

CONTRALORIA GENERAL**Aprueban las Normas de Auditoría Gubernamental****RESOLUCION DE CONTRALORIA N° 162-95-CG**

Lima, 22 de setiembre de 1995

Visto, la Hoja de Elevación N° 010-95-CG/OTN de fecha 31.AGO.95, formulada por la Oficina Técnico Normativa de la Contraloría General de la República, encargada de elaborar el Proyecto de Normas de Auditoría Gubernamental;

CONSIDERANDO

Que, la Contraloría General de la República tiene por encargo constitucional 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 control;

Que, en observancia a lo dispuesto por el Art. 24° inciso c), de la Ley del Sistema Nacional de Control, Decreto Ley N° 26162 del 30.DIC.92, es atribución y deber del Contralor General de la República dictar las disposiciones especializadas que aseguren el funcionamiento del proceso integral de control, en función de los criterios de especialización y flexibilidad;

Que, el control gubernamental, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 5° de la precitada Ley, 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. Evalúa la eficacia de los sistemas de administración y control y establece las causas de los errores e irregularidades para recomendar las medidas correctivas;

Que, es necesario normar las acciones de auditoría gubernamental a fin de reforzar y actualizar el marco técnico normativo especializado aplicable al Sistema Nacional de Control; maximizar los resultados obtenidos, coadyuvar a la dinamización de la gestión pública, así como orientar y contribuir al proceso de moralización;

En uso y aplicación de las atribuciones conferidas en el inciso c) del Art. 24° de la Ley del Sistema Nacional de Control, Decreto Ley N° 26162;

SE RESUELVE:

Artículo Primero.- Aprobar las Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU, las cuales constituyen los criterios generales que determinan los requisitos personales y profesionales del Auditor Gubernamental, orientados a uniformar y optimizar los resultados del trabajo de auditoría.

Artículo Segundo.- Las Normas de Auditoría Gubernamental constan de 22 disposiciones, integradas en 4 títulos que forman parte de la presente Resolución, codificadas en las materias siguientes:

- 1.- Normas Generales.
- 2.- Normas relativas a la Planificación de la Auditoría Gubernamental.
- 3.- Normas relativas a la Ejecución de la Auditoría Gubernamental.
- 4.- Normas relativas al Informe de Auditoría Gubernamental

Artículo Tercero - Las Normas de Auditoría Gubernamental son de aplicación y cumplimiento obligatorio por parte del personal integrante de la Contraloría General de la República y de los Organos 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.

El incumplimiento o transgresión de las NAGU, conlleva responsabilidad administrativa, sin perjuicio de las responsabilidades de distinta naturaleza que pudieran derivarse

Artículo Cuarto.- Los Organos de Auditoría Interna conformantes del Sistema que se encuentren desarrollando actividades de auditoría gubernamental se ceñirán a las disposiciones de las NAGU.

Artículo Quinto.- Las Unidades Orgánicas de Línea de la Contraloría General de la República, en coordinación con la Unidad encargada de la Supervisión del Sistema Nacional de Control, cautelarán que los Organos de Auditoría Interna, cumplan las Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU, aprobadas por el Artículo Primero de la presente Resolución

La Unidad Orgánica encargada de la Designación de Sociedades de Auditoría, cautelará que las Sociedades de Auditoría designadas para efectuar acciones en las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, cumplan con las Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU, aprobadas por el Artículo Primero de la presente Resolución.

Artículo Sexto.- Dejar sin efecto las disposiciones del Reglamento de las Acciones de Control, aprobado mediante Resolución de Contraloría N° 196-88-CG del 18.JUL.89 y la normativa del Sistema Nacional de Control, en cuanto se opongan a la presente Resolución

La Contraloría General de la República dictará las normas procedimentales reglamentarias que sustituyan al articulado que continue vigente en el precitado dispositivo

Artículo Séptimo.- La Escuela Nacional de Control y el Área Técnico Normativa de la Contraloría General de la República, quedan encargadas de la edición y difusión de las Normas a que se refiere el Artículo Primero de la presente Resolución

Regístrese, comuníquese y publíquese.

VICTOR ENRIQUE CASO LAY
Contralor General de la República

NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL NAGU

INDICE

PROLOGO

I. INTRODUCCION

II. MARCO CONCEPTUAL

III. NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

1. 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

2. NORMAS RELATIVAS A LA PLANIFICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- 2.10 Planificación General
- 2.20 Planificación Específica
- 2.30 Programas de Auditoría
- 2.40 Archivo Permanente

3. NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DE LA AUDITORIA 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 Observaciones
- 3.70 Carta de Representación

4. NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

- 4.10 Forma Escrita
- 4.20 Oportunidad del Informe
- 4.30 Presentación del Informe
- 4.40 Contenido del Informe
- 4.50 Informe Especial

PROLOGO

El Sistema Nacional de Control - SNC, regulado por el Decreto Ley N° 26162, tiene por objetivo la evaluación periódica de los resultados de la gestión pública, dentro de criterios de economía, eficiencia, eficacia y transparencia; y del ejercicio de las funciones de los servidores y funcionarios públicos; en relación al cumplimiento de la normativa y de los objetivos y metas propuestos, a fin de formular recomendaciones que permitan contribuir al desarrollo de la Administración Gubernamental.

La Contraloría General de la República como órgano rector del Sistema, dotado de autonomía técnica, funcional, administrativa y financiera, determina las funciones de los órganos del Sistema y de su propia estructura organizativa, y emite las normas técnicas especializadas.

La Auditoría Gubernamental es el mejor medio para verificar que la gestión pública se haya realizado con economía, eficiencia, eficacia y transparencia, de conformidad con las disposiciones legales aplicables. La auditoría se ha convertido en un elemento integral del proceso de responsabilidad en el sector público. La confianza depositada en el auditor gubernamental ha

incrementado la necesidad de contar con normas modernas que lo orienten y permitan que otros se apoyen en su labor.

Las normas contribuyen a que las auditorías sean evaluaciones imparciales, objetivas y confiables de la gestión gubernamental. Constituyen un valioso marco de referencia para el control gubernamental.

Con base a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas - NAGA, Normas Internacionales de Auditoría - NIA, Normas de la Organización Internacional de Instituciones Supremas de Auditoría - INTOSAI, normas de auditoría emitidas por entidades homólogas y a la experiencia de la aplicación de normas reglamentarias, la Contraloría General de la República del Perú ha establecido las presentes Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU, adaptándolas, en lo aplicable, a la Ley del Sistema Nacional de Control y al ámbito comprendido por ésta.

Las Normas de Auditoría Gubernamental - NAGU, son de cumplimiento obligatorio y aplicación indispensable para los auditores de la Contraloría General de la República, de los Organos de Auditoría Interna de las entidades sujetas al Sistema Nacional de Control y de las Sociedades de Auditoría cuando sean designadas para efectuar auditorías gubernamentales.

I. INTRODUCCION

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 Organos de Auditoría Interna 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:

- a) *Código*, son los numerales que referencian al grupo de las normas y el orden que tienen dentro de cada grupo.
- b) *Título*, es la denominación de la norma.
- c) *Enunciado*, es la exposición breve de la norma.
- d) *Detalle del enunciado*, es la parte de la norma que facilita su interpretación y correcta aplicación.
- e) *Limitación al alcance*, es la parte de la norma que precisa las excepciones a su cumplimiento.

II. MARCO CONCEPTUAL

1. AUDITORIA 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:

- a. Evaluar la correcta utilización de los recursos públicos, verificando el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- b. Determinar la razonabilidad de la información financiera.
- c. 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.
- d. Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública.
- e. 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 Organos 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 Organos de Auditoría Interna en otras entidades del Sistema y por las Sociedades de Auditoría, debidamente autorizadas y designadas, respectivamente.

Es *interna* cuando es ejercida por los Organos 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 AUDITORIA 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 GESTION

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 adquiere, 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 o desempeño, así como en relación con los procesos, métodos y controles internos específicos, cuya eficiencia o eficacia considere susceptible de mejorarse. Si estima que existen posibilidades de mejoría, el auditor deberá recomendar las medidas correctivas apropiadas.

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, 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.

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 Organos 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.

III. NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Las Normas de Auditoría Gubernamental se presentan clasificadas en cuatro grupos:

1. *Normas Generales:* Entrenamiento técnico y capacidad profesional, independencia, cuidado y esmero profesional, confidencialidad, participación de profesionales y/o especialistas, y control de calidad.

2. *Normas relativas a la Planificación de la Auditoría Gubernamental:* Planificación general, planificación específica, programas de auditoría y archivo permanente.

3. *Normas relativas a la Ejecución de la Auditoría Gubernamental:* Estudio y evaluación del control interno, evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, supervisión del trabajo de auditoría, evidencia suficiente, competente y relevante, papeles de trabajo, comunicación de observaciones y carta de representación.

4. *Normas relativas al Informe de Auditoría Gubernamental:* Forma escrita, oportunidad del informe, presentación del informe, contenido del informe e informe especial.

NAGU. 1. NORMAS GENERALES

La normas que conforman este grupo se relacionan con las cualidades y calificaciones del auditor y la calidad de su trabajo.

Estas normas que se aplican también para la ejecución del trabajo y la preparación del informe, se refieren al entrenamiento técnico y capacidad profesional, independencia, cuidado y esmero profesional, confidencialidad, participación de profesionales y/o especialistas, y control de calidad.

NAGU. 1.10 ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL (*)

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

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 Organos 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.

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 si sus actitudes y 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.

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.

Solo 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 aun despues de cesar en sus funciones.

El auditor gubernamental debe desarrollar sus actividades profesionales de acuerdo a los correspondientes Códigos de Etica Profesional.

NAGU. 1.50 PARTICIPACION 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 Organos 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 equipo de 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.

NAGU. 2. NORMAS RELATIVAS A LA PLANIFICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Este grupo de normas tiene por objeto establecer los criterios técnicos generales que permitan una apropiada planificación de la auditoría en entidades sujetas al Sistema Nacional de Control, a fin de alcanzar los objetivos propuestos.

Las normas que se presentan en los acápite siguientes, se refieren a: Planificación general, planificación específica, programas de auditoría y archivo permanente.

NAGU. 2.10 PLANIFICACION GENERAL

La Contraloría General de la República y los Organos 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 Organo 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 autorización se 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 Organos 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 PLANIFICACION ESPECIFICA (*)

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 el auditor 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 Memorándum 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 fechas 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 Memorándum de Planificación corresponde al auditor encargado y al supervisor; la 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 AUDITORIA

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
- * Manual de Procedimientos 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 Organos 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.

NAGU. 3. NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Este grupo está integrado esencialmente por normas utilizadas en la realización de la auditoría, tienen el propósito que las pruebas y demás procedimientos que se seleccionen, según el criterio profesional del auditor, sean apropiados en las circunstancias para cumplir los objetivos de cada auditoría.

Las normas que se establecen a continuación, están referidas a: Estudio y evaluación del control interno, evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, supervisión del trabajo de auditoría, evidencia suficiente, competente y relevante, papeles de trabajo, comunicación de observaciones y carta de representación

NAGU. 3.10 ESTUDIO Y EVALUACION 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.

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 vigilante 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 brindarles 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 EVALUACION 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 hacerse, 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 este 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 periodo 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 SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA (*)

El trabajo de auditoría debe ser apropiadamente supervisado para mejorar su calidad y cumplir los objetivos propuestos.

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.

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.

CARACTERISTICAS DE LA EVIDENCIA

a. Suficiencia.

Es suficiente la evidencia objetiva y convincente que basta para 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.

Las 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.

CLASIFICACION 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 sólo un conocimiento parcial del área auditada.

d. Evidencia analítica.

Comprende cálculos, comparaciones, razonamiento y separación de la información en sus componentes.

CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA PROVENIENTE DE SISTEMAS COMPUTARIZADOS

Cuando la información procesada por medios electrónicos constituya 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 necesaria 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.

PROPOSITO

- Contribuir a la planificación y realización de la auditoría.
- Proporcionar el principal sustento del informe del auditor.
- Permitir una adecuada ejecución, revisión y supervisión del trabajo de auditoría.
- Constituir la evidencia del trabajo realizado y el soporte de las conclusiones, comentarios y recomendaciones incluidas en el informe.
- Permitir las revisiones de calidad de la auditoría.

REQUISITOS

- 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.
- 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.
- Ser *legibles y ordenados*, pues de lo contrario podrían perder su valor como evidencia.
- 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

- La naturaleza de la auditoría.
- El tipo de informe a emitir.
- La naturaleza y complejidad de la actividad de la entidad.

Como regla general, los papeles de trabajo deben contener

- El Memorándum de Planificación y los Programas de Auditoría, que deben estar debidamente referenciados a los papeles de trabajo.
- Objetivos, alcance y metodología, incluyendo los criterios usados para la selección de las muestras.
- Indicación de la manera cómo se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron (fuentes).
- Documentación del trabajo que sustente las conclusiones y juicios significativos.
- Índices, referencias, cédulas y resúmenes adecuados.
- Conclusiones sobre cada uno de los componentes en que se divida el examen.
- Fecha y firma de la persona que los preparó.
- 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 contaron 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 COMUNICACION DE OBSERVACIONES

Durante el proceso de la auditoría, el auditor encargado debe comunicar oportunamente las observaciones a los funcionarios y servidores de la entidad examinada comprendidos en los hechos observados, a fin que en un plazo perentorio establecido, presenten sus descargos sustentados documentariamente, para su oportuna evaluación y consideración en el informe correspondiente.

Las observaciones se refieren a los hallazgos determinados como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría en armonía con los objetivos establecidos, y constituyen las deficiencias o irregularidades evidenciadas técnicamente en la entidad auditada.

Las observaciones fundamentan las conclusiones y recomendaciones del informe, y deben cumplir los siguientes requisitos:

- Estar basadas en hechos y respaldadas con evidencias.
- Ser objetivas.
- Estar fundamentadas en una labor suficiente que sirva de soporte para las conclusiones y recomendaciones.

El auditor gubernamental debe desarrollar sus hallazgos y constarán en los papeles de trabajo, debidamente referenciados y documentados.

Para revelar completa y claramente los hallazgos, éstos contarán necesariamente con los atributos de: *Condición, Criterio, Causa y Efecto*.

La comunicación de observaciones es el proceso mediante el cual el auditor, una vez evidenciados los hallazgos, cumple en forma inmediata con darlos a conocer a los funcionarios y servidores de la entidad examinada comprendidos en los hechos, para que presenten sus respectivos descargos documentados.

El auditor encargado debe comunicar las observaciones a fin de otorgar el ejercicio del derecho de defensa de las personas comprendidas en las mismas, en observancia a las disposiciones legales vigentes.

La comunicación se efectúa por escrito en forma reservada y directa, debiendo acreditarse su recepción.

La referida acción permite al auditor contar con los elementos de juicio que sustenten de manera suficiente y competente los comentarios, conclusiones y recomendaciones del Informe de Auditoría.

La alusión a los funcionarios y servidores a que se refiere la norma, se extiende también a las personas que ya no se encuentren laborando en la entidad examinada.

El auditor encargado y supervisor son responsables de elaborar la comunicación de observaciones.

La observación a ser comunicada estará referida a hechos que revistan materialidad de acuerdo a lo previsto en el Memorándum de Planificación.

El plazo para la entrega de los descargos es perentorio y será establecido a criterio del auditor encargado, de acuerdo a las disposiciones legales vigentes.

En caso de no ser ubicados los funcionarios y servidores comprendidos en los hechos observados serán notificados en el diario oficial u otro de mayor circulación en la que se encuentre la entidad auditada.

La no presentación de los descargos por parte del servidor o funcionario público dentro del plazo previsto debe revelarse en el informe, así como los hechos materia de la observación.

El auditor encargado y el supervisor son responsables de la oportuna evaluación de los descargos recepcionados, los cuales serán archivados en los papeles de trabajo y referenciados adecuadamente.

Se consignará un párrafo sobre el cumplimiento de la comunicación de observaciones en la Introducción del Informe.

NAGU. 3.70 CARTA DE REPRESENTACION

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 periodo bajo examen y hasta la fecha de terminación del trabajo de campo.

Si el titular y/o niveles gerenciales se rehusaran a proporcionar al auditor el citado requerimiento, dicha situación se revelará en el informe de auditoría.

NAGU. 4. NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Este grupo de normas establecen los criterios técnicos para el contenido, elaboración y presentación del Informe de Auditoría Gubernamental relacionado con la auditoría de gestión y exámenes especiales. Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas - NAGA y las Normas Internacionales de Auditoría - NIA, que rigen a la profesión contable en el país, son aplicables a todos los aspectos de contenido, elaboración y presentación del Informe de Auditoría Financiera Gubernamental.

Las normas agrupadas en el presente acápite también pueden ser aplicables a algunas auditorías financieras.

Las normas que se mencionan a continuación regulan la formulación del informe, estableciendo la forma escrita, la oportunidad, presentación y contenido del informe; y el 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 reco-

mendaciones con personas responsables de la entidad o del área auditada.

Por el contrario, se recomienda ampliamente 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 de 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 PRESENTACION 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 más 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, así 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. INTRODUCCION

Comprenderá la información general concerniente al examen y a la entidad examinada

A. INFORMACION RELATIVA AL EXAMEN

1. Motivo del examen

Estará referido a las causas que originan la acción de control, así 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 período 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. INFORMACION 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 desarrolla y al área examinada.

En la base legal se precisará la referencia a las disposiciones legales que la regulan.

Relación de las personas comprendidas en las observaciones.

Esta 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 derivadas del examen.

Los aspectos 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, así 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 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.

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 posibles 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 este 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.

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 Organos 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 Organos de Auditoría y las Sociedades de Auditoría, remitirán un ejemplar del informe especial a la Contraloría General y, a juicio del auditor, al titular de la entidad, siempre que este 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 del patrimonio del Estado.

En la preparación del informe especial se tendrá en cuenta básicamente la estructura que tiene el informe de auditoría gubernamental.

(*) Norma de Auditoría Generalmente Aceptada