciones recibidas
- Ejercer el control de los procesos licitatorios
- Ejercer el control del endeudamiento público
- Ejercer el control del cumplimiento de contratos de gestión gubernamental

21. Al igual que en la auditoría de gestión, el auditor no expresa una opinión sobre la razonabilidad de los aspectos evaluados. El informe final contendrá comentarios, conclusiones y recomendaciones respecto a la magnitud y calidad de la gestión de los ítem examinados, así como en relación con los procesos, métodos y controles internos específicos.

### 300 Derechos y obligaciones del auditado

01. Para una mejor comprensión del auditado, se ha distribuido los derechos y obligaciones durante las tres fases clásicas por las que discurre una auditoría gubernamental. Dichas fases son:

- Planeamiento
- Ejecución
- Informe

#### Durante el planeamiento

02. Una vez aprobado el encargo correspondiente, la Comisión de Auditoría prevenida de una carta de presentación dirigida al titular de la entidad bajo examen, debe presentarse para iniciar sus actividades. Esta debe considerar los aspectos siguientes:

- Motivo del examen
- Alcance y tipo del examen a efectuar
- Nombres del equipo encargado del examen
- Supervisor
- Auditor Encargado

03. Tratándose de una carta emitida por una Sociedad de Auditoría Independiente, ésta deberá hacer referencia, además, a la Resolución de Contraloría General que la designó.

04. La carta de presentación debe estar firmada por el titular de la Contraloría General de la República o el funcionario que se designe, el titular o socio de la firma auditora, según corresponda.

05. A la recepción de la carta de presentación, es obligación de los funcionarios de la entidad bajo examen:

- Comprobar la identidad de los miembros del equipo auditor.
- De estimar necesario, verificar la autenticidad de la carta de presentación.
- Conceder a la comisión una entrevista para que el auditor encargado y el supervisor expliquen el motivo de su visita. Asimismo, de acuerdo al alcance previsto, arreglar una reunión los funcionarios a cargo de las áreas a examinar con la comisión auditora. También, durante esta reunión la entidad bajo examen podría dar a conocer las áreas o transacciones que, a su criterio, convendría sean examinadas.
- Paralelamente, la entidad debe disponer un ambiente adecuado para instalar a la comisión considerando:

- Amplitud y mobiliario en función al número de sus integrantes. Por lo menos un armario, archivador o similar dotado con llave para la salvaguarda de los papeles de trabajo y documentos que proporcione la entidad.
- Privacidad para el trabajo.
- Según disponibilidad, equipo básico de oficina en calidad de préstamo y algunos útiles de oficina mínimos.

• Si la comisión lo solicita, arreglar un recorrido por las instalaciones de la entidad, incidiendo en las áreas que serán motivo de examen. La persona designada deberá tener conocimiento suficiente de las actividades y personal para las explicaciones y presentaciones que sean requeridas.

06. De acuerdo con las circunstancias (tamaño de la entidad, dispersión de sus instalaciones, turnos de actividades) podría la entidad bajo examen circularizar internamente la carta de presentación, requiriendo se preste a la comisión las facilidades necesarias para el cumplimiento de su trabajo.

07. Es conveniente, para la entidad auditada, designar un coordinador que centralice y coordine todos los requerimientos de la comisión de auditoría, así como las devoluciones de documentos y otros.

08. También se deberá hacer conocer a la comisión los procedimientos en vigor para fotocopias, ingreso a zonas restringidas, uso de vehículos y otros equipos, así como los horarios de trabajo y otros.

09. Las comisiones de auditoría no están autorizadas a requerir:

- Apoyo a tiempo completo de personal de la entidad.
- Vehículos a tiempo completo, para uso personal o fuera del horario normal de actividades.
- Servicio telefónico a larga distancia, excepto llamadas oficiales previamente convenidas.
- Alojamiento o alimentación, excepto cuando las condiciones así lo ameriten, en cuyo caso abonarán a la administración el precio regular de los mismos.

10. La fase de planeamiento de una auditoría comprende el desarrollo de una estrategia global para entender la entidad y las actividades que lleva a cabo y la conducción del examen, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, de modo de permitir al equipo identificar las áreas más importantes y los problemas potenciales de la entidad. La naturaleza y alcance del planeamiento pueden variar de acuerdo al tamaño de la entidad, el volumen de sus operaciones y la experiencia del equipo en relación a la entidad.

11. La entidad auditada participa en el planeamiento proporcionando a la comisión toda la documentación que le sea requerida, previa solicitud de ésta al coordinador designado. Asimismo, facilitará los servicios de fotocopiado, cuyas órdenes deberán estar firmadas por el auditor encargado.

12. La entidad facilitará el acceso de la comisión a los registros e informes, proporcionando la información adicional que le sea requerida. El acceso a la información contenida en el sistema de cómputo será coordinado y proporcionado vía copias (diskette) o listados.

13. Cuando sea requerida, la entidad dará a la entidad auditada las explicaciones, orales u escritas, que sean necesarias para permitir a la comisión satisfacerse en cuanto a los requerimientos de información.

14. La demora o negativa a facilitar la información requerida significa una limitación al alcance del examen, lo que será meritado por la Comisión Auditora e incluirá este incidente en su informe final.

15. Tratándose de una auditoría de gestión, al final de la fase planeamiento, la comisión de auditoría solicitará llevar a cabo una reunión para comunicar las áreas específicas seleccionadas para revisión en profundidad y discutir los criterios que serían utilizados en las evaluaciones a efectuar durante la fase ejecución.

#### Durante la ejecución

16. Durante la fase ejecución la comisión auditora profundizará sus pruebas en las áreas o transacciones seleccionadas en la fase planeamiento. La entidad bajo examen deberá continuar facilitando la documentación, informes, registros y explicaciones orales y escritas que le sean solicitadas.

17. Durante esta fase la entidad bajo examen recibirá las comunicaciones escritas mediante las cuales la comisión auditora transmite los *Hallazgos de auditoría* a las

personas comprendidas en los mismos para que, en el plazo fijado, presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados para su evaluación.

18. Los *Hallazgos de auditoría* se refieren a presuntas deficiencias identificadas como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

19. Los hallazgos comunicados deberán contener los atributos de Condición y Criterio.

20. La condición está referida a la descripción de la deficiencia identificada, cuyo grado de desviación debe ser demostrado.

21. El criterio está constituido por las normas no cumplidas y son de carácter legal, operativo o de control que regulan el accionar de la entidad examinada. El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable de la misma.

22. El coordinador designado por la entidad bajo examen deberá coordinar con el encargado de la comisión auditora, a fin de recibir copia de todas las comunicaciones sobre hallazgos, de modo que pueda controlar el flujo de respuestas que sean alcanzadas.

23. Tratándose de auditorías de gestión, la entidad auditada deberá comprobar que el criterio utilizado en la redacción del hallazgo sea exactamente el convenido al final de la fase planeamiento.

24. La entidad bajo examen y los funcionarios comprendidos en los hallazgos de auditorías deben tener en cuenta que éstos sólo pueden ser desvirtuados por:

- La presentación de nuevos elementos de juicio que modifiquen la percepción de la condición observada.
- La demostración de la aplicación equívoca del criterio de auditoría.
- La existencia de normas específicas no consideradas en el momento de la estructuración del criterio de auditoría.
- La demostración que la responsabilidad por el hallazgo corresponde a otra persona, en cuyo caso la comisión deberá trasladar este hallazgo a tal persona.

25. Consecuentemente, la insistencia en emplear los mismos argumentos y documentación presentada anteriormente no modificará el hallazgo comunicado.

26. Asimismo, todo hallazgo de auditoría no respondido será considerado en el informe final.

27. Concluida la fase ejecución, la entidad auditada cautelará que le sea devuelta la documentación examinada y los equipos de oficina concedidos en calidad de préstamo.

28. La entidad examinada debe entregar a la Comisión Auditora la *carta de representación* que deberá firmar como reconocimiento de haber puesto a su disposición la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período bajo examen y hasta la fecha de terminación del trabajo de campo.

#### A la recepción del informe

29. A la recepción del informe final la entidad auditada deberá cautelar que las partes correspondientes de los mismos se distribuyan a los funcionarios comprendidos en las observaciones, para la formulación de los descargos a que hubiera lugar, así como para la implementación de las recomendaciones formuladas.

#### BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- (1) Manual Latinoamericano de Auditoría Profesional de Instituto Latinoamericano de Ciencia Fiscalizadoras - ILACIF, Biblioteca de Auditoría y Finanzas del Sector Público, Bogotá - Colombia, 1978.
- (2) The Philosophy of Auditing, R.K. Mautz y Hussein Sharaf, American Accounting Association, 1968.
- (3) Normas de Auditoría Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría, XI INTOSAI, 1992, Washington, Estados Unidos de Norteamérica.

- (4) Ética Profesional Comparada, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Centro de Investigación de la Contaduría Pública, 1995.
- (5) La Fiscalización Superior en América Latina, Oswaldo Fonseca, Gustavo Beramendi, Juan Carlos Morón y Jorge Cuya, Revista Horizontes, Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras-ILACIF, setiembre 1990.
- (6) James P. Wesberry Jr, "Cleptocracia: Desafío Principal a las Entidades Fiscalizadoras Superiores para el Siglo XXI", Instituto Latinoamericano y del Caribe de Ciencias Fiscalizadoras, Revista Horizontes, edición extraordinaria, setiembre 1990.
- (7) Your Rol in the Accountability Process, Agency for International Development, Washington D.C., September 1989.
- (8) Guide to Quality Control, Howard McMurrian, Stephen Weinstein and Scott Spranding, Practitioners Publishing Company, United States of América 1991.
- (9) GAAS GUIDE 1996, Generally Accepted Auditing Standards, Larry P. Bailey, Harcourt Brace & Company, United States of América, 1996.
- (10) Seminario Internacional sobre Control de Calidad en la Auditoría Gubernamental, Edison Estrella y José Aguilar, Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores-OLACEFS, Perú, 1996.
- (11) Quality Control Manual for CPA firms, single volumen, Robert D. Goldstein and Sherman L. Rosenfield, 1995, American Institute of Certified Public Accountants, United States of America, 1995.
- (12) Normas de Auditoría Gubernamental de la Contraloría General de los Estados Unidos de América (GAO), revisión 1994, traducción de la Contraloría General de la República del Perú 1996.
- (13) Financial Audit Manual, United States General Accounting Office, Volumen 1, December 1996.
- (14) The Complete Guide to Operational Auditing, Harry R. Reider, John Wiley & Sons Inc, 1994, United States of America.
- (15) Declaraciones sobre Normas de Auditoría del American Institute of Certified Public Accountants, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Tomos I y V, 1993, México D.F. México.
- (16) Auditoría un nuevo enfoque empresarial, Carlos A. Slose, Juan C. Gordicz y otros, ediciones Machi, 1990, Buenos Aires, Argentina.
- (17) Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados, Instituto Interamericano de Auditoría y Contabilidad, 1997, Perú.
- (18) La Evaluación del Rendimiento Operativo, Price Waterhouse.
- (19) Manual de Auditoría de la Contraloría General de los Estados Unidos de Norteamérica, Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras, 1981, Bogotá, Colombia.
- (20) Comprehensive Auditing Manual, Office of the Auditor General of Canadá, 1996, Canadá.
- (21) Audit Guide: Auditing the planning function and process, office of the Auditor General of Canadá, 1984, Canadá.
- (22) Auditing of Effectiveness Measurement Reporting and Use, Office of the Auditor General of Canadá, 1986, Canadá.
- (23) Normas de Auditoría Gubernamental de la Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos de América (revisión 1988), traducción de la Contaduría Mayor de Hacienda de México, 1990, México.
- (24) Guía de Auditoría de Eficiencia Oficina del Auditor General de Canadá, traducción de la Contraloría General de República, 1982, Lima, Perú.
- (25) Directrices de Control Interno, Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría, XI INTOSAI, 1992 Washington, Estados Unidos de Norteamérica.
- (26) Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación, Buenos Aires, Argentina.
- (27) Internal Control Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992, United States of America.
- (28) La Contraloría General de la República y el Sistema Nacional de Control, Contraloría General de la República, 1991, Lima, Perú.
- (29) Ley N° 26162, Ley del Sistema Nacional de Control.
- (30) Normas de Auditoría Gubernamental aprobadas por Resolución de Contraloría N°162-95-CG del 26 de setiembre de 1995, Contraloría General de la República, Lima, Perú.
- (31) Pronunciamiento N°3 del Comité de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de Lima, Agosto 1996.
- (32) Manual Provisional de Auditoría, Contraloría General de la República, 1973, Lima, Perú.
- (33) Fase de ejecución de la auditoría comprensiva, Oficina del Auditor General del Canadá, traducción de la Contraloría General de la República, volumen N°6, 1982, Lima, Perú.
- (34) Fase de planeamiento de la auditoría comprensiva, Oficina del Auditor General del Canadá traducción de Execution phase of a comprehensive audit, Contraloría General de la República, 1982, Lima, Perú.
- (35) Una estructura conceptual para entender la auditoría, Organización de Naciones Unidas, traducción de "A conceptual framework for understanding auditing", Contraloría General de la República, 1982, Lima, Perú.
- (36) IFAC HANDBOOK 1996 Technical Pronouncements, International Federation of Accountants, 1996, New York, United States of America.
- (37) SAS N°75, Upon Procedures for financial statement assertions, Journal of Accountancy, december 1995, American Institute of Certified Public Accountants, United States of America.
- (38) SAS N°78, Internal Control in an audit, february 1996, American Institute of Certified Public Accountants, United States of America.
- (39) SAS N°79, Reports on financial statements, february 1996, American Institute of Certified Public Accountants, United States of America.
- (40) Manual de Auditoría, Coopers & Lybrand, Ediciones Deusto, 1984, Madrid, España.
- (41) Standards for the professional practice of internal auditing, the Institute of Internal auditors, 1995, Florida, United States of America.
- (42) Directivas contables, Contaduría Pública de la Nación, 1996, Lima, Perú.
- (43) Guidance on Control - COCO, The Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA, 1995, Canadá.
- (44) Manual para la ejecución de auditorías, Contraloría General de la República de Costa Rica, 1993.
- (45) Value for money auditing in the public sector, D.R. Sheldon and E.F. McNamara, Institute of Internal Auditors, 1991, Florida, United States of America.
- (46) Auditoría Moderna, William Kell y William Boynton, Compañía Editorial Continental S.A., Mexico D.F. 1996.
- (47) Los nuevos conceptos del control interno (informe COSO), Coopers & Lybrand, Instituto de Auditores Internos de España, Editorial Diaz de Santos, 1997.
- (48) Normas Técnicas de control interno para el sector público, Contraloría General de la República, Diario Oficial El Peruano, 2 de julio de 1998.
- (49) General Policies/Procedures and Communications, General Accounting Office- GAO, 1997
- (50) Plan Contable Gubernamental, Resolución CNC 010-97-EF/93.01, Sistema Nacional de Contabilidad, Consejo Normativo de Contabilidad, Contaduría Pública de la Nación, 1998