



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

ÓRGANO RECTOR DEL SISTEMA DE CONTROL Y AUDITORÍA DE LA GESTIÓN PÚBLICA

MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

AGOSTO DEL 2006

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

INDICE

INTRODUCCION	1
PARTE I	2
CAPITULO I.....	2
ASPECTOS GENERALES	2
1.1. OBJETIVOS DEL MANUAL	2
1.2. FUNDAMENTO LEGAL	2
1.3. CONCEPTOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL	3
CAPITULO II.....	6
ASPECTOS RELACIONADOS CON NORMAS GENERALES DE AUDITORIA.....	6
2.1. NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL RELACIONADAS CON EL AUDITOR	6
2.2. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON LA FASE DE EXAMEN	7
2.3. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON LA FASE DE INFORMES	8
CAPITULO III.....	9
FASES DE LA AUDITORIA.....	9
3.1. FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	9
3.2. FASE DE EXAMEN.....	12
3.3. FASE DE INFORME.....	14
CAPITULO IV	15
TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	15
4.1. TÉCNICAS DE AUDITORÍA	15
4.1.1. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN OCULAR	15
4.1.2. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ORAL.....	16
4.1.3. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ESCRITA.....	17
4.1.4. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN DOCUMENTAL	18
4.1.5. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN FÍSICA	19
4.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA	19
4.2.1. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO O CONTROL	24
4.2.2. PRUEBAS SUSTANTIVAS	25
4.2.3. TIPOS DE PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS	29
CAPITULO V	30
PROGRAMAS DE AUDITORIA.....	30
5.1. PROGRAMAS DE AUDITORÍA	30
5.2. TIPOS DE PROGRAMAS	30
5.3. OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS.....	30
5.4. FLEXIBILIDAD DE LOS PROGRAMAS	32
5.5. ESTRUCTURA DE LOS PROGRAMAS.....	32

5.6. ELABORACIÓN Y RESPONSABILIDAD DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA	34
5.7. PROPÓSITO DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA.....	34
5.8. REVISIÓN DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA	35
5.9. RELACIÓN ENTRE PROGRAMA DE AUDITORÍA Y PAPELES DE TRABAJO	36
CAPITULO VI	37
PAPELES DE TRABAJO	37
6.1. PAPELES DE TRABAJO	37
6.2. OBJETIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.....	38
6.3. CONTENIDO Y ESTRUCTURA DE LOS PAPELES DE TRABAJO	39
6.4. TIPO DE PAPELES DE TRABAJO	41
6.5. ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO	42
6.6. MARCAS DE AUDITORÍA	45
6.7. REFERENCIACIÓN.....	46
6.8. RESPONSABILIDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.....	47
6.9. ELEMENTOS A CONSIDERAR EN LA PREPARACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO.....	47
CAPITULO VII	49
EVIDENCIA DE AUDITORIA.....	49
7.1. EVIDENCIA DE AUDITORÍA.....	49
7.2. TIPOS DE EVIDENCIA.....	49
7.3. ATRIBUTOS DE LA EVIDENCIA	52
7.4. CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA	55
CAPITULO VIII	56
EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.....	56
8.1. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	56
8.2. EVALUACIÓN DEL RIESGO DE CONTROL	64
CAPITULO IX	66
MUESTREO ESTADISTICO	66
9.1. MUESTREO ESTADÍSTICO	66
CAPITULO X	73
ASPECTOS ADMINISTRATIVOS DE LA AUDITORIA.....	73
10.1. DESIGNACIÓN DEL EQUIPO DE AUDITORÍA.....	73
10.2. ARCHIVO PERMANENTE Y CORRIENTE	75
PARTE II	79
CAPITULO I.....	79
AUDITORIA FINANCIERA	79
1.1. FASE DE PLANIFICACIÓN.....	80
1.2. FASE DE EXAMEN.....	119

1.3. FASE DE INFORME.....	133
CAPITULO II.....	145
AUDITORIA OPERACIONAL O DE GESTION	145
2.1. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN	145
2.2. PROCESO DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN.....	150
2.3. FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN	151
2.3.1. PROCEDIMIENTOS GENERALES DE LA PLANIFICACIÓN	154
2.3.2. ANÁLISIS GENERAL.....	156
2.3.2.1. CONCLUSIÓN DE LA ETAPA DE ANÁLISIS GENERAL	158
2.3.3. EXAMEN PRELIMINAR.....	160
2.3.4. EJECUCIÓN DEL EXAMEN PRELIMINAR	160
2.3.4.1. IDENTIFICACIÓN DE LÍNEAS DE EXAMEN PRELIMINAR (LEPA'S)	160
2.3.4.2. IDENTIFICACIÓN DE LAS FUENTES DE CRITERIO DE AUDITORÍA.....	161
2.3.4.3. IDENTIFICACIÓN DE CRITERIOS GENERALES DE AUDITORÍA	162
2.3.4.4. INDICADORES DE GESTIÓN	162
2.3.5. INFORME DE EXAMEN PRELIMINAR.....	163
2.3.5.1. CONTENIDO DEL INFORME DE EXAMEN PRELIMINAR	163
2.4. FASE DE EXAMEN.....	166
2.4.1. PROCEDIMIENTOS GENERALES DE LA FASE DE EXAMEN	168
2.4.2. COMPONENTES DE LA FASE DE EXAMEN	169
2.4.2.1. ELABORACIÓN DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA POR PROYECTO.....	169
2.4.2.2. REALIZACIÓN DE PRUEBAS Y OBTENCIÓN DE EVIDENCIA.....	170
2.4.2.3. COMUNICACIÓN DE PRESUNTAS DEFICIENCIAS.....	170
2.4.2.4. DESARROLLO DE DEFICIENCIAS MENORES Y DE HALLAZGOS CON SUS ATRIBUTOS	171
2.4.2.5. FINALIZACIÓN DEL BORRADOR DE INFORME	172
2.4.2.6. CARTA DE SALVAGUARDA.....	173
2.5. FASE DE INFORME.....	173
2.5.1. PROCEDIMIENTOS GENERALES DE LA FASE DE INFORME.....	176
2.5.2. AUDITORÍA CON ENFOQUE INTEGRAL.....	178
CAPITULO III.....	179
EXAMEN ESPECIAL	179
3.1. FASE DE PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL EXAMEN ESPECIAL	181
3.1.1. FASE DE PLANIFICACIÓN.....	181
3.1.2. FASE DE EJECUCIÓN.....	184
3.2. INFORME.....	185
PARTE III	188
DISPOSICIONES FINALES.....	188

ANEXOS	189
ANEXO 1. PRESENTACIÓN DEL EQUIPO DE TRABAJO	190
ANEXO 2. ORDEN DE TRABAJO	192
ANEXO 3. MODIFICACIÓN ORDEN DE TRABAJO	193
ANEXO 4. SOLICITUD DE INFORMACIÓN AL ARCHIVO PERMANENTE	194
ANEXO 5. AVANCE Y COSTOS DE LA AUDITORÍA	195
ANEXO 6. FORMATO DE HALLAZGO DE AUDITORÍA	196
ANEXO 7. CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA	197
ANEXO 8. CARTA A LA GERENCIA	199
ANEXO 9. CARTA DE SALVAGUARDA	200
ANEXO 10. CONVOCATORIA A LECTURA DE INFORME	203
ANEXO 11. FORMATO DE ACTA DE LECTURA DE INFORME	204
ANEXO 12. FORMATO DE NOTA DE ANTECEDENTES	205
ANEXO 13. DETALLE DE SERVIDORES ACTUANTES	206
ANEXO 14. ESQUELA DE NOTIFICACIÓN	207
ANEXO 15. MODELO DE REMISIÓN DE INFORME Y DE PAPELES DE TRABAJO A LA OFICINA DE RECEPCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍA	208
ANEXO 16. PLAN GENERAL DE AUDITORÍA	211
ANEXO 17. METODOLOGÍA Y TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE INFORMACIÓN	217
ANEXO 18. BITÁCORA DE SUPERVISIÓN	220
ANEXO 19. CONTENIDO DE INFORME DE AUDITORÍA DE GESTIÓN	221
ANEXO 20. INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN	225
ANEXO 21. CONTENIDO DE INFORME DE EXAMEN ESPECIAL	228
ANEXO 22. DICTAMEN LIMPIO	230
ANEXO 23. DICTAMEN CON SALVEDAD	231
ANEXO 24. DICTAMEN ADVERSO	232
ANEXO 25. INFORME SOBRE ASPECTOS DE CONTROL INTERNO	233
ANEXO 26. INFORME SOBRE ASPECTOS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS APLICABLES	235

INTRODUCCION

De conformidad al artículo 195 de la Constitución de la República, la Corte de Cuentas de la República, tiene a su cargo la fiscalización de la Hacienda Pública en general y de la ejecución del Presupuesto en particular. Para cumplir con esta misión, el artículo 5 de la Ley de la Corte de Cuentas establece las atribuciones y funciones, entre las cuales, en el numeral 1, se encuentra: “Practicar auditoría externa financiera y operacional o de gestión a las entidades y organismos que administren recursos del Estado”.

Para la práctica de la auditoría gubernamental se requiere de los instrumentos necesarios que faciliten el eficiente y eficaz desempeño de los auditores.

El presente Manual constituye una herramienta que permite facilitar la práctica de la Auditoría Gubernamental, en sus diferentes fases: Planificación, Ejecución e Informe. Para cada fase, se presentan los aspectos más importantes que debe considerar el auditor a efecto de cumplir con los objetivos del examen.

Es importante mencionar que este manual es flexible y susceptible de ser mejorado, por consiguiente, no pretende sustituir el juicio profesional y experiencia de los auditores; por lo que ha sido elaborado con la finalidad de unificar criterios entre el personal operativo de las Direcciones de Auditoría.

El presente documento consta de tres partes, la primera contiene diez capítulos, los cuales están referidos a los aspectos generales de la auditoría, lo relativo a las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG), fases de la auditoría, técnicas y procedimientos de auditoría, papeles de trabajo, evidencia de auditoría, evaluación del control interno, muestreo estadístico, materialidad y riesgo de auditoría. La segunda parte cuenta con tres capítulos, los cuales se refieren al desarrollo de la auditoría financiera, operacional o de gestión y exámenes especiales y la tercera parte contiene las disposiciones finales.

PARTE I

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

1.1. OBJETIVOS DEL MANUAL

a. OBJETIVO GENERAL

Disponer de una herramienta que facilite la práctica de Auditoría Gubernamental, por parte de los auditores de la Corte de Cuentas de la República, que en este Manual se denominará “la Corte”, cuando realicen auditorías en las entidades mencionadas en el Art. 3 de la Ley de la Corte.

b. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Unificar criterios en la aplicación de procedimientos para desarrollar la auditoría gubernamental, por parte del personal de la Corte;
2. Facilitar el aseguramiento de la calidad en la práctica de la auditoría gubernamental; y,
3. Servir de guía en el proceso de inducción, para el nuevo personal que ejercerá la auditoría gubernamental.

1.2. FUNDAMENTO LEGAL

El Manual de Auditoría Gubernamental tiene su fundamento en el Art. 24, numeral 4 de la Ley de la Corte, en el cual se expresa que para regular el funcionamiento del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública, la Corte expedirá con carácter obligatorio: “4) Reglamentos, manuales, instructivos y demás disposiciones necesarias para la aplicación del Sistema”.

De conformidad con el Art. 5, numeral 1) y 2), de su ley, la Corte tiene entre sus atribuciones: practicar auditoría externa financiera, operacional o de gestión a las entidades y organismos que administren recursos del Estado; dictar las políticas, normas técnicas y demás disposiciones, para la práctica de la auditoría gubernamental, interna o externa, financiera y operacional o de gestión.

Con base en los Arts. 30 y 31 de la Ley de la Corte, la auditoría gubernamental comprende el examen posterior y evaluación de los aspectos siguientes:

1. Las transacciones, registro, informes y estados financieros;
2. La legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones;
3. El control interno financiero;
4. La planificación, organización, ejecución y control interno administrativo;
5. La eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos;
6. Los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas.

1.3. CONCEPTOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

a. AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Es el examen objetivo, independiente, imparcial, sistemático y profesional de las actividades financieras, administrativas y operativas ya ejecutadas por las entidades y organismos del sector público, así como de las entidades, organismos y personas, que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos.

De conformidad al artículo 30 de la Ley de la Corte, la auditoría gubernamental podrá examinar y evaluar en las entidades y organismos del sector público:

- “1. Las transacciones, registros, informes y estados financieros;
2. La legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones;
3. El control interno financiero;
4. La planificación, organización, ejecución y control interno administrativo;
5. La eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos;
6. Los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas....”

b. CLASES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

- **AUDITORÍA FINANCIERA**

Es el examen de las transacciones, registros, informes y estados financieros; del cumplimiento de la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; y del control interno financiero; con el objeto de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

- **AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN**

Es el examen y evaluación de la gestión realizada por una entidad para determinar la eficiencia, efectividad y economía sobre el uso de los recursos públicos, así como el desempeño de los servidores públicos, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados o beneficios previstos. Como resultado de esta auditoría no se expresa opinión, solamente se elaboran conclusiones y recomendaciones orientadas a mejorar la gestión de la entidad auditada.

- **EXAMEN ESPECIAL**

Se denomina examen especial a la auditoría que puede comprender uno o más componentes de los estados financieros, con un alcance menor al requerido en una auditoría financiera, por lo que no es posible emitir una opinión sobre las cifras de los estados financieros; o abarcar uno o más elementos de la gestión, así como el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables. Asimismo, se efectúan exámenes especiales para investigar denuncias de diversa índole.

- **AUDITORÍA FINANCIERA Y OPERACIONAL O DE GESTIÓN (CON ENFOQUE INTEGRAL)**

Cuando se realice una auditoría que abarque los primeros tres numerales del artículo 30 de la Ley de la Corte y a alguno de los tres últimos numerales del referido artículo, se le denominará auditoría con enfoque integral, que se define como: la exploración o examen crítico de las actividades, operaciones y hechos económicos, realizados por una entidad, mediante la utilización de un conjunto estructurado de procesos que tiene por objetivo la evaluación sistemática, para obtener y valorar evidencia, formarse un juicio sobre las afirmaciones verificables y los hallazgos obtenidos, conforme a parámetros y criterios existentes.

CAPITULO II

ASPECTOS RELACIONADOS CON NORMAS GENERALES DE AUDITORIA

2.1. NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL RELACIONADAS CON EL AUDITOR

Mediante el Decreto No. 5 de fecha 14 de septiembre del 2004, la Corte aprobó el Reglamento de Normas de Auditoría Gubernamental, estableciendo en su Capítulo I, Sección 1, las siguientes normas relacionadas con el auditor.

Capacidad profesional

El personal designado para practicar la auditoría deberá poseer de manera individual y en su conjunto la capacidad profesional necesaria, experiencia técnica y el entrenamiento adecuado para planificar, organizar y ejecutar con alto nivel de calidad el proceso de cada auditoría.

Independencia

En todos los asuntos relacionados con la auditoría, la entidad o unidad auditora y los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos personales, externos y organizacionales para proceder con independencia y mantener una actitud y apariencia independientes.

Debido cuidado profesional

El Auditor Gubernamental es responsable de cumplir con todas las Normas de Auditoría Gubernamental y las disposiciones aplicables, debiendo proceder con el debido cuidado profesional al ejecutar el trabajo y preparar los informes.

Confidencialidad

El auditor gubernamental debe guardar la reserva y el secreto profesional respecto a la información que conozca en el transcurso de su trabajo.

2.2. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON LA FASE DE EXAMEN

Planificación de la auditoría gubernamental.

La Auditoría Gubernamental debe planificarse para alcanzar los objetivos de forma eficiente, eficaz, económica y oportuna. Se debe considerar la materialidad y el riesgo para determinar la estrategia de la auditoría.

Seguimiento a recomendaciones de informes anteriores

El auditor gubernamental debe dar seguimiento al cumplimiento de recomendaciones emitidas en el informe de auditoría anterior. En este caso, el auditor deberá analizar los comentarios y la evidencia presentada por los titulares y demás servidores actuantes de la entidad auditada, y establecer sobre la base de éstos, el grado de cumplimiento de las referidas recomendaciones.

La comunicación de los resultados del seguimiento, se hará de conformidad a lo establecido el Art. 4 del Reglamento de Políticas Internas de Auditoría Gubernamental.

Supervisión del proceso de la auditoría

Las actividades ejecutadas por el equipo de auditoría deben ser supervisadas constantemente durante todo el proceso de auditoría. La entidad o unidad auditora debe asegurar que el equipo de auditoría recibe guía, orientación y supervisión necesarias para garantizar el logro de los objetivos programados.

Control interno

El proceso de la Auditoría Gubernamental incluye la comprensión del sistema de control interno y la evaluación posterior de su funcionamiento, fundamento para determinar las áreas o actividades que se examinarán detalladamente y establecer la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad de las pruebas a aplicar.

Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables

Al ejecutar la auditoría gubernamental se evaluará el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables a la entidad u organismo auditado.

Evidencia de auditoría gubernamental

El equipo de Auditoría Gubernamental deberá obtener evidencia suficiente, competente y oportuna, mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría programados, que le permitan sustentar sus conclusiones y hallazgos de auditoría sobre una base objetiva y real.

Control de calidad

La entidad o unidad auditora, encargada de ejecutar las acciones de auditoría, debe establecer un sistema interno de control de calidad apropiado y participar en revisiones externas del control de calidad, para verificar que el trabajo de los auditores gubernamentales, es ejecutado conforme a los criterios establecidos en la Ley de la Corte de Cuentas, las Normas de Auditoría Gubernamental, los Manuales de Auditoría y otros instrumentos normativos.

2.3. NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON LA FASE DE INFORMES**Informe y comunicación de resultados de auditoría gubernamental**

El equipo de auditoría gubernamental elaborará y comunicará por escrito, a los funcionarios de la entidad u organismo auditado, un informe que describa el alcance y los objetivos de la auditoría, así como los comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos relacionados con los objetivos de la auditoría, a fin de que adopten las medidas correctivas de manera oportuna.

Trámite de los informes

La entidad o unidad auditora encargada de realizar la auditoría gubernamental, deberá remitir los informes finales de la auditoría, a las instancias que correspondan de conformidad con éstas normas y la ley.

CAPITULO III

FASES DE LA AUDITORIA

3.1. FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

La realización eficaz de una auditoría requiere de una planificación cuidadosa del trabajo a efectuar. El plan de auditoría sirve para dos objetivos: proporciona una guía de cómo realizar la auditoría y facilita el control de su ejecución.

La planificación de un trabajo de auditoría consiste en el desarrollo de un plan global en función de los objetivos que se persiguen. La naturaleza, el detalle y el momento en que se debe llevar a cabo la planificación, varían según la magnitud y especificidad de la entidad a auditar, de las experiencias que el auditor tenga de la misma, del conocimiento de la actividad que desarrolla, el entorno en que se desenvuelve y de la calidad del control interno.

Al planificar su examen el auditor debe considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

- a. La actividad de la entidad y el entorno en que ésta opera.
- b. Normativa legal, procedimientos y principios contables aplicables a la entidad.
- c. Grado de eficacia del sistema de control interno.
- d. Estimación preliminar de aquellos aspectos significativos de la entidad a efectos de considerarlos en el proceso de auditoría.
- e. Estimación de las áreas de riesgo. Se denominan áreas de riesgo aquellas donde exista la posibilidad de errores o irregularidades importantes.
- f. El tipo de informe a emitir.

El plan de auditoría se integrará junto con el resto de los papeles de trabajo. Asimismo, deberá actualizarse en el transcurso de la auditoría, en función de la experiencia que se vaya adquiriendo en la ejecución del trabajo.

Una adecuada planificación deberá comprender:

- a. Desarrollo de un plan global relativo al ámbito de realización de la auditoría.
- b. Preparación de un programa de auditoría, que determine el enfoque, momento de realización y alcance de los procedimientos a aplicar.
- c. Determinación clara de los objetivos perseguidos por componentes de la auditoría.
- d. Estimación del presupuesto de auditoría.

Una adecuada planificación requiere que se lleven a cabo una serie de procedimientos de auditoría, referidos a investigaciones, entrevistas y otras pruebas limitadas, que tienen por objetivo orientar la amplitud del examen, detectar posibles dificultades en el trabajo a realizar y cualquier otro aspecto que pudiera limitar o afectar el desarrollo de la auditoría.

El desarrollo del plan global deberá contemplar los siguientes aspectos:

- a. Conocimiento y descripción de la entidad a auditar, con especial referencia a su naturaleza jurídica.
- b. Entrevistas con personal directivo y cualquier otro que se considere necesario para el buen desarrollo del trabajo.
- c. Conocimiento de la estructura organizativa y funcional del ente a auditar, con especial atención en su ubicación geográfica.
- d. Identificación de los sistemas a revisar, operativos y contables.

- e. Confirmación del tipo de auditoría a realizar.
- f. Determinación del alcance de los procedimientos, según el tipo de auditoría.
- g. Identificación de las áreas problemáticas o críticas de la entidad, debiendo revisarse los informes y documentación referente a posibles prácticas irregulares y deficientes.
- h. Análisis de los papales de trabajo correspondientes a las auditorías efectuadas en el ejercicio anterior.
- i. Determinación de la necesidad de apoyo técnico de expertos.
- j. Preparación del cronograma de actividades.
- k. Revisión de la información financiera y de control de gestión.
- l. Determinación del tipo de informe a emitir.

El plan de auditoría deberá ser la guía que contenga suficientes detalles para permitir la realización de pruebas y revisión de controles de la forma más eficiente.

Se preparará un programa escrito para cada área en las que se divide el trabajo, donde se establecerán los procedimientos necesarios para llevar a cabo el plan global de auditoría.

Los programas deberán elaborarse en función de los objetivos establecidos, teniendo en cuenta la evaluación previa del control interno y de los sistemas operativos de la entidad. Esta evaluación permitirá identificar aquellos controles internos en los que se puede confiar, momento de aplicación y amplitud de los procedimientos de auditoría.

En los programas deberá preverse la colaboración que se espera recibir de la entidad auditada y la posible participación de otros auditores o expertos.

Los programas se revisarán a medida que se vaya desarrollando el trabajo de auditoría, en cualquier caso, esta revisión se basará en el análisis continuo del sistema de control interno y de los sistemas de control de gestión, así como en el resultado de las pruebas que se hayan realizado.

Se deberá establecer una estimación del tiempo necesario para realizar cada fase del trabajo de auditoría, que asegure el cumplimiento de las fechas acordadas.

La estimación del tiempo debe incluir un detalle de las áreas a examinar y el personal integrante del equipo que las examinará. El establecimiento de un cronograma de actividades es absolutamente imprescindible, aun admitiendo que pueden presentarse problemas y situaciones imprevistas, susceptibles de modificar las previsiones iniciales.

Todos los aspectos de la planificación se incluirán en el memorando de planificación, el que deberá ser aprobado por el Director de Auditoría, antes de iniciar el resto del trabajo.

Cuando se produzcan cambios importantes en el alcance del trabajo con posterioridad a la etapa de planificación, deberá documentarse modificando el correspondiente memorando, dichos cambios serán aprobados por el Director de Auditoría.

3.2. FASE DE EXAMEN

En esta fase se recopila la evidencia comprobatoria necesaria para que el auditor concluya sobre los resultados de su trabajo, que le sirven de base para brindar una opinión profesional, técnica, objetiva e independiente.

La obtención de evidencia comprobatoria, se logra por medio de la aplicación de pruebas y procedimientos definidos en el enfoque de auditoría que se estableció en la fase de planificación.

Los procedimientos seleccionados, según el criterio profesional del auditor, deben ser apropiados a las circunstancias para cumplir con los objetivos de cada auditoría.

La fase de examen, consiste en la revisión o evaluación detallada del programa o actividad específica auditada, con la amplitud necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría. Implica recopilar y analizar la información necesaria para considerar, justificar y presentar apropiadamente los hallazgos del auditor, incluyendo las conclusiones y recomendaciones de ser necesarias.

La fase de examen sirve para llevar a cabo el plan de auditoría y utilizarlo como una base para: 1) supervisar y controlar su progreso; 2) prever y solucionar problemas, y 3) dirigir los esfuerzos de revisión según sea necesario. Se debe vigilar el proceso de trabajo para controlar que los cambios necesarios en la dirección, alcance y recursos se realicen rápidamente, para que la auditoría se finalice tal y como se esperaba.

Los auditores deben asegurarse de que la información sea válida. Además de ser válida, debe ser fiable, suficiente y relevante. Para evaluar su fiabilidad, el auditor necesita conocer la validez y adecuación de su fuente. La información documentada es más fiable que la verbal. La información registrada puede, sin embargo, tener errores, por lo que los auditores necesitan realizar pruebas para asegurarse de lo adecuado de la información obtenida.

La suficiencia, tiene que ver con la obtención de la información convincente y necesaria, que lleve a terceros a la misma conclusión que al auditor. Cuando exista información conflictiva, debe tratar de determinar si esta es confiable y si sirve de justificación, sopesando la evidencia.

La relevancia se refiere a que la información recopilada es pertinente para el hallazgo del auditor. Los hechos y las cifras utilizadas para aprobar o desaprobar su utilización deben

tener una relación lógica y visible. La información que no reúna estas condiciones es irrelevante y no debe utilizarse.

3.3. FASE DE INFORME

La última fase de la auditoría es el informe donde se platean los hallazgos y las recomendaciones a los responsables directos de la gestión evaluada, a los que requirieron la auditoría y a los destinatarios del informe.

Cada informe debe, naturalmente, revestirse del asunto y la naturaleza de los hallazgos comunicados. Es importante presentar la información de una manera lógica e incluir datos pertinentes sobre cada atributo del hallazgo.

CAPITULO IV

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

4.1. TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas de auditoría, son métodos prácticos de investigación que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamenta sus opiniones y conclusiones.

En la auditoría gubernamental las técnicas se clasifican generalmente con base a la acción que se va efectuar, entre las que figuran:

4.1.1. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN OCULAR

a. 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 y recomendaciones.

b. OBSERVACIÓN

Es el examen ocular realizado para cerciorarse sobre cómo se ejecutan las operaciones. Esta técnica es de utilidad en todas las fases de la auditoría, por cuyo intermedio el auditor se asegura 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.

4.1.2. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ORAL

a. 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, constituye 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.

b. ENTREVISTAS

Las entrevistas pueden ser efectuadas al personal de la entidad auditada o a personas relacionadas con los programas o actividades a su cargo. Para obtener mejores resultados deben prepararse apropiadamente, especificar quiénes serán entrevistados, definir las preguntas a formular, explicar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados. Asimismo, los aspectos considerados relevantes, deben ser documentados y/o confirmados por otras fuentes.

c. ENCUESTAS

Las encuestas pueden ser útiles para recopilar información de un gran universo de datos o grupos de personas. 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, deben ser utilizadas con mucho cuidado, a no ser que se cuente con evidencia que las corrobore.

4.1.3. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN ESCRITA

a. ANÁLISIS

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. La técnica de análisis es especialmente útil para determinar las causas y efectos de los hallazgos de auditoría.

b. 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.

c. 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.

d. 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.

4.1.4. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN DOCUMENTAL**a. 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.

b. CÁLCULO

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.

c. 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 del 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.

d. 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 el fin de separar mentalmente los 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.

4.1.5. TÉCNICAS DE VERIFICACIÓN FÍSICA

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 calificarla como una técnica combinada, dado que en su aplicación utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo, tabulación y comprobación. Estas acciones verificadoras pueden ser oculares, verbales, por escrito, por revisión del contenido de documentos y por examen físico.

4.2. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Es el conjunto de técnicas que permiten el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias, con el propósito de alcanzar los objetivos de la auditoría.

Los procedimientos de la auditoría están diseñados fundamentalmente para obtener evidencia, que sustente las conclusiones de la auditoría.

Al realizar un examen de acuerdo con normas de auditoría gubernamental, el auditor está obligado a utilizar los procedimientos de auditoría necesarios según las circunstancias. Los procedimientos de auditoría son actos realizados por el auditor para recabar información y no constituyen evidencia. Los procedimientos más utilizados para realizar pruebas de transacciones y saldos son los siguientes: Inspección, observación, confirmación, investigación, rastreo, cálculo, atestiguar, conteo e indagación.

a. INSPECCIÓN

Esta involucra un escrutinio cuidadoso o un examen detallado de los documentos o recursos físicos. Este procedimiento se utiliza ampliamente en la auditoría. La inspección de documentos permite al auditor determinar la autenticidad de la evidencia, o la existencia de alteraciones o partidas de dudoso origen. El examen de documentos también permite la determinación de los términos precisos de las facturas, contratos y acuerdos. Mediante la inspección de recursos físicos, el auditor obtiene un conocimiento personal directo de su existencia y condición física.

Al utilizar este procedimiento, el auditor trata de adquirir una seguridad razonable de que el documento o recurso tangible soporta las declaraciones de los responsables de la gestión evaluada. Sin embargo, es de esperarse que el auditor no sea un experto, por ejemplo en la determinación de si los endosos en los cheques son auténticos o que sea un especialista para determinar la calidad de componentes de inventarios altamente técnicos.

La inspección de los documentos proporciona un medio para evaluar la evidencia documental, en tanto que la inspección de activos tangibles proporciona un medio para evaluar la evidencia física. Las instrucciones que se dan en los programas de auditoría tales como revisar, leer y examinar son sinónimos de inspeccionar.

b. OBSERVACIÓN

Este procedimiento de auditoría se refiere a vigilar o presenciar la realización de alguna actividad. Esta podrá referirse a la manera en que el efectivo se salvaguarda,

cómo se preparan los comprobantes y aprueban, y el cuidado de la administración en el control y registro del inventario. Las materias sujetas a observación son el personal, los procesos y los procedimientos. Con base en la observación, el auditor obtiene un conocimiento personal directo de la actividad, bajo la forma de evidencia visual.

c. CONFIRMACIÓN

Esta es una forma de indagar que permite al auditor obtener información directamente de una fuente independiente a la organización de la entidad. Para realizar confirmaciones, se procede así: la entidad hace la solicitud al tercero por escrito, pero el auditor controla el envío de tal solicitud. La que deberá incluir instrucciones, en el sentido de que quien reciba la solicitud, remita la respuesta directamente al auditor. Este procedimiento de auditoría produce evidencia de confirmación. Se utiliza ampliamente en pruebas sobre saldos de cuentas y puede también utilizarse para realizar pruebas esenciales de las transacciones.

d. INVESTIGACIÓN

Este procedimiento de auditoría involucra indagaciones, ya sean orales o por escrito, realizadas por el auditor. Tales investigaciones podrán hacerse internamente con los administradores, como en el caso que se indague acerca de la obsolescencia de determinadas unidades de inventarios o que se consulte acerca de la posible incobrabilidad de ciertas cuentas; también podrán ser externas cuando se consulten abogados respecto al probable resultado de un juicio o consultas que pudieran hacerse a otros especialistas. Mediante la investigación se obtiene evidencia oral o escrita.

e. RASTREO

En el rastreo, el auditor comienza a analizar los documentos originados en la realización de la operación y luego procede a valorar el proceso de registro. Por lo tanto, un auditor podrá rastrear una transacción de compras, desde la solicitud del

pedido hasta que se autorizó y se adquirió el bien o servicio, así como la facturación del proveedor, la contabilización en el diario y el traslado al mayor, el proceso de obtención de los resultados y presentación en los estados financieros. Este procedimiento de auditoría es utilizado ampliamente en prueba de las transacciones y también es aplicable al efectuar pruebas de los saldos de cuentas. El rastreo podrá proporcionar una buena base para determinar la corrección de los registros contables y si éstos contienen todo lo necesario. La eficacia de este procedimiento se incrementa cuando la entidad utiliza documentos prenumerados anticipadamente.

f. CÁLCULO

Este procedimiento involucra la realización de verificaciones de cálculos y comprobación de conciliaciones efectuadas por la entidad. Se podrá por ejemplo, efectuar cálculos para constatar cifras concernientes a depreciación, interés acumulado y multiplicaciones de cantidades por precios unitarios en los controles de inventarios. Además, el auditor verificará generalmente la exactitud de los totales en las cédulas respectivas y conciliaciones. La evidencia matemática se genera mediante este procedimiento.

g. ATESTIGUAR

Este procedimiento involucra: (1) la inspección de documentos para soportar transacciones o datos financieros para determinar su validez y corrección y (2) comparar la documentación con los registros contables. En este procedimiento, el auditor trabaja o procede partiendo de los registros contables y regresa a la documentación que sirvió como base para correr los asientos. En este caso, el sentido de la prueba es contrario al del rastreo. El procedimiento de atestiguar genera evidencia documentaria del grado de corrección del tratamiento contable de las transacciones y saldos, o comprueba la existencia de errores o irregularidades. Este procedimiento se utiliza ampliamente.

h. CONTAR

Las dos aplicaciones más comunes de este procedimiento se refieren a: (1) conteo físico de recursos tangibles tales como la cantidad de dinero en efectivo y (2) control de todos los documentos numerados con anticipación. La primera proporciona evidencia física de la cantidad en existencia y se utiliza como prueba de saldos. La segunda es utilizada por el auditor para obtener evidencia respecto a lo adecuado del uso y control de los formularios.

i. INDAGAR

Este procedimiento involucra un nivel menos detallado de escrutinio que la inspección. Indagar podrá describirse como un estudio rápido o vistazo de los documentos, registros o controles para efectos de detectar partidas o eventos extraordinarios que pudieran requerir mayor investigación del auditor. Por ejemplo, un programa de auditoría establecerá que el auditor le dé un rápido vistazo a (1) el registro de cuentas por pagar para el mes de junio en busca de clasificaciones raras de partidas y (2) aumentos en las cuentas de gastos de reparaciones en montos significativos relacionados con el activo fijo.

APLICACIONES ILUSTRATIVAS DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

TIPO DE EVIDENCIA	PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA	APLICACIÓN
Física	Inspección	Inspeccionar almacén
	Conteo	Contar dinero disponible en caja
Confirmación	Confirmación	Confirmación de saldos bancarios
Documentaria	Inspección	Examinar estado bancario
	Rastreo	Rastrear facturas, pagos
	Cotejar	Cotejar asientos en el registro de cheques con los cheques pagados
Escrita	Investigación	Solicitar confirmaciones de cotizaciones
Matemática	Cálculo	Realizar operaciones matemáticas o fórmulas computacionales

Visual	Observación	Comprobar la seguridad del almacén
	Indagar	Estudio de la cuenta gastos en reparaciones de vehículos, consumo de combustible.
Oral	Investigación	Preguntar a encargados de bodegas, combustible.
Analítica	Revisión analítica	Comparar los gastos ejecutados con lo autorizado.

4.2.1. PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO O CONTROL

Son los procedimientos de auditoría para probar la efectividad de las políticas y actividades de control establecidas por la administración de la entidad auditada.

La obtención de evidencia suficiente sobre la efectividad del sistema de control interno depende de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de control. Al considerar lo que constituye evidencia suficiente, el auditor puede considerar la evidencia proveniente de la aplicación de pruebas de control de años anteriores, así como las pruebas obtenidas al evaluar el control interno en la fase de planificación.

El auditor puede desarrollar procedimientos de control por separado o realizar procedimientos de doble propósito (pruebas de control y pruebas sustantivas o de detalle); sin embargo, evaluará por separado las actividades de control sometidas a la prueba y los indicios de errores e irregularidades que encuentre en las pruebas de detalle.

Los procedimientos de control, pueden ser desarrollados por el auditor mediante el muestreo por atributos y por medio del muestro dirigido, utilizando, entre otras, las siguientes técnicas de auditoría: entrevistas, observación e inspección física.

Como resultado de la aplicación de pruebas de control, el auditor puede identificar posibles condiciones reportables, las que debe investigar y validar con la administración de la entidad auditada, confirmándolas si no obtiene evidencia que las desvanezca.

4.2.2. PRUEBAS SUSTANTIVAS

Las pruebas sustantivas son la aplicación de uno o más tipos de técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales, que constituyen un saldo de cuenta o una clase de transacción.

Las pruebas sustantivas se aplican para confirmar la efectividad del funcionamiento del sistema de control interno, después de haber aplicado pruebas de control y obtenido evidencia sobre la razonabilidad de los saldos de los registros contables. Estas pruebas se aplican cuando no se confía en los sistemas de control y cuando existe la necesidad de reforzar las conclusiones obtenidas a través de la revisión analítica.

Cómo planificar las pruebas sustantivas

Al planificar las pruebas sustantivas, se definen:

- 1) Los objetivos de la prueba.
- 2) La población de la que se seleccionarán partidas individuales.
- 3) Las diferencias que pueden requerir una investigación adicional.

Los objetivos de las pruebas sustantivas pueden ser:

- a) Obtener evidencia de auditoría sobre si las afirmaciones de la administración, a las que el objetivo de auditoría está dirigido, incluyen errores e irregularidades significativos.
- b) Estimar el monto de la diferencia de auditoría con respecto a las afirmaciones de los estados financieros, que se cree incluyen errores e irregularidades significativos.

El auditor seleccionará de una población las partidas que someterá a prueba, para lo cual define la población por anticipado y considera lo siguiente:

- Al seleccionar partidas de una población, se dejan de lado otras partidas, por lo que no es posible obtener conclusiones sobre la integridad de la población.

- Es posible que se pueda mejorar la efectividad de los procedimientos de auditoría, mediante la subdivisión de una población y la aplicación de diferentes pruebas en cada subdivisión.
- Para que la conclusión sea considerada válida, las partidas seleccionadas deben pertenecer a todo el período objeto de análisis.

Cómo seleccionar las partidas para las pruebas sustantivas

El auditor puede aplicar las pruebas sustantivas a todas las partidas de una población o a ciertas partidas seleccionadas. Si no las aplica a todas las partidas de una cuenta, el auditor acepta cierta incertidumbre con respecto a la evidencia obtenida. Las razones por las que acepta esta incertidumbre son:

- Se obtiene evidencia convincente en vez de evidencia concluyente.
- Se combina la evidencia proveniente de más de una fuente y se aplican procedimientos analíticos además de las pruebas sustantivas.
- Aunque se examinaran todas las partidas individuales, pudiera existir cierta incertidumbre.
- El costo de examinar todas las partidas, especialmente las rutinarias, es alto y no se obtienen beneficios que lo justifiquen.

Cuando el auditor no selecciona todas las partidas de una cuenta, puede basarse en:

- a) La selección de partidas claves.
- b) Un muestreo representativo.

El auditor puede combinar ambos métodos, es decir, seleccionar partidas que excedan un monto predeterminado y seleccionar una muestra representativa del resto de la población.

El auditor decidirá, aplicando el juicio profesional, si selecciona partidas claves para una investigación adicional, o si aplica un muestreo representativo.

Los siguientes factores generales pueden influir en la selección del método que sea más apropiado:

La selección de partidas claves tiende a ser más efectiva cuando:

- a) Se aplica un enfoque basado en ciclos y se ha obtenido evidencia proveniente de procedimientos analíticos con respecto a la población y, por lo tanto, requiere relativamente poca evidencia sustantiva.
- b) La población contiene un número pequeño de partidas significativas individuales; por lo tanto, se aborda una proporción relativamente alta de la cuenta cuando se somete a prueba un número relativamente pequeño de partidas claves.
- c) La población contiene principalmente transacciones no rutinarias (no frecuentes) o estimaciones contables (por ejemplo provisiones), por lo tanto, la cuenta no está constituida por partidas similares que pudieran someterse a un muestreo.

Un muestreo representativo tiende a ser más efectivo cuando:

- a) Se selecciona un enfoque sustantivo y no se tiene ninguna evidencia o muy poca que provenga de los procedimientos analíticos y, por lo tanto, requiere relativamente más evidencia sustantiva.
- b) La población contiene un número elevado de partidas significativas individuales; por lo tanto, para abordar una proporción significativa de la cuenta es necesario someter a prueba un número elevado de partidas claves.
- c) La población contiene principalmente transacciones rutinarias; por lo tanto la cuenta está compuesta por partidas similares que pueden someterse eficientemente a un muestreo.

Previamente a la ejecución de las pruebas de detalle, el auditor aplica procedimientos de auditoría a la población de la que selecciona partidas individuales, para obtener evidencia de que los datos concilian con los estados financieros.

Cómo seleccionar las partidas claves

Las partidas claves son aquellas que aparentan ser extraordinarias, inesperadas o propensas a errores con base en el juicio, experiencia y conocimiento, que tiene el auditor, sobre la actividad del ente auditado; su selección implica la lectura de documentos, y se puede definir lo que se está buscando en términos de parámetros definidos, puede que sea más eficiente adquirir y analizar los datos de manera electrónica, mediante una técnica de auditoría asistida por computadora.

La evidencia se obtiene mediante la investigación satisfactoria de las partidas claves definidas. Si no se identifican partidas específicas, se podría presumir, a partir del análisis de las partidas que integran la población, que la ocurrencia de errores e irregularidades no es probable, siempre que los criterios que se utilicen para definir las partidas claves estén acordes con las circunstancias de la actividad de la entidad. Por lo tanto, es importante que se tenga suficiente conocimiento de la actividad y de las partidas investigadas.

Cómo evaluar los resultados de las pruebas sustantivas

El auditor juzga la evidencia que obtiene en las pruebas sustantivas. Los hallazgos de auditoría incluyen, no tan sólo errores e irregularidades en la cuenta, sino también el funcionamiento del control interno, el sistema de información y, posiblemente, la información sobre la propensión de la administración al control y la competencia del personal.

Si se identifica una diferencia, el auditor investiga su naturaleza y causa, considera si se trata de un error e irregularidad importante en las afirmaciones de los estados financieros, a las cuales el objetivo de auditoría se dirige.

Si se descubren diferencias de auditoría mediante la aplicación de muestreo, el error e irregularidad más probable en la población, también se determina mediante la proyección estadística de las diferencias en la muestra representativa. Sin embargo, no se puede calcular una medida de la exactitud de este estimado.

Las diferencias de auditoría se pueden proyectar en las partidas de muestreo separadamente para cada estrato. El error o irregularidad proyectada en la población es entonces la suma de errores e irregularidades proyectados para cada estrato. No se proyectan las diferencias en partidas individualmente significativas.

4.2.3. TIPOS DE PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

a. ANALÍTICOS

Los procedimientos analíticos consisten en la aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones, para analizar la razonabilidad de la información financiera, relacionando los datos contables y los operativos.

Los procedimientos analíticos se pueden aplicar en diversas etapas:

- Durante la fase de planificación de la auditoría, coadyuvando a la identificación de cuentas significativas, clases de transacciones y afirmaciones de los estados financieros, que tengan un riesgo alto de errores e irregularidades.
- En la obtención de evidencia efectiva durante la fase de examen, para la revisión e interpretación de los hallazgos de auditoría, comparando los resultados de la entidad con los indicadores comunes de desempeño.
- Para el desarrollo de información útil para la elaboración de los informes de auditoría, pues facilitan el conocimiento de las operaciones y de los tipos de informes a presentar.

b. DE DETALLE

Los procedimientos de detalle, son la aplicación de uno o más tipos de técnicas de auditoría a las partidas o transacciones individuales, que constituyen un saldo de cuenta o una clase de transacción. Utilizando, entre otras, las siguientes técnicas: confirmación, inspección física, comprobación y cálculo.

CAPITULO V

PROGRAMAS DE AUDITORIA

5.1. PROGRAMAS DE AUDITORÍA

Los programas de auditoría contienen los procedimientos a seguir. Los tipos de procedimientos se aplicarán según la clase de auditoría que se realice, para obtener la evidencia que sustentará los resultados que se presenten en el informe de auditoría.

5.2. TIPOS DE PROGRAMAS

- a. Programas generales: son aquellos cuyo enunciado es genérico en la aplicación de las técnicas de auditoría, especificando los objetivos particulares que se persiguen en cada caso.
- b. Programas detallados: son los que describen con mayor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría. Estos se clasifican en:
 - Programas estándar o uniformes: son aquellos que pueden aplicarse a varias entidades con similares características.
 - Programas específicos: son aquellos que se formulan y preparan concretamente para cada entidad o situación particular, se basan en la información contenida en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos según la naturaleza de la auditoría encomendada.

5.3. OBJETIVOS DE LOS PROGRAMAS

Se deberán establecer los objetivos de auditoría y diseñar los procedimientos de acuerdo a las afirmaciones de la administración. Los objetivos generales de los programas relacionados con las afirmaciones de los estados financieros son los siguientes:

- **EXISTENCIA U OCURRENCIA**

Efectuar procedimientos para verificar la existencia de las cuentas reflejadas en el Estado de Situación Financiera, Estado de Rendimiento Económico, Estado de Flujo de Fondos y Estado de Ejecución Presupuestaria y si las operaciones acontecieron durante el período auditado.

- **INTEGRIDAD**

Efectuar procedimientos para determinar si todas las operaciones y cuentas que deben presentarse en los estados financieros auditados, están incluidas.

- **VALUACIÓN O ASIGNACIÓN**

Efectuar procedimientos para verificar que las cuentas de recursos, obligaciones, patrimonio, ingresos y gastos, se han incluido en los estados financieros, en los montos adecuados y reales, conforme a la técnica y aspectos legales establecidos, dependiendo la naturaleza de la entidad.

- **PROPIEDAD- DERECHOS Y OBLIGACIONES**

Efectuar procedimientos para comprobar la pertinencia de los activos y si en efecto pueden constituirse en derechos de la entidad (o proyecto) y si los pasivos son obligaciones o compromisos reales de la misma a la fecha de cierre del ejercicio auditado.

- **EXPOSICIÓN – PRESENTACIÓN Y MANIFESTACIONES**

Efectuar procedimientos para verificar si todos los componentes de los estados financieros de la entidad (o proyecto) están combinados, separados, descritos y divulgados de forma adecuada.

Los objetivos específicos, son aquellos que se esperan alcanzar luego del análisis de determinada área.

Los procedimientos de cada programa, deberán estar orientados a alcanzar los objetivos formulados en el memorando de planificación o plan de auditoría, así como a recopilar la evidencia suficiente y competente que constituya respaldo de los resultados de la auditoría.

En general, pueden establecerse varios procedimientos para un criterio y es posible que un procedimiento pueda ayudar a comprobar la existencia práctica de dos o más criterios.

Los objetivos para una auditoría operativa o de gestión, están orientados a determinar la razonabilidad de las operaciones en términos de eficiencia, eficacia y economía.

Los objetivos de los programas de auditoría de exámenes especiales, deben estar orientados al análisis y revisión puntual, de los aspectos sujetos a examen.

5.4. FLEXIBILIDAD DE LOS PROGRAMAS

Los programas de auditoría, no deben ser considerados fijos e incambiables, al contrario, serán flexibles, puesto que ciertos procedimientos planificados al ser aplicados pueden resultar ineficientes o innecesarios, por lo que el programa debe permitir las modificaciones, mejoras y ajustes necesarios a juicio del auditor responsable de su ejecución, contando con la debida aprobación de los responsables de conducir la auditoría.

5.5. ESTRUCTURA DE LOS PROGRAMAS

Los programas de auditoría se elaborarán, así:

Encabezado del programa**a. Identificación**

- Nombre de la Institución y de la Dirección de Auditoría correspondiente
- Nombre de la entidad auditada o proyecto

b. Referencia

Se utiliza para identificar el programa. Se ubica en la parte superior derecha del programa.

c. Clase de Auditoría

Se especificará la clase de auditoría a practicar de acuerdo a los numerales del artículo 30 de la Ley de la Corte.

d. Periodo a Examinar

Identifica el período que abarca la auditoría.

e. Proyecto, Ciclo o Componente

Identifica los proyectos, ciclos o componentes que serán evaluados mediante el desarrollo del programa de auditoría.

Cuerpo del programa**a. Objetivos del Programa**

Son los objetivos específicos que se esperan alcanzar luego del análisis del proyecto, ciclo o componente a evaluar.

b. Procedimientos de Auditoría

Son las técnicas que se aplicarán en el análisis o evaluación del proyecto, ciclo o componente.

c. Fecha de Inicio y Finalización

Se debe anotar la fecha de elaboración del programa y la fecha de finalización del mismo.

d. Firma

Se deberá identificar mediante las iniciales, al auditor a cargo del desarrollo del programa, a quién lo revisó y supervisó.

5.6. ELABORACIÓN Y RESPONSABILIDAD DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA

La elaboración de los programas es responsabilidad del auditor y jefe de equipo y serán aprobados por el supervisor. Cuando se requiera del trabajo de un especialista o experto, la elaboración y ejecución del programa de auditoría, será responsabilidad directa del mismo.

La ejecución de los programas de auditoría será responsabilidad directa del auditor designado y del jefe de equipo. El supervisor, revisará constantemente el avance de los programas, y orientará junto con el jefe de equipo, la estrategia a seguir para su desarrollo, en el tiempo establecido para dicha fase.

El jefe de equipo y el auditor que corresponda, son responsables de la custodia de los programas de auditoría, durante la ejecución del trabajo hasta su culminación.

Los programas de auditoría son de naturaleza reservada, siendo necesario que los auditores y demás miembros del equipo mantengan la debida confidencialidad.

5.7. PROPÓSITO DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA

Los programas de auditoría adecuadamente preparados, son esenciales para cumplir con las actividades de auditoría, y sus propósitos son los siguientes:

- a. Proporcionar a los miembros, un plan sistemático del trabajo a desarrollar en cada área o rubro que se examine.
- b. Responsabilizar a los miembros del equipo por el cumplimiento eficiente del trabajo a ellos encomendados.
- c. Servir como un registro de la actividad de auditoría, evitando omitir la aplicación de procedimientos básicos.
- d. Facilitar al jefe de equipo y supervisor, la revisión del trabajo.
- e. Constituir el registro del trabajo desarrollado, proporcionando evidencia del trabajo ejecutado.

5.8. REVISIÓN DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORÍA

Durante el desarrollo de la auditoría o examen especial, los programas de auditoría pueden ser objeto de cambios o mejoras, producto de la necesidad de profundizar en algunas pruebas o de obviarlas según los resultados de la aplicación de procedimientos complementarios. Las modificaciones que sea necesario realizar a los procedimientos del programa, serán presentadas por el auditor, para ser analizadas y discutidas por el jefe de equipo y el supervisor, de las que se dejará constancia en la hoja de supervisión respectiva.

La modificación o eliminación de procedimientos puede ser justificada en el caso de:

- a. Eliminación o disminución de algunas operaciones y actividades.
- b. Mejoras en los sistemas financieros, administrativos o de control interno; y,
- c. Pocos errores o irregularidades.

5.9. RELACIÓN ENTRE PROGRAMA DE AUDITORÍA Y PAPELES DE TRABAJO

El jefe de equipo y específicamente cada auditor que desarrolla el programa, es responsable de elaborar los papeles de trabajo, que reflejen el cumplimiento del mismo y los resultados obtenidos.

Para el cumplimiento del programa, el auditor responsable de la aplicación del mismo tomará en cuenta lo siguiente:

- a.** Debe leer detenidamente el programa de cada cuenta o proyecto antes de aplicarlo y cumplirlo totalmente.
- b.** Los procedimientos ejecutados del programa estarán respaldados con los papeles de trabajo del auditor.
- c.** El jefe de equipo tendrá libertad y la posibilidad para aplicar los programas, en la forma que más convenga al objetivo y alcance del examen.
- d.** Los auditores y personal de apoyo técnico o expertos, son responsables ante el jefe de equipo por las partes del programa asignado.

CAPITULO VI

PAPELES DE TRABAJO

6.1. PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son registros que conserva el auditor sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida para basar sus conclusiones e informes pertinentes.

Los papeles de trabajos deben ser completos, de tal forma que muestren: la información y los hechos concretos, el alcance del trabajo efectuado, las fuentes de la información obtenida y las conclusiones respectivas.

Desde el punto de vista de los miembros del equipo de auditores, los papeles de trabajo constituyen esencialmente un reporte de los resultados de la aplicación de los procedimientos de auditoría, a cargo de cada auditor, que facilitará la revisión del trabajo desarrollado, el que debe ser tan completo que no requiera información adicional.

Los papeles de trabajo deben ser preparados teniendo en cuenta que en cualquier fecha futura serán utilizados por servidores que no han estado relacionados con el trabajo, para su revisión y cumplimiento de la obligación de rendición de cuentas respecto a la labor realizada y de la evidencia contenida en los mismos.

Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formulen los auditores. Estas evidencias deben quedar registradas en los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben contener información suficiente para permitir que un auditor experimentado, que no ha tenido contacto previo con la auditoría realizada,

obtenga de ellos la evidencia que respalde las conclusiones y juicios significativos de los auditores.

Los siguientes aspectos de la auditoría deben ser debidamente documentados en papeles de trabajo:

- a. Planificación
- b. Comprensión del sistema de control interno y evaluación de riesgos
- c. Determinación de la muestra
- d. Procedimientos de auditoría realizados y evidencias obtenidas
- e. Hallazgos y conclusiones

Los papeles de trabajo deben 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 concreción es importante pero no debe sacrificarse la claridad y la integridad con el único fin de ahorrar tiempo o esfuerzos. Los papeles de trabajo igualmente, deben ser claros, comprensibles, detallados, legibles y ordenados. Los papeles de trabajo no deben incluir asuntos ajenos al examen ni información irrelevante.

6.2. OBJETIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo deben de estar elaborados de tal manera que cumplan con los siguientes objetivos:

- a. Proveer un registro adecuado de que los auditores gubernamentales han cumplido las normas de auditoría gubernamental.
- b. Permitir la revisión de la calidad de la auditoría, proporcionando documentación escrita de las evidencias que respaldan las conclusiones y juicios significativos del auditor.

- c. Comprobar y explicar en forma más detallada las opiniones y conclusiones incluidas en el informe de auditoría.
- d. Servir como registro histórico permanente de la información examinada y de los procedimientos de auditoría.
- e. Proveer un registro de los principales aspectos de la auditoría y de la evidencia obtenida para formar la opinión del auditor.
- f. Asistir en el proceso de ejecución y supervisión de la auditoría.
- g. Registrar la evidencia de los hallazgos de auditoría, para sustentar el informe respectivo.
- h. Ser un medio que permite, a través de su revisión:
 - Determinar la efectividad y suficiencia del trabajo realizado y la solidez de los resultados.
 - Estudiar las modificaciones a los procedimientos de auditoría y orientar el programa para la próxima auditoría.

6.3. CONTENIDO Y ESTRUCTURA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo contienen la documentación o evidencia del trabajo realizado por el auditor, para sustentar sus conclusiones y juicios significativos, incluyendo descripciones de las transacciones y registros examinados que permitan a un auditor experimentado examinar las mismas transacciones y registros. Entre esa documentación figura:

- Evidencia de revisiones de supervisión realizadas sobre el trabajo efectuado.
- Evidencia de que el trabajo ha sido planificado, revisado y supervisado adecuadamente.

- Evidencia de que se ha evaluado el control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- Evidencia suficiente y competente que sirva de base para respaldar la opinión del auditor.

Los requisitos básicos que deben reunir los papeles de trabajo son:

Encabezado

a. Identificación

Nombre de la Corte de Cuentas y de la Dirección de Auditoría

Nombre de la entidad auditada o proyecto

b. Referencia

Se utiliza para identificar al papel de trabajo. Se ubica en la parte superior derecha de la cédula.

c. Clase de auditoría

Se especificará la clase de auditoría a practicar de acuerdo a los numerales del artículo 30 de la Ley de la Corte de Cuentas.

d. Periodo a examinar

Identifica el período que abarca la auditoría.

e. Proyecto, Ciclo o componente

Identifica los proyectos, ciclos o componentes que serán evaluados mediante el desarrollo del programa de auditoría.

f. Referencia cruzada

Relacionar el papel de trabajo con el programa y punto del programa respectivos.

Cuerpo de la cédula

Deberá contener la labor del auditor para cumplir con el programa de auditoría.

Fecha de inicio y finalización

Se debe anotar la fecha de inicio y finalización de la cédula.

Firma

Se deberá identificar mediante las iniciales, al auditor que preparó el papel de trabajo, a quién lo revisó y supervisó.

6.4. TIPO DE PAPELES DE TRABAJO

Existen muchas variedades y tipos de papeles de trabajo o cédulas de auditoría que un auditor elabora y conserva al realizar una auditoría. En la mayor parte de los casos los papeles consisten en:

Programas de auditorías

Hoja de trabajo

Cédulas sumarias

Cédulas descriptivas o de detalles

Cédulas analíticas

Cédula de ajustes y reclasificaciones

Cédulas narrativas

Cédulas de hallazgos

Cédulas de notas

Cartas de confirmación de terceros

Cédulas proporcionadas por la entidad (CPE)

Carta de Salvaguarda

6.5. ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO

Los archivos de papeles de trabajo de una auditoría se clasifican, en archivo permanente y archivo corriente.

a. ARCHIVO PERMANENTE

El archivo permanente tiene por objetivo mantener la disponibilidad de la información de importancia, sin necesidad de reproducirla cada año. Este archivo debe implementarse por cada entidad gubernamental, el cual está conformado por un conjunto de documentos que contienen copias y/o extractos de información de interés. El contenido del archivo debe revisarse anualmente o al practicar cada auditoría, para asegurarse que esté completo y contenga información actualizada. Este archivo debe prepararse en forma ordenada con índices apropiados y mantener la información siguiente:

ÍNDICE	CONTENIDO DEL ARCHIVO PERMANENTE
APL	Archivo permanente de legislación de la entidad (APL) <ul style="list-style-type: none"> • Ley de creación y sus reformas • Reglamento de la ley • Reglamentos Internos • Instructivos • Presupuesto autorizado • Memoria de labores institucional • Acuerdos de directorio o decisiones importantes adoptadas por la alta dirección • Resoluciones y acuerdos emitidos por la entidad • Convenios de préstamos y donaciones
APA	Archivo permanente administrativo (APA) <ul style="list-style-type: none"> • Estructura organizativa de la entidad • Manual de organización y funciones

ÍNDICE	CONTENIDO DEL ARCHIVO PERMANENTE
	<ul style="list-style-type: none"> • Manuales de procedimientos • Plan estratégico y operativo institucional • Flujogramas de las principales actividades de la entidad
APF	Archivo permanente de aspectos financieros (APF) <ul style="list-style-type: none"> • Manual del sistema contable • Catálogo de cuentas • Políticas contables • Estados financieros
APC	Archivo permanente de control externo (APC) <ul style="list-style-type: none"> • Plan estratégico de auditoría interna • Plan anual operativo de auditoría interna • Informes de auditoría interna • Informes de auditoría externa • Denuncias ciudadanas

b. ARCHIVO CORRIENTE

El archivo corriente respalda la opinión del auditor, generalmente incluye la documentación sobre la manera como el auditor comprende el sistema de control interno de la entidad, los procedimientos de auditoría realizados y las evidencias que se han obtenido durante la fase de planificación y trabajo de campo. Este archivo contiene las hojas de trabajo, cédulas sumarias, analíticas y demás cédulas elaboradas por el auditor, en base al balance de comprobación y los estados financieros a la fecha del período examinado y aplicación de procedimientos de auditoría a las áreas administrativas y operativas. El archivo corriente contendrá al menos la siguiente información:

ÍNDICE	CONTENIDO DEL ARCHIVO CORRIENTE
ACP	Archivo corriente de Planificación (ACP) <ul style="list-style-type: none"> • Memorando de planificación o plan general de auditoría • Programa de planificación • Evaluación de control interno • Enfoque de la auditoría • Evaluación de los riesgos de auditoría

ÍNDICE	CONTENIDO DEL ARCHIVO CORRIENTE
	<ul style="list-style-type: none"> • Criterios y determinación de la materialidad • Seguimiento a las recomendaciones de auditoría • Análisis de informes de auditoría interna y externa • Programas de auditoría • Cronograma de actividades
ACA	<p>Archivo corriente de control administrativo (ACA)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Orden de trabajo con sus modificaciones • Correspondencia remitida a la entidad y a terceros • Correspondencia recibida de la entidad y de terceros • Hoja de costos de la auditoría • Informes de avance de la auditoría • Detalles de eventos institucionales relacionados con la auditoría • Bitácoras de supervisión • Hojas de instrucciones del jefe de equipo y supervisor • Hoja de pendientes • Revisiones de control de calidad interna en la fase de planificación, examen e informe • Carta de salvaguarda
ACP	<p>Archivos corrientes de papeles de trabajo (ACP)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Legajos de papeles de trabajo por componentes o ciclos <ul style="list-style-type: none"> ▪ Programa de auditoría ▪ Hoja de trabajo ▪ Cédula sumaria ▪ Cédula de detalle ▪ Cédula analítica ▪ Cédulas de marcas y notas ▪ Cédula de hallazgos • Legajos de papeles de trabajo por proyectos o programas <ul style="list-style-type: none"> ▪ Programa de auditoría ▪ Cédula analítica ▪ Cédulas de marcas y notas ▪ Cédula de hallazgos
ACR	<p>Archivo corriente de comunicación de resultados</p> <ul style="list-style-type: none"> • Informe de auditoría • Notificaciones a las personas relacionadas con los hallazgos • Nota de antecedentes o detalle de funcionarios actuantes • Cédula de análisis de evidencia presentada por la administración • Documentación adicional de respaldo de los hallazgos y comentarios de

ÍNDICE	CONTENIDO DEL ARCHIVO CORRIENTE
	la administración <ul style="list-style-type: none">• Acta de lectura del borrador de informe• Convocatorias a lectura del borrador de informe• Borrador del informe de auditoría• Comunicación de deficiencias al personal relacionado con el hallazgo• Hallazgos de auditoría con sus evidencias

6.6. MARCAS DE AUDITORÍA

Para documentar el trabajo efectuado en cada cédula y con el fin de ahorrar espacio y tiempo, se utilizan símbolos o marcas de chequeo, principalmente cuando el procedimiento de auditoría se repite para varios datos que figuran en el papel de trabajo. La marca se hará notar al lado derecho del monto o aspecto examinado y su significado se describirá al pie de la cédula o en la cédula de marcas. Las marcas de auditoría, son signos elaborados para identificar y explicar los procedimientos de auditoría ejecutados. Toda cédula debe servir para un propósito y estar relacionada con al menos un procedimiento de auditoría incorporado en el programa correspondiente; 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 circunstancias similares.
- Con leyenda a criterio del auditor: se emplean según las necesidades de la auditoría en particular.

Las marcas de auditoría con significado uniforme más utilizadas son las siguientes:

Signo	Descripción de la marca
	Cotejado, comprobado y correcto
	Verificado y revisado con documentación sustentatoria.
	Verificado con libros oficiales y registros auxiliares.
	Sumas correctas vertical.
	Sumas correctas horizontal.
	Cálculo verificado.
	Circularizado.
	Circularización confirmada.
I	Inspección física.
	Operación autorizada.
X	Documento no conforme.

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;
- La descripción de la marca se incluye al pie de cada cédula donde se han utilizado, o en la cédula de marcas que estará ubicada al final de cada rubro o proyecto, indicando al lado derecho, la leyenda y marca utilizadas.

6.7. REFERENCIACIÓN

Todos los papeles de trabajo deben ser ordenados por medio de índices, y todas las cifras y acontecimientos que guarden relación deben tener referencia cruzada con el índice de la cédula donde el auditor hizo el análisis respectivo. El objeto de la referenciación es facilitar el cruce de datos de un papel de trabajo a otro, de tal forma que puedan ser encontrados rápidamente por cualquier persona que revise los papeles de trabajo.

Métodos de referenciación:

- Referenciación alfabética
- Referenciación numérica
- Referenciación alfanumérica

En la práctica de una auditoría, los auditores emplearán un método uniforme de índices, referenciación y marcas de auditoría.

6.8. RESPONSABILIDAD Y CUSTODIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo se elaboran en las oficinas del ente auditado, con información obtenida de sus registros operacionales y financieros, pero no pertenecen al ente auditado, sino que son propiedad exclusiva del ente fiscalizador; aunque constituyen la única prueba que le queda al auditor sobre el trabajo realizado, en ningún momento deben considerarse como sustitutos de los registros del ente auditado. No obstante, este derecho de propiedad no le permite divulgar información confidencial relativa a las operaciones de la entidad auditada.

Deben adoptarse procedimientos razonables a fin de mantener en custodia segura los papeles de trabajo durante el desarrollo de la auditoría. Después de finalizada la misma, deben ser conservados por un período de tiempo suficiente para cumplir con las necesidades de la práctica profesional de la auditoría y satisfacer cualquier requerimiento legal que exija la utilización de los mismos.

6.9. ELEMENTOS A CONSIDERAR EN LA PREPARACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La Corte ha establecido formatos de imprenta para cada una de las cédulas que pueden ser utilizadas en la práctica de la auditoría, por lo que los auditores deben utilizarlos según las necesidades. En la preparación de los papeles de trabajo las anotaciones deben realizarse a lápiz, salvo en casos de arqueos o verificación de toma física de

inventarios, que se realizarán con bolígrafo, para permitir corregir o complementar la información según los resultados de la aplicación de los procedimientos de auditoría. Las anotaciones deberán ser totalmente legibles, sin contener errores de ortografía ni ideas inconclusas o confusas.

En caso que el auditor utilice formatos electrónicos para la preparación de las cédulas de auditoría, de ser necesaria su impresión, es recomendable que éstas sean impresas hasta que se haya completado la información que contendrán, evitándose así desperdicio de papel y tinta.

Al preparar los papeles de trabajo únicamente se debe emplear una sola cara del papel, ya que si se utiliza el reverso, las anotaciones que se hagan pueden pasarse por alto y considerar que la información de la cédula está incompleta.

Las anotaciones en los papeles de trabajo deben incluir únicamente información relativa al asunto, cuenta o ciclo transaccional que se está analizando. Cada papel de trabajo debe explicarse por sí mismo.

Las marcas de auditoría, los índices y referencias, deben ser anotados con lápiz rojo.

Los papeles de trabajo podrán estar elaborados y archivados en papel y/o medios magnéticos.

CAPITULO VII

EVIDENCIA DE AUDITORIA

7.1. EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La evidencia es la prueba obtenida por cualquiera de los diversos medios empleados por el auditor en el curso de una auditoría; también es el conjunto de hechos comprobados 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 suficiente, competente y pertinente, dado que ésta provee una base racional para la formulación de los juicios u opiniones.

7.2. TIPOS DE EVIDENCIA

En términos generales la evidencia de auditoría puede clasificarse en cuatro tipos: física, testimonial, documental y analítica.

a. EVIDENCIA FÍSICA

La evidencia física se obtiene por medio de una inspección u observación directa de:

- Actividades ejecutadas por las personas.
- Documentos y registros.
- Hechos relativos al objetivo del examen.

La evidencia física se documenta en memorandos que resumen los asuntos revisados, es decir, 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 de un almacén que ilustra prácticas ineficientes, tiene un impacto mucho mayor que la descripción de la situación encontrada.

El auditor debe obtener evidencia física, como respaldo de sus hallazgos. La efectividad de la labor de auditoría varía según se adquiera experiencia sobre la naturaleza de las operaciones, bienes y otros recursos de la entidad. La habilidad de informar o documentar sobre de una condición identificada es mucho más convincente que realizar declaraciones basadas en otros tipos de evidencia.

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 corroboren los hallazgos. Es práctico firmar el memorando 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.

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.

b. 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 puede expresarse en un memorando 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.

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 documental.

C. EVIDENCIA DOCUMENTAL

Es aquella plasmada en escritos y registros, como documentos, contratos y otros. La forma más común de evidencia en la auditoría consiste en documentos clasificados como:

EXTERNOS: Son aquellos que se originan fuera de la entidad (por ejemplo, facturas de vendedores y correspondencia que se recibe).

INTERNOS: Los que se originan dentro de la entidad (por ejemplo, registros contables, correspondencia que se envía, guías de recepción y comunicación interna).

El auditor debe evaluar la confiabilidad de la evidencia documental utilizada como 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 debe ser objeto de investigación, verificando de ser posible en la fuente de origen del documento.

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, como ejemplo se puede mencionar las órdenes de compra devueltas con el visto bueno del proveedor.

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 o registro de control de asistencia sería evidencia confiable de la labor efectuada por un servidor si: el empleado registra su hora de ingreso a la oficina en el reloj de control; el área de personal verifica la tarjeta de control, comparándola con la información del área de trabajo donde está asignado el servidor; y, los auditores internos o la administración efectúan revisiones sorpresivas de asistencia.

d. 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 comparaciones con normas establecidas, operaciones anteriores u otras operaciones, transacciones o rendimiento, leyes y/o reglamentos, análisis de la información dividida en sus componentes.

7.3. ATRIBUTOS DE LA EVIDENCIA

Los atributos mínimos de la evidencia son: relevante, suficiente, competente y pertinente.

a. RELEVANTE

La evidencia relevante 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 requisito 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, pero sin relación directa con el hallazgo de auditoría.

b. SUFICIENTE

La evidencia suficiente es aquella tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada a una persona, que no es un auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, llegue a la misma conclusión del auditor.

Suficiente 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 para la preparación de buenos papeles de trabajo, requieren que sean claros y comprensibles, sin explicaciones verbales innecesarias.

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 necesarios para su desarrollo. Además, los papeles de trabajo deben contener, para cada paso requerido en el proceso, resúmenes claros o extractos de los documentos pertinentes para demostrar el trabajo efectuado y los resultados obtenidos.

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.

c. COMPETENTE

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 obtenida en circunstancias que permite a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras.

d. PERTINENTE

La pertinencia de la evidencia de auditoría puede referirse al momento en que son recopiladas o al período que abarca la auditoría. Generalmente, las evidencias para cuentas del balance son más convincentes, cuando se obtienen lo más cerca posible de la fecha del balance.

Por ejemplo, el conteo que hace el auditor de los valores realizables en la fecha del balance, sería más oportuno que el conteo que se haga dos meses antes. En el caso de las cuentas de los estados de resultados, las evidencias de los movimientos mensuales son más oportunas que una muestra de sólo 6 meses.

7.4. CONFIABILIDAD DE LA EVIDENCIA

Al obtener evidencia y evaluarla, el auditor gubernamental debe considerar lo siguiente:

- Los 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).
- 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.
- Cuando un asunto a ser verificado tiene un impacto o efecto importante en la gestión de la entidad auditada, requiere la obtención de evidencia más sólida y consistente y, consecuentemente, puede justificar la obtención de evidencia más costosa.
- Los indicios de riesgos 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.

CAPITULO VIII

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

8.1. EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de auditoría gubernamental general relacionada con la fase de examen. 2.4 Control Interno, establece: “El proceso de la Auditoría Gubernamental incluye la comprensión del sistema de control interno y la evaluación posterior de su funcionamiento, fundamento para determinar las áreas o actividades que se examinarán detalladamente y establecer la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad de las pruebas a aplicar, e informar sobre su evaluación a la entidad auditada.

2.4.1 El entendimiento y evaluación del funcionamiento del sistema de control interno se realizará con el propósito de identificar las operaciones, componente o actividades que requieren un examen detallado e identificar las recomendaciones a ser implementadas para su fortalecimiento.

2.4.2 El sistema de control interno es un proceso diseñado, implantado y revisado de manera permanente por la Administración para proporcionar seguridad razonable de que se cumplen los siguientes objetivos de la entidad auditada:

- a) Eficacia y eficiencia en las operaciones.
- b) Confiabilidad en la información financiera
- c) Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables.

2.4.3 Los componentes del sistema de control interno que deben operar de manera integrada y eficaz para facilitar el logro de los objetivos de la entidad auditada, son los siguientes:

- a) **Ambiente de control.** La máxima autoridad y sus ejecutivos deben establecer y mantener un ambiente mediante el cual la actitud hacia los controles internos sea positiva, de apoyo al control interno, sensibilizando a los colaboradores sobre los beneficios que genera para el logro de los objetivos de la entidad.
- b) **Evaluación de riesgos.** Deben identificarse y analizarse los riesgos de origen interno y externo que obstaculizan la consecución de los objetivos de la entidad y definir acciones para administrar esos riesgos.
- c) **Actividades de control.** Comprende las normas, políticas y procedimientos de control que establece la entidad para el logro de objetivos y para minimizar los riesgos.
- d) **Información y Comunicación.** Comprende la forma en que fluye internamente la información que se genera dentro o fuera de la entidad, su calidad, cantidad, confiabilidad y oportunidad para la apropiada toma de decisiones del personal que la requiere.
- e) **Monitoreo.** Para fortalecer el sistema de control interno y garantizar su efectividad en relación con el logro de los objetivos de la entidad, éste debe ser evaluado tanto por la administración misma como por la auditoría interna y los órganos externos de control. Las recomendaciones que surjan de estas evaluaciones deben ser implantadas.”

Los componentes del sistema de control interno, son aplicables para la práctica de las diversas clases de auditoría, los que deberán ser considerados en el contexto de:

- El tamaño de la entidad
- La organización de la entidad y sus características
- La naturaleza de los negocios de la entidad
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad

- Los métodos de la entidad para transmitir, procesar, monitorear y acceder a la información.
- Las leyes y otras regulaciones aplicables.

Al evaluar los componentes del sistema de control interno, el auditor debe considerar lo siguiente:

Ambiente de control

Es el conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Los principales factores son:

- La filosofía y estilo de la dirección y gerencia.
- La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.
- La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- Las formas de asignación de responsabilidades y de desarrollo del personal.
- El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

En las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de consejos de administración y comités de auditoría con suficiente grado de independencia y calificación profesional.

Evaluación de riesgo

Significa que dado que el control interno ha sido pensado para limitar los riesgos que afectan las actividades de una organización, deberá adquirirse un conocimiento práctico

de la entidad y sus componentes para identificar puntos débiles, enfocando los riesgos tanto a nivel de la organización (internos y externos) como de la actividad.

Los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución.

El análisis de riesgo incluirá:

- Una estimación de su importancia /trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad /frecuencia.
- Una definición del modo en que habrá de manejarse.

En tal sentido, las circunstancias que pueden merecer especial atención por su impacto serán:

- Cambios en el entorno
- Redefinición de la política institucional
- Reorganizaciones o reestructuraciones
- Ingreso de nuevos empleados o rotación
- Nuevos sistemas y procedimientos
- Aceleración del crecimiento
- Nuevos productos, servicios, actividades o funciones
- Cambios en la aplicación de los principios contables

Actividades de control

Las actividades de control son ejecutadas en todos los niveles de la organización y en cada etapa de gestión con base en un mapa de riesgos, de acuerdo a lo expresado en el punto anterior, conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, pueden agruparse en categorías tales como:

- Operaciones
- Confiabilidad de la información financiera.
- Cumplimiento de leyes y reglamentos.

Existen a su vez diversos tipos de control por cada categoría:

- Preventivos/Correctivos,
- Manuales/automatizados informáticos
- Gerenciales o directivos

Una gama de ejemplos de las actividades de control son:

- Análisis efectuados por la dirección.
- Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades
- Comprobación de las transacciones en cuanto a exactitud, totalidad, y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos, análisis de consistencia, prenumeraciones.
- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.
- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros
- Segregación de funciones
- Aplicación de indicadores de rendimiento
- Procesamiento de datos, adquisición, implantación y mantenimiento del software, seguridad en acceso a sistemas

Información y comunicación

Consiste en el papel que le corresponde realizar a los funcionarios en la entidad (funciones, responsabilidades) y de la necesidad de contar con información oportuna para orientar las acciones hacia el logro de los objetivos

La información elaborada deberá referirse a los aspectos de contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

Monitoreo

El objetivo es asegurar que el control interno funciona adecuadamente, a través de dos modalidades de supervisión: actividades continuas o evaluaciones puntuales.

Las evaluaciones puntuales se refieren a:

- a. El alcance y frecuencia, que están determinadas por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles, y los resultados de la supervisión continua.
- b. Las que son ejecutadas por los responsables de áreas de gestión (auto-evaluación), la auditoría interna (incluidas en la planificación o solicitadas especialmente) y los auditores externos.
- c. Las que constituyen en sí todo un proceso. La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema, que los controles existan y estén formalizados, que se apliquen como hábitos y que resulten aptos para los fines perseguidos.
- d. Las que responden a una metodología, con técnicas y herramientas para medir eficacia directamente o a través de la comparación con otros sistemas de control probadamente buenos.
- e. El nivel de documentación de controles varía según dimensión y complejidad de la entidad.

- f. La confección del plan de acciones que contemple:
- Alcance de la evaluación,
 - Actividades de supervisión continuas existentes
 - Tareas de los auditores internos y externos
 - Áreas o asuntos de mayor riesgo
 - Programa de evaluaciones
 - Evaluadores, metodología y herramientas de control
 - Presentación de conclusiones y documentación de soporte
 - Seguimiento, para que adopten las correcciones pertinentes

Las debilidades o deficiencias del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de adoptar las medidas de ajuste correspondientes.

Los métodos utilizados para documentar la comprensión del control interno, son:

a. Método descriptivo o narrativa

Por este método se relacionan en los papeles de trabajo las diversas características del control interno, clasificadas por actividades unidades organizativas, funcionarios y empleados, o registros contables o administrativos que intervienen en el sistema.

b. Método gráfico o flujograma

Consiste en presentar objetivamente a la organización y los procedimientos que tienen efecto en las unidades organizativas o actividades; o bien, en la preparación de gráficas combinadas de la organización y sus procesos.

c. Método de cuestionario

Se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del sistema de control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de lista de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas de la entidad, obteniendo la respuesta de los servidores responsables de los procesos, verificando siempre de las medidas de control realmente en vigor. Es necesario que el auditor se familiarice con los cuestionarios de control interno, para saber cómo preguntar al funcionario responsable de determinada área o actividad.

Con base en la información obtenida en el proceso de evaluación del sistema de control interno, los auditores identificarán los puntos críticos, a los que se deberá prestar especial atención, considerando su importancia o nivel de riesgo.

Obtención de conocimientos sobre el sistema del control interno.

Procedimientos para la comprensión del sistema de control interno de la entidad.

El método común para cumplir con esta finalidad es:

- Conocer, a un nivel bastante detallado la forma de operar de cada componente del sistema de control interno: el ambiente de control, los procedimientos para la evaluación de riesgos, la información contable, el sistema de comunicación y los métodos de monitoreo.
- Identificar los controles específicos que reducirán el riesgo de control y hacer una evaluación del riesgo de control.
- Probar la eficacia de los controles.

Procedimientos para comprobar el diseño y la puesta en operación del sistema de control interno.

- Actualización y evaluación de la experiencia previa del auditor con la entidad.
- Hacer consultas al personal de la entidad.

- Lectura de las normas técnicas, políticas y manuales que regulan el sistema de control interno de la entidad.
- Examinar los documentos y archivos.
- Observar las actividades y operaciones de la entidad.

Métodos para documentar el conocimiento del sistema de control interno:

Narrativo. Consiste en la descripción por escrito del sistema de control interno de la entidad. Sus características son:

- Origen de cada documento y registro en el sistema.
- Forma de realizar el procesamiento.
- Disposición de cada documento y registro en el sistema.
- Indicación de procedimientos de control pertinentes a la evaluación del riesgo de control (separación de funciones, autorizaciones, aprobaciones y verificación interna).

Flujograma (diagrama de flujo). Es una representación simbólica y diagramada de los documentos de la entidad y su flujo secuencial en la misma. Incluye las características señaladas en el punto anterior. Lo ventajoso es que proporciona una idea concisa del sistema de control interno de la entidad auditada.

Cuestionario sobre control interno. Se realizan una serie de preguntas sobre controles en cada área de la entidad, como medio para indicar los aspectos del sistema de control interno que puedan ser inadecuados. En general se requieren respuestas afirmativas o negativas, donde indiquen las deficiencias potenciales del sistema.

8.2. EVALUACIÓN DEL RIESGO DE CONTROL

Es necesario para ello que el auditor identifique los objetivos de auditoría relacionados con operaciones a las que se aplica la evaluación y a su vez, que detecte políticas, procedimientos específicos y actividades que contribuyen a la consecución de cada objetivo.

Para indicar y definir las debilidades del control interno, el auditor deberá establecer en qué actividades existe ausencia de controles adecuados que aumenta el riesgo de errores. El método consiste en:

- Identificar los controles existentes.
- Identificar la ausencia de controles claves.
- Determinar errores importantes potenciales que podrían resultar.
- Considerar la posibilidad de compensar los controles.

Diseño y realización de las pruebas de control.

El auditor, una vez realizada la identificación de los controles, deberá apoyar su tarea con pruebas de control que aseguren que los controles han funcionado de manera adecuada durante todo el período auditado.

Los procedimientos pueden ser:

- Hacer consultas al personal adecuado de la entidad.
- Examinar documentos, registros e informes.
- Observar las actividades relacionadas con el control.
- Repetición de los procedimientos desarrollados por la entidad.

El alcance de la aplicación de estos procedimientos de control depende del riesgo de control evaluado que se desee.

La confianza en las evidencias de la auditoría del año anterior repercute de manera positiva en el alcance de las pruebas de ese control y pueden reducirse en cierta medida para el presente año.

CAPITULO IX

MUESTREO ESTADISTICO

9.1. MUESTREO ESTADÍSTICO

El muestreo en el proceso de la auditoría, consiste en la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos del 100% de la población total, para obtener evidencia de auditoría sobre ciertas características de la población.

Un elemento del plan de auditoría es el cálculo del tamaño de la muestra a examinar. Dicha determinación es crítica para llegar a la decisión sobre el alcance de las pruebas de control y las pruebas sustantivas a realizar.

Dada las limitaciones de costo y de tiempo, no es factible examinar el 100% de las partidas que compongan un saldo o una clase de transacciones. Por lo tanto, es necesario examinar una cantidad de partidas que sea representativa de la población entera, y que permita al auditor llegar a una opinión sobre dicha población.

La muestra representativa

Obtener una muestra representativa es el objetivo principal en la selección de una muestra de la población. Una muestra representativa tiene características similares a la población en su totalidad.

Riesgo de muestreo

El riesgo de muestreo (error de muestreo) tiene que ver con la posibilidad de que una muestra, apropiadamente escogida, no sea representativa de la población. En otras palabras, la conclusión del auditor sobre los controles internos, o los detalles de transacciones basados en la muestra, puede ser diferente a la conclusión que resultaría de un examen de la población entera.

Enfoques generales del muestreo de auditoría

El enfoque del muestreo para auditoría puede ser de tipo estadístico o no estadístico.

Algunos métodos utilizados en el muestreo estadístico, son:

- Muestreo por atributos
- Muestreo de unidades monetarias
- Muestreo sistemático
- Muestreo aleatorio
- Muestreo por variables

Algunos métodos utilizados en el muestreo no estadístico, son:

- Selección a juicio del auditor
- Selección por bloques o conglomerados
- Selección estratificada

El muestreo estadístico se define como cualquier proceso de muestreo que aplique las leyes de la probabilidad para medir el riesgo de muestreo que siempre está presente en el muestreo de auditoría.

En el muestreo no estadístico (basado en el juicio profesional del auditor), el auditor no puede expresar sus conclusiones con una medición cuantitativa del nivel de confianza.

Etapas del muestreo

El muestreo de auditoría, ya sea de tipo estadístico o no estadístico, involucra las siguientes etapas: planificación y diseño de la muestra; determinación del tamaño de la muestra y la selección de las partidas; examen de las partidas y evaluación de los resultados.

a. Planificación y diseño del muestreo

El auditor, al planificar y diseñar el muestreo, debe asegurarse cuidadosamente que cumpla con el objetivo de auditoría expresados en el memorando de planificación o plan de auditoría.

Algunos de los factores que el auditor debe considerar cuando planifica y diseña la muestra, son: los objetivos de la prueba de auditoría, la población de la cual escogería la muestra y la posibilidad del uso de la estratificación.

Los objetivos de la prueba de auditoría

Primero, el auditor determina los objetivos específicos de la auditoría, y los posibles procedimientos de auditoría para lograrlos. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error, u otras características que posiblemente surgirían en relación con la evidencia buscada, ayuda mucho al auditor en definir qué constituye un error, y qué población debe utilizar para propósitos de muestreo.

La Población de la cual escogería la muestra

Para un auditor, las características más importantes que él debe probar tienen que ver con la integridad y lo apropiado de una población. El primero exige que el auditor establezca que todas las partidas que deben estar en la población, están. Para el segundo, dirige a que el auditor determine que la representación física de la población sea apropiada para los objetivos del plan de auditoría.

Es de importancia particular para el auditor asegurarse de que la población identificada satisfaga los siguientes atributos:

Integridad. El auditor debe estar completamente seguro de que todas las partidas supuestamente contenidas en la población sean incluidas. Por ejemplo, si el auditor

decide seleccionar facturas de pago de un archivo, no puede sacar conclusiones sobre todas las facturas para el período entero cuando el auditor no está seguro de que todas las facturas hayan sido archivadas.

Pertinencia. El auditor debe asegurarse de que la población es apropiada para el objetivo de auditoría en el proceso de muestreo. Un ejemplo sería si el objetivo del auditor es confirmar la existencia de las cuentas por pagar (Acreedores Monetarios), la población podría ser la lista de las cuentas por pagar.

La posibilidad del uso de la estratificación

En los casos donde el auditor quiere mejorar la eficiencia de la auditoría, puede optar por estratificar la población. Esto quiere decir que el auditor divide la población en sub poblaciones distintas, basadas en algunas de sus características únicas, tal como su valor monetario.

El esfuerzo inicial de estratificación permite que un porcentaje mayor del esfuerzo de auditoría sea enfocado hacia las partidas de mayor valor, las cuales posiblemente contienen las mayor posibilidad de errores monetarios.

Sin embargo, cabe destacar que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una partida en un estrato pueden ser proyectados a las partidas dentro del mismo estrato. Para llegar a una conclusión sobre la población total, el auditor tendrá que considerar otros factores tales como el riesgo y la materialidad en relación con cualquier otro estrato que componga la población entera.

En términos del aumento en la eficiencia de la auditoría, la estratificación reduce la variabilidad de las partidas dentro de cada estrato, permitiendo así la reducción en el tamaño de la muestra sin aumentar proporcionalmente el riesgo de muestreo.

b. Determinación del tamaño de la muestra y selección de las partidas

El procedimiento a seguir para calcular el tamaño de la muestra es el siguiente:

- Definir la población de la cual se quiere llegar a una conclusión, identificando los controles en los cuales confiar, y definir qué constituye una desviación crítica de control (es decir, un error importante).
- Determinar el error tolerable (ET). El ET es la desviación máxima que el auditor está dispuesto a aceptar, y todavía concluir que la confianza que desea obtener del procedimiento de control probado, es adecuada. Esto se calcula según el nivel de confianza que el auditor espera (planifica) en los controles internos. Las tablas estadísticas proveen los niveles de confianza posibles de una muestra de un tamaño dado, con tasas de error diferentes.
- Determinar la tasa de ocurrencia de errores esperada, es decir, la tasa de desviación crítica de cumplimiento que el auditor espera de la muestra. Eso se calcula basado en experiencias anteriores.
- Seleccionar la tabla estadística para el nivel de confianza requerida.
- Buscar el error tolerable en la parte superior de la tabla; y
- Buscar la tasa de error esperado para determinar el tamaño de la muestra.

Técnicas para seleccionar la muestra de auditoría

Existe un gran número de técnicas de muestreo para escoger la muestra, las cinco más importantes que se usan con frecuencia son las siguientes:

Selección aleatoria. La selección aleatoria es un método en el cual cada partida tiene una oportunidad igual para ser seleccionada.

Por ejemplo, si hay que escoger cinco partidas de una población de 1.000, las partidas seleccionadas podrían ser 1, 2, 3, 4, y 5, o 14, 15, 16, 998 y 999. Los números pueden ser seleccionados usando tablas de números aleatorios o usando la computadora.

Selección sistemática. Esto es un método de selección en el cual se selecciona una o dos partidas de manera aleatoria, y luego se seleccionan las demás partidas agregando el intervalo promedio de la muestra a la partida seleccionada de manera aleatoria. Por ejemplo, si hay que seleccionar 5 partidas y el intervalo promedio de la muestra es de 200, las partidas seleccionadas podrían ser: 14, 214, 414, 614 y 814. Aquí, la primera partida se selecciona de manera aleatoria, y las partidas subsiguientes se seleccionan incrementando a este número el intervalo promedio de la muestra.

Selección por celdas. Bajo este método, se divide la población en un número de celdas y se selecciona una partida de cada celda, de manera aleatoria, por ejemplo si el intervalo promedio de muestreo es 200, el tamaño de la población es de 1000, la población se divide en celdas de 1-200, 201-400, 401-600, 601-800, y 801-1000 y una partida de cada celda será escogida.

Selección al azar. Este método de selección de la muestra se llama el muestreo basado en juicio, o por apreciación. Este método es más subjetivo y vulnerable a sesgo, en comparación con otros métodos.

Selección de bloques. Una muestra por bloques consiste en la selección de transacciones similares que ocurren dentro de un período dado de tiempo. Además, hay que seleccionar varias partidas en sucesión. Sin embargo, una vez seleccionada la primera partida en el bloque, se seleccionan las demás partidas en el bloque automáticamente.

c. Examen de las partidas

El auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría relacionados con el objetivo de auditoría específico, a cada partida escogida. Si la partida escogida no es apropiada para la aplicación del procedimiento de auditoría, entonces el procedimiento se debe aplicar a una partida que la reemplaza.

d. Evaluación de los resultados

En el muestreo, la misión del auditor es la de llegar a una conclusión sobre el error total que existe en la población entera, en el área de cuentas que está evaluando. El resultado de una prueba representativa está compuesto de dos partes:

- El error más probable (EMP)

Una estimación del total de los errores en la población basada en una inferencia directa de los resultados de la muestra.

- El límite máximo del error (LME)

Una estimación del máximo nivel de error posible, dado los riesgos máximos que el auditor está dispuesto a tolerar.

La diferencia entre el Error Más Probable (EMP) y el Límite Máximo de Error (LME) es conocida como la Precisión (Tolerancia del Error Posible). Es la medición estadística del error posible en el cálculo de Error Más Probable.

Si al comparar los resultados, estos sobrepasan la materialidad, entonces el auditor deberá ampliar la muestra examinada o sugerir la realización de un examen especial, para profundizar el análisis sobre los aspectos observados.

CAPITULO X

ASPECTOS ADMINISTRATIVOS DE LA AUDITORIA

10.1. DESIGNACIÓN DEL EQUIPO DE AUDITORÍA

El presente procedimiento tiene por objeto establecer las actividades a seguir para designar al personal que conformará el equipo de auditoría.

Corresponde a los Directores de Auditoría, la decisión de efectuar la auditoría y su oportunidad obedece al cumplimiento del Plan Anual de Trabajo, para lo cual se designará al Equipo de Auditoría.

Ocasionalmente, la designación tendrá como antecedente la denuncia o solicitud de la auditoría por funcionario competente, la cual deberá estar autorizada previamente por el Presidente de la Corte o por el Coordinador General de Auditoría.

Para cada auditoría se designará a un Supervisor y a un Jefe de Equipo (quienes tendrán bajo su responsabilidad la conducción del trabajo) y los auditores que se estimen necesarios para realizar el examen.

a. Procedimientos para designación del equipo de auditoría

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Director o Subdirector	Seleccionada la entidad a examinar, designará al Supervisor, al Jefe de Equipo y los Auditores necesarios para que realicen el trabajo y comunicará por escrito al titular de la entidad a ser auditada con 15 días de anticipación, salvo casos especiales que requieran un plazo mayor o menor, según Anexo No. 1.
2	Director o Subdirector	Emitirá una Orden de Trabajo numerada correlativamente; en original y las copias que sean necesarias; el original para el Jefe de Equipo y copias para el Supervisor, auditores y archivo, según Anexo No. 2.
3	Director o Subdirector	Cuando sea necesario efectuar cambios en las indicaciones contenidas en la Orden de Trabajo, se procederá a emitir una modificación de la misma, según Anexo No. 3.

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
4	Equipo de Auditores	Una vez recibida la Orden de Trabajo, solicitarán el archivo permanente de la entidad a auditar, según anexo No. 4, con el propósito de obtener información necesaria, para la fase de planificación.

b. Instalación del equipo

El presente procedimiento, tiene por objeto establecer los pasos que seguirá el equipo de auditoría, para realizar los trabajos encomendados en la entidad sujeta a examen.

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Director o Subdirector	Juntamente con el Supervisor y el Jefe de Equipo, participa en reunión con funcionarios, a efecto de dar a conocer la naturaleza y alcance de la actividad a ejecutar, así como los requerimientos de información y comunicación en el proceso de la auditoría.
2	Jefe de Equipo	<p>Verifica que el espacio físico asignado sea el adecuado, caso contrario realiza las gestiones pertinentes.</p> <p>Identifica al personal clave de la Entidad para obtener la información que se requerirá en el proceso de la auditoría.</p> <p>Informa a la Dirección de Auditoría que el equipo está instalado y comunica la dirección, teléfono y horario de trabajo de la Entidad.</p> <p>Coordina las necesidades de información del equipo de Auditoría con el personal de la Entidad.</p> <p>Distribuye el trabajo a desarrollar entre los auditores.</p>

c. Control de asistencia y de actividades

El Jefe de Equipo tendrá la responsabilidad de anotar, en la Hoja de Control de Asistencia y Permanencia Individual, la hora de entrada y salida de los auditores, según el mecanismo de control establecido por la Dirección de Recursos Humanos, siendo responsable de custodiarla; además, firmará las solicitudes de licencia que presenten los mismos, entregándolas oportunamente a la Dirección de Auditoría u Oficina Regional, para el trámite correspondiente ante la Dirección de Auditoría, conforme a las instrucciones emitidas por dicha Dirección.

Cuando el personal de auditoría se encuentre en su sede de trabajo, su asistencia se llevará en el sistema de marcación de la Corte, haciéndolo constar el Director, Subdirector o Jefe Regional, según el caso, en la hoja de control respectiva, la cual estará en su poder.

d. Actualización del sistema de auditoría y reporte de avance de la misma

El Jefe de Equipo tendrá la responsabilidad de incorporar mensualmente en el sistema de auditoría, los costos de la misma, a más tardar el tercer día hábil del mes subsiguiente.

El Jefe de Equipo preparará el informe mensual de avance de la auditoría, el cual será avalado por el supervisor, según Anexo. 5, y presentado en medios magnéticos a la Dirección de Auditoría u Oficina Regional, a más tardar el último día hábil de cada mes, así mismo actualizará los costos de la misma en el sistema de auditoría, según lo indicado en el párrafo que antecede.

Una vez remitido el informe de auditoría a la Unidad de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría, el Jefe de Equipo, incorporará en el sistema de auditoría los datos referentes a la misma, con su respectiva nota de antecedentes, verificando que ningún campo quede sin la información necesaria, esta información es un insumo para la elaboración del informe anual de labores de la Dirección de Auditoría correspondiente.

10.2. ARCHIVO PERMANENTE Y CORRIENTE

Existirá un espacio físico común para las Direcciones de Auditoría, donde se mantendrá el archivo permanente y el archivo corriente será remitido a las Cámaras de Primera Instancia, a través de la Unidad de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría.

El Equipo de Auditores actualizará la información del archivo permanente, agregando o sustituyendo la normativa legal y/o técnica relacionada con las entidades objeto de examen; así mismo, conformará el archivo corriente, para cada auditoría que practique.

a. Archivo permanente

El archivo permanente contendrá información de cada entidad del Sector Público, útil para varios años, relacionada con disposiciones legales, reglamentos, manuales, instructivos y demás normas que regulen su funcionamiento.

Asimismo, comprende datos relativos a su organización, estructura, funciones, procedimientos, contratos y convenios e informes de auditoría o exámenes especiales, que se les practiquen.

b. Archivo corriente

El archivo corriente, comprenderá los papeles de trabajo generales y específicos, relacionados con las auditorías o exámenes especiales realizados.

Este archivo respalda los resultados de la auditoría. Incluye la documentación sobre la manera como el auditor comprende el sistema de control interno de la entidad, los procedimientos de auditoría realizados y las evidencias que se han obtenido durante las fases de planificación y trabajo de campo; contendrá las diferentes cédulas que elabore el auditor, con base a los estados financieros o gestión desarrollada por la Entidad auditada, durante el período objeto de examen e información administrativa y operativa que obtenga, según el tipo de auditoría que se desarrolle.

Procedimientos para el resguardo del archivo permanente y corriente

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo	Al finalizar la auditoría entregará al Encargado del Archivo Permanente, la documentación relativa al archivo permanente y al

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
		archivo corriente, planificación (ACP), control administrativo (ACA) y papeles de trabajo (ACP), correspondientes a la auditoría realizada y foliará el archivo corriente de comunicación de resultados (ACR) para efectos de remitirlo a la Unidad de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría.

Procedimientos para formulación y ordenamiento de papeles de trabajo

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo	Instruirá a los auditores sobre la formulación y organización de los papeles de trabajo.
2	Auditores	<p>Cumplirán con las instrucciones del Jefe de Equipo, a efecto de ordenar los papeles de trabajo, utilizando índices y referenciándolos adecuadamente.</p> <p>Utilizarán marcas de auditoría, para indicar los procedimientos del programa que se han desarrollado.</p> <p>En cada uno de los papeles de trabajo, anotarán sus iniciales y las fechas de iniciación y terminación.</p> <p>Revisarán el contenido y corrección de los papeles de trabajo y acto seguido los entregarán al Jefe de Equipo.</p> <p>Ordenarán los papeles de trabajo en los legajos destinados al efecto.</p> <p>En la carátula anotarán el nombre específico de la auditoría practicada, los nombres del personal que hubiera intervenido en el examen y el período que cubre el mismo.</p>
3	Jefe de Equipo	<p>Revisará el contenido de los papeles de trabajo, la calidad y evidencia preparada por los miembros del equipo; ordenará a la persona que preparó los papeles de trabajo, las modificaciones que considere necesarias.</p> <p>Mantendrá los papeles de trabajo adecuadamente clasificados para revisión del Supervisor.</p>

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
4	Supervisor	<p>Revisará los papeles de trabajo, verificará su conformidad con el programa y con las instrucciones escritas específicas, dejando evidencia de su revisión.</p> <p>Pondrá su visto bueno y la fecha final de revisión en los papeles de trabajo que estén concluidos y cuando considere que hayan sido correctamente elaborados.</p> <p>Si lo estima necesario, solicitará mayores explicaciones o una mejor presentación de los papeles de trabajo.</p>

PARTE II

CAPITULO I

AUDITORIA FINANCIERA

El objetivo de la práctica de la auditoría financiera a una entidad gubernamental, es determinar si sus estados financieros, presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento económico, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria, de conformidad con principios y normas de contabilidad gubernamental. La opinión del auditor fortalece la credibilidad en los estados financieros; sin embargo, los usuarios de tales estados no pueden concluir que la opinión del auditor representa una seguridad absoluta sobre la eficiencia o efectividad con que la administración conduce sus actividades.

Los estados financieros proveen información sobre 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 u ocurrencia: los activos y pasivos presentados, 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 cuenta, fecha, concepto, cantidad y precio.
- Valuación: los activos y los pasivos se han registrado a un valor apropiado.

- 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.

El auditor debe realizar su examen de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas (NAG), cuyo objeto es: “Las normas específicas relativas a la auditoría financiera contienen las premisas básicas que debe cumplir todo auditor gubernamental al realizar este tipo de auditoría, la cual tiene por objetivo determinar de manera razonable si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de fondos, conforme a los principios de contabilidad gubernamental u otra base comprensiva de contabilidad, considerando las siguientes fases: a) Planificación, b) Ejecución del Trabajo, c) Informe y Comunicación de Resultados.”

1.1. FASE DE PLANIFICACIÓN

Las NAG específicas relativas a la planificación de la auditoría financiera, expresan lo siguiente: “La auditoría financiera será planificada de forma técnica y profesional. El equipo de auditoría debe obtener conocimiento y comprensión de la entidad, determinar los objetivos de la auditoría, la materialidad y riesgo de auditoría, evaluar el control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, preparar un memorando de planificación y preparar el programa de la auditoría.

3.1.1 El auditor gubernamental debe planificar el trabajo para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros presentados por la administración de la entidad

están libres de errores e irregularidades y que hayan cumplido las disposiciones legales y reglamentarias que se consideren de importancia para los objetivos del examen.

3.1.2 El conocimiento y comprensión de la entidad se desarrolla obteniendo y analizando información relevante de la entidad, determinando los componentes de auditoría o ciclos de transacciones, comprendiendo el control interno e identificando los puntos críticos.

3.1.3 El control interno es un proceso para asegurar de manera razonable la consecución de los objetivos de la entidad auditada. En el caso de la auditoría financiera se consideran los siguientes:

- a) Confiabilidad de la información financiera, y;
- b) Cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

El conocimiento y la comprensión del sistema de control interno contable de la entidad permiten al equipo de auditoría realizar una evaluación preliminar basada en su diseño conceptual.

La evaluación del sistema de control interno contable se realiza sobre las transacciones en ejecución, mediante la aplicación de pruebas de cumplimiento para verificar el funcionamiento práctico de los controles diseñados.

Las observaciones importantes resultantes de la evaluación del control interno de la entidad sujeta a una auditoría financiera, producirán un informe formal que incluya los hallazgos y las recomendaciones relevantes. El informe también incluirá los hallazgos significativos relacionados con la evaluación de las disposiciones legales y reglamentarias.

La materialidad es el límite máximo de error que el auditor está dispuesto a aceptar para emitir un dictamen sin salvedades. En la determinación de la materialidad los auditores

utilizarán su juicio profesional a efecto de emitir un dictamen que permita a los usuarios confiar en los estados financieros para la toma de decisiones.

3.1.5 Para cada auditoría financiera se determinarán los riesgos de control relacionados con las operaciones de la entidad u organismo sujeto al examen. El riesgo está relacionado con los riesgos inherentes propios de las actividades específicas de la entidad y los riesgos de control por ausencia de procedimientos en el diseño del sistema. El riesgo de detección o riesgo de auditoría es la posibilidad de emitir una opinión profesional sin que los errores o irregularidades importantes de los estados financieros hayan sido detectados por los procedimientos de auditoría aplicados o porque no se determinaron los procedimientos correctos.

3.1.6 La naturaleza de los procedimientos se refiere al tipo de pruebas a realizar para minimizar el riesgo de auditoría a un nivel aceptable (cumplimiento, analíticos y sustantivos).

3.1.7 En el caso de que el sistema de control interno sea eficaz, el equipo de auditoría aplicará más pruebas de cumplimiento y menos pruebas sustantivas, para verificar la confiabilidad de las operaciones, proyectando los resultados de la evaluación de la muestra, a todo el universo de las operaciones.

3.1.8 En el caso de que el sistema de control interno presente debilidades significativas, el equipo de auditoría aplicará más pruebas sustantivas, que permitan lograr un grado de satisfacción razonable sobre el área auditada.

El alcance de los procedimientos en el examen de la muestra, consiste en determinar, con base en el conocimiento del ente, la profundidad y énfasis de los mismos, a efecto de alcanzar los objetivos de la auditoría.

3.1.10 La oportunidad de los procedimientos se refiere al momento en que éstos son aplicados.

3.1.11 El memorando de planificación resume los principales resultados obtenidos en esta fase, la estrategia tentativa de la auditoría y el respectivo cronograma.

3.1.12 El programa de la auditoría contiene los procedimientos a ejecutar, los cuales se aplicarán en el análisis o evaluación del ciclo o cuenta para obtener la evidencia que sustentará el informe. Se debe disponer de programas específicos y detallados.”

La planificación 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. La planificación también debe permitir que el equipo de auditoría pueda hacer uso apropiado del potencial humano disponible.

El proceso de planificación 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 la planificación 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 de la planificación, puede variar según el tamaño de la entidad, el volumen de sus operaciones, la experiencia del auditor y el conocimiento de las operaciones.

El éxito de una auditoría de calidad radica en que la planificación es efectuada por miembros experimentados del equipo de auditoría, que posean la especialización que requiera las circunstancias del trabajo.

La planificación permite identificar qué debe hacerse durante una auditoría, por quién y cuándo. Generalmente, la planificación es vista 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 del sistema de control interno tienen un impacto directo al establecer los procedimientos sustantivos de auditoría.

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 y normas de contabilidad gubernamental o el marco establecido para la presentación de información financiera.

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

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 a los estados financieros no exonera a la administración de sus responsabilidades de acuerdo a ley.

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 cumplimiento de leyes y reglamentos, instructivos y demás normativa aplicable.

GRAFICO DE LA FASE DE PLANIFICACIÓN**a. CONOCIMIENTO Y COMPRENSIÓN DE LA ENTIDAD**

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; dicha comprensión debe ser suficiente como para establecer la estrategia de auditoría.

Esta actividad se desarrolla de la manera siguiente: obtención de información relevante de la entidad, análisis de la información recopilada, determinación de los componentes de auditoría o ciclos de transacciones y comprensión del sistema de control interno.

Obtención de información relevante de la entidad

Para una efectiva labor en el conocimiento de la entidad, el auditor deberá considerar lo siguiente:

- a) Revisión del archivo permanente
- b) Recopilación de información relativa al período a auditar
- c) Clasificación de la información por áreas, tales como: financiera, legal, administrativa, organizacional.

El auditor reúne información para la planificación 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:

- Fuentes externas que tienen relación con las operaciones de la entidad
- La administración de la entidad
- Auditor Interno

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 presupuestaria
- Informes de auditoría emitidos por la Corte de Cuentas de la República
- Informes de auditoría interna y externa
- Memoria anual de labores de la entidad
- Actas y acuerdos
- Material publicado acerca de la entidad en periódicos, revistas y otras publicaciones

Análisis de la información recopilada

El análisis de la información lo realizará el auditor a través de:

Procedimientos analíticos o revisión analítica que consiste en: la realización de un estudio o evaluación de la información financiera que será objeto de análisis, mediante la comparación con otros datos e información relevante.

Lo anterior implica el análisis de las relaciones y tendencias relevantes incluyendo la investigación de partidas y fluctuaciones inusuales.

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.

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.

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.

Para el empleo de procedimientos de revisión analítica el auditor puede disponer, entre otros, de los métodos siguientes:

Análisis de relaciones. Se refiere a cualquier relación entre las cuentas de los estados financieros.

Análisis de tendencias. Consiste en analizar las variaciones de un saldo o cuenta a través del tiempo.

Comparaciones. Implica las comparaciones de información financiera respecto a otros datos o elementos independientes y o externos a los estados financieros y al ente, respectivamente.

Determinación de los componentes de auditoría o ciclos de transacciones

Para efectuar una mejor evaluación de los estados financieros, el auditor considerará los componentes más relevantes o los ciclos transaccionales, agrupándolos de la siguiente manera:

Ciclos transaccionales y cuentas relacionadas.

CICLOS	CUENTAS RELACIONADAS
Ingresos	Transferencias, Deudores Monetarios, Disponibilidades.
Adquisiciones de Bienes y Servicios	Disponibilidades, Existencias de Consumo, Gastos en Bienes de Consumo y Servicios, Acreedores Monetarios.
Inversión en Activo Fijo	Disponibilidades, Bienes Depreciables de Administración, Acreedores Monetarios, Gastos en Bienes Capitalizables, Gastos por Depreciación, Inventarios.
Remuneraciones	Disponibilidades, Gastos de Personal, Acreedores Monetarios por Remuneraciones.
Proyectos y Programas	Disponibilidades, Cuentas de Costos y Bienes relacionados, Deudores Monetarios, Acreedores Monetarios.

Comprensión del sistema de control interno

Uno de los objetivos del trabajo del auditor en la etapa de planificación, será el de evaluar y probar el grado de la calidad que el sistema de control interno posee, para depositar su confianza para la realización de su trabajo de auditoría.

De esta manera, para el auditor un sistema de control interno de mayor calidad implicará mayor confiabilidad y generará una menor necesidad de obtención de pruebas de auditoría. En cambio, un sistema de control de menor calidad generará menor confiabilidad y, consecuentemente, una mayor necesidad de aplicación de pruebas de auditoría.

Las organizaciones implementan el sistema de control interno para aportar un grado de seguridad razonable en la consecución de los siguientes objetivos:

- Eficiencia y eficacia de las operaciones
- Confiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de leyes, reglamentos y políticas

b. DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS Y ALCANCE DE LA AUDITORÍA

A partir de los estados financieros, la determinación de los ciclos contenidos en los mismos y las afirmaciones de la administración, el auditor podrá definir los objetivos generales y específicos de auditoría sobre las clases de operaciones y saldos de las cuentas.

Objetivo de una auditoría de estados financieros.

La auditoría financiera tiene por objetivo la emisión, por parte de un auditor independiente, de una opinión respecto a los estados financieros de una entidad, dictaminando si presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones, su presupuesto y el flujo de sus fondos, de conformidad con los principios y normas dictados por los organismos rectores de la contabilidad.

La razón fundamental por la cual el auditor recopila datos, es llegar a una conclusión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros en todo sentido, para emitir un informe de auditoría adecuado. Cuando el auditor llega a la conclusión, fundada en datos adecuados, existe poca probabilidad de que los estados financieros engañen a sus usuarios. El auditor, con su opinión, otorga credibilidad a las afirmaciones contenidas en dichos estados. Si por algún hecho posterior a la emisión de su opinión se detecta que los estados financieros no eran precisos, de ser necesario el auditor deberá demostrar ante las instancias pertinentes, que realizó la auditoría en forma adecuada y que llegó a conclusiones debidamente fundamentadas.

El auditor no es un asegurador ni un garante de la razonabilidad de los estados financieros, pero tiene la gran responsabilidad de informar a los usuarios sobre si los estados financieros están bien presentados o no. En el caso de que los estados financieros en opinión del auditor no sean razonables o no tiene la posibilidad de

llegar a una conclusión ante la falta de datos, información o alguna condición imperante, tiene la responsabilidad de informar esta situación a los usuarios.

Responsabilidad de la administración respecto a los estados financieros. Es responsabilidad de la administración de la entidad y no del auditor, adoptar sólidas políticas de contabilidad, conservar un adecuado sistema de control interno y hacer declaraciones razonables en los estados financieros.

Esta responsabilidad lleva consigo la facultad de determinar cuáles revelaciones considera necesarias. Estas revelaciones se suelen denominar afirmaciones de la administración, y pueden ser explícitas o implícitas. Las afirmaciones se relacionan con los principios y normas de contabilidad aplicables, siendo parte de criterios que utiliza la entidad para registrar y revelar información contable en los estados financieros. Se clasifican de manera general en:

- Existencia u ocurrencia: la primera se refiere a los recursos, obligaciones con terceros y obligaciones propias, incluidos en el estado de situación financiera, que de hecho existieron a la fecha del ejercicio; en tanto que la ocurrencia se refiere a si las operaciones acontecieron durante el período contable.
- Integridad: su concepto se refiere a que todas las operaciones y cuentas que debían presentarse en los estados financieros, están incluidas
- Valuación o asignación: Referidas a que si los recursos, obligaciones con terceros, obligaciones propias y cuentas de ingresos y gastos se han incluido en los estados financieros en los montos adecuados y reales.
- Propiedad - Derechos y Obligaciones: Están relacionadas con el hecho de si los activos son derechos de la entidad y los pasivos son obligaciones de la misma a la fecha de cierre del ejercicio.

- Exposición - Presentación y manifestaciones: Se refiere a si los componentes de los estados financieros están combinados o separados, descritos y divulgados de forma adecuada.

Responsabilidad del auditor. El auditor, mediante la aplicación de pruebas de auditoría, verifica las afirmaciones de la administración contenidas en los estados financieros. Por ello es necesario que la auditoría esté diseñada para asegurar que se detectarán errores importantes en dichos estados.

El auditor debe planificar y realizar su trabajo con una actitud de escepticismo profesional en todos los sentidos, porque aunque no asume que la administración es deshonesto, debe considerar dicha posibilidad.

Es importante hacer énfasis que el término asegurar no significa que el auditor sea un garante o asegurador de la exactitud de los estados financieros. Si así fuere el caso, el auditor debería verificar el 100% de la información de los estados financieros, por lo que el costo de la auditoría aumentaría de forma tal que no resultaría económicamente aceptable. El mejor argumento de defensa del auditor cuando no se descubran declaraciones erróneas importantes en la auditoría es haberla realizado de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

Se distinguen dos tipos de declaraciones erróneas: el error, que es una declaración errónea no intencional en los estados financieros y la irregularidad, que es intencional.

Generalmente los auditores tienen más dificultades para descubrir irregularidades que errores, ello se debe al engaño intencional que va ligado a las irregularidades.

Objetivos de auditoría relacionados con operaciones.

El auditor debe establecer objetivos de auditoría relacionados con operaciones, con el fin de contar con un marco de referencia para reunir suficientes datos que le permitan obtener evidencia válida acerca del grado de calidad de las transacciones examinadas.

Debe hacerse una distinción entre objetivos de auditoría generales y específicos, para cada clase de operaciones.

Los objetivos de auditoría generales relacionados con operaciones, sirven para establecer la razonabilidad de las afirmaciones de la administración en los estados financieros:

- Existencia: que existen las operaciones registradas.
- Integridad: se registran en su totalidad las operaciones.
- Precisión: las operaciones registradas están asentadas con los montos correspondientes.
- Clasificación: las operaciones incluidas en los registros se clasifican adecuadamente.
- Tiempo: las operaciones se registran en las fechas correctas.
- Asentamiento y resumen: las operaciones registradas son incluidas adecuadamente en el sistema contable y se resumen correctamente.

Objetivos de auditoría específicos relacionados con operaciones.

Los objetivos específicos relacionados con operaciones, sirven para determinar, con mayor grado de detalle, qué ciclos de transacciones serán objeto de análisis, así por ejemplo se pueden especificar operaciones relacionadas con adquisiciones, ingresos de caja, pago de salarios, etc.

Objetivos de auditoría relacionados con saldos.

Los objetivos de auditoría relacionados con los saldos son similares a los objetivos vinculados con las operaciones. Su origen también son las afirmaciones de la administración y dan un marco de referencia para que el auditor acumule datos competentes.

Los objetivos de auditoría relacionados con saldos siempre se aplican al saldo final.

- Existencia: existen los montos incluidos.
- Integridad: se incluyen los montos existentes.
- Precisión: los montos incluidos están expresados en las cantidades correctas.
- Clasificación: los montos incluidos se clasifican correctamente.
- Fecha de corte: las operaciones próximas a la fecha de balance se registran en el período adecuado.
- Inventario detallado: los detalles del saldo en cuenta concuerdan con los montos del sistema contable, se suma el total del saldo en el registro auxiliar y concuerda con el total en el mayor.
- Presentación y divulgación: los saldos en cuenta y los requerimientos de divulgación se presentan adecuadamente en los estados financieros.

Objetivos de auditoría específicos relacionados con saldos.

Debe haber por lo menos un objetivo específico relacionado con saldos para cada objetivo general de auditoría vinculado con el saldo. Por ejemplo, si consideramos un objetivo de auditoría general de propiedad (derechos y obligaciones) relacionado con el saldo de inventarios, el objetivo de auditoría específico análogo con el saldo debe incluir el hecho que la entidad es dueña de todas las partidas del inventario numeradas y que los inventarios no están otorgados en prenda a no ser que esto se manifieste.

La razón por la que existen más objetivos de auditoría generales relacionados con el saldo que afirmaciones de la administración, es para proporcionar una guía adicional a los auditores para decir cuáles datos deben reunir.

Con base a la comprensión general de la entidad, el auditor determinará si la auditoría a realizar será por componentes importantes de los estados financieros o por ciclos de transacciones, para posteriormente definir los objetivos generales y específicos de la auditoría.

Objetivo general

En el objetivo general, el auditor podrá considerar:

Realizar Auditoría Financiera a (nombre de la entidad o proyecto) por el año terminado al 31 de diciembre del (Año), de conformidad a Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte.

Objetivos específicos

Como objetivos específicos, el auditor podría considerar los siguientes:

1. Emitir un informe que exprese una opinión sobre si el estado de la situación financiera, estado de rendimiento económico, estado de flujo de fondos y estado de ejecución presupuestaria, emitidos por (nombre de la entidad o proyecto), presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, los derechos y obligaciones, los ingresos recibidos y los gastos incurridos, durante el período auditado, de conformidad a principios de contabilidad gubernamental emitidos por el Ministerio de Hacienda u otra base exigible de contabilidad.
2. Evaluar y obtener suficiente entendimiento del sistema del control interno de la entidad, evaluar el riesgo de control e identificar condiciones reportables, incluyendo debilidades materiales del control interno.

3. Hacer pruebas para determinar si la entidad cumplió, en todos los aspectos importantes, con los convenios, leyes y demás regulaciones aplicables a la entidad.

Alcance de la auditoría

De acuerdo con la legislación y la naturaleza de las actividades, la entidad tiene la necesidad de emitir ciertos estados financieros básicos a distintas fechas y por distintos períodos.

El alcance de la auditoría consiste en determinar con base en el conocimiento del ente, la profundidad y el énfasis de los procedimientos a aplicar a efectos de alcanzar el objetivo de la auditoría financiera.

El alcance que el auditor defina para el desarrollo de la auditoría deberá sujetarse a las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Corte.

En general, las normas de auditoría establecen el conjunto de procedimientos que, como marco general, deberán considerarse en el proceso de auditoría para la obtención de las evidencias comprobatorias que respalden la opinión.

c. DETERMINACIÓN DE LA MATERIALIDAD Y EL RIESGO DE LA AUDITORÍA

Materialidad

El auditor tomará en cuenta la materialidad como el límite máximo de error que está dispuesto a aceptar para emitir un dictamen sin salvedades. En la determinación de la materialidad los auditores utilizarán su juicio profesional a efecto de emitir un dictamen que permita a los usuarios confiar en los estados financieros para la toma de decisiones. Esto significa que al determinar la materialidad, el auditor deberá tener presente quiénes son los usuarios primarios y secundarios de los estados financieros, qué uso darán

probablemente a dichos estados financieros y el grado de precisión que deberá tener su información para que los usuarios fundamenten sus decisiones en ellos.

La materialidad está relacionada con el monto máximo de errores posibles y no con los errores más probables o conocidos. El monto máximo de errores posibles incluye todo tipo de errores, irregularidades y fraudes que pueden afectar los estados financieros, independientemente de su naturaleza o de su causa; lo cual incluiría errores graves, errores leves, fraudes e incumplimientos. Los errores en los estados financieros obedecen a la inobservancia de los principios de contabilidad e incluyen desviaciones de la realidad, determinación inadecuada de las estimaciones contables, fallas en los procedimientos de control interno, incumplimientos de convenios, contratos, leyes y otras regulaciones aplicables y la omisión de información necesaria, que tengan un efecto directo y significativo en la determinación de las cifras de los estados financieros.

Un error o el conjunto de errores existentes en los estados financieros se consideran importantes si a la luz de las circunstancias, es probable que la decisión de una persona que se base en dichos estados financieros y posea un conocimiento razonablemente suficiente de las actividades comerciales y económicas, sea modificada o influenciada por ese error o por el conjunto de errores.

En la auditoría financiera, debe determinarse la materialidad para la planificación y para el informe o dictamen. La materialidad para fines de planificación es una estimación de la materialidad para fines de informe y deberá establecerse en forma conservadora. Para determinar la materialidad en la fase de la planificación deben considerarse sólo factores cuantitativos, mientras que la materialidad para fines de informe implica consideraciones cuantitativas y cualitativas. Para determinar la materialidad el auditor debe considerar siempre el punto de vista de los usuarios de los estados financieros, pero a condición de que sea razonable, en cuyo caso, su juicio profesional y el del equipo de auditoría juega un papel fundamental.

La materialidad se relaciona con el error posible y no con el error más probable. Lo que significa que en la fase de ejecución el auditor no puede comparar simplemente la suma de los errores más probables con la materialidad, ya que debe considerar la existencia de posibles errores adicionales (tolerancia del error posible); para lo cual el auditor en la fase de planificación debe estimar los errores más probables y luego restar esa estimación al monto de la materialidad. Esta estimación se denomina a menudo: total de errores esperados. Para estimar el total de errores esperados el auditor debe considerar:

- Los resultados de la auditoría del año anterior.
- Cambios conocidos o esperados en la eficiencia del sistema de control interno.
- Cambios conocidos o esperados en la naturaleza y en el nivel de actividad de las operaciones de la entidad auditada.
- Grado en que se espera que la entidad auditada corrija los errores descubiertos.

Factores que influyen para determinar la materialidad

Algunos factores que influyen para determinar la materialidad y que el auditor debe considerar son los siguientes:

- El tamaño de la entidad (ingresos y gastos totales, activos, pasivos, etc.)
- Factores relacionados con la entidad (por ejemplo si la entidad es de reciente creación o está bien establecida, es estable o inestable, es rentable u opera con pérdidas, etc.)
- Factores relacionados con los resultados de auditorías anteriores.
- Factores relacionados con el medio en que opera la entidad.
- Consideraciones de costo/beneficio.

Pautas para determinar la materialidad

- Porcentaje de los gastos totales
- Porcentaje de ingresos netos antes de impuestos
- Porcentaje de ingresos brutos
- Porcentaje de los activos

Porcentaje de gastos totales: este método se recomienda con más frecuencia para entidades que no persiguen lucro (entidades públicas). Los porcentajes recomendados fluctúan entre el 2% para entidades pequeñas y el 5% para entidades grandes, así:

Gastos totales	Porcentaje de los Gastos Totales
Menos de: \$50,000.00	2%
De: \$50,000 a \$1, 000,000.00	3%
Más de: \$1, 000,000.00	5%

En la etapa de la planificación de la auditoría, el auditor primero debe determinar la materialidad o nivel de presión, para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría; en segundo lugar, debe establecerse el monto del error tolerable o materialidad asignada del ciclo o componente sujeto a examen. El error tolerable se define como el error máximo en la aseveración que el auditor está dispuesto a aceptar y aún concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría. Por consiguiente, el error tolerable es para la aseveración lo que la materialidad es para los estados financieros en su conjunto.

Error tolerable o materialidad asignada

Error tolerable es el error máximo en la aseveración que el auditor estaría dispuesto a aceptar y aún concluir que el resultado de la prueba logró su objetivo de auditoría.

Necesitamos un monto de error tolerable o materialidad asignada para auditar un componente específico de los estados financieros; para ello se tiene como política utilizar el 20% del monto de la materialidad para fines de planificación.

Si al evaluar los resultados de la prueba, resulta que los errores sobrepasan el error tolerable, entonces, hay que extender el alcance de las pruebas o sugerir realizar un examen especial a ese ciclo o componente de los estados financieros.

Riesgos

1. Riesgo de la auditoría

Es el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros están elaborados en forma errónea de una manera importante. Este riesgo tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección ($RA = RI \times RC \times RD$)

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.

Lo más importante dentro de la fase de planificación 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. 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 llevarse a un nivel tal, que la existencia de errores o irregularidades sea lo suficientemente baja como para no interferir en su opinión.

La comprensión de cada una de las categorías de riesgo ayudará al auditor a evaluar el nivel de riesgo existente en una auditoría en su 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.

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia 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.

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 significancia 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, relacionadas con la entidad.

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 y el tercero, es que los procedimientos de auditoría fallen y no se detecte el error.

Basado en el nivel del riesgo de auditoría, en la evaluación del riesgo inherente y riesgo de control, 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.

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).

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 el Director de Auditoría o el Jefe Regional que corresponda.

Al evaluar el riesgo los auditores deben considerar los siguientes factores:

- Consideraciones relacionadas con los informes de auditorías anteriores
- La facilidad para practicar la auditoría (posibilidad de obtener evidencia de auditoría)
- El grado de dependencia económica de la entidad auditada

2. Riesgo inherente

En la fase de planificación, el auditor evalúa el riesgo. Para ello debe: a) Identificar las condiciones que aumentan significativamente el riesgo inherente y el riesgo de control (basado en las debilidades identificadas en el sistema de control interno); 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 interno, basado en información obtenida anteriormente en la fase de planificación, principalmente, entendiendo las operaciones de la entidad y los procedimientos preliminares analíticos.

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.

El auditor considera las implicaciones de estos riesgos inherentes y las debilidades del ambiente de control interno, en los controles operativos relacionados. Por ejemplo, el riesgo inherente puede estar asociado con un gasto de gran cuantía, 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 las operaciones pueden afectar significativamente el costo final de un 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.

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 planificación); 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.

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.

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; 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

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.

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.

Los antecedentes previos de ajustes de auditoría significativos y 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,
- Evaluar la naturaleza y extensión del riesgo inherente relativo.

La naturaleza de las transacciones y cuentas importantes 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 incobrables, son usualmente de mayor riesgo que aquellas que involucran determinaciones objetivas.

Efecto del sistema de información computarizada (SIC) sobre el riesgo inherente. El ambiente del 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. En vista del uso generalizado del SIC para registrar y producir la información financiera, el auditor debe: a) Considerar cada uno de los factores relacionados con el ambiente del SIC y b) Evaluar el impacto total del ambiente SIC sobre el riesgo inherente. Un especialista en el SIC podría asistir al auditor para considerar estos factores y efectuar la evaluación, verificando al menos lo siguiente:

- 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 del SIC
- Transacciones no usuales o no rutinarias

Procesamiento uniforme de transacciones

Debido a que el ambiente de 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 SIC.

Procesamiento automático

El ambiente del SIC da inicio automáticamente a las transacciones o ejecuta 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

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 en la información no son detectables rápidamente.

Existencia, totalidad y volumen de las pistas de auditoría

La pista de auditoría es la evidencia que demuestra cómo 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 en el 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.

El riesgo inherente es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clase de transacción a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clases, asumiendo que no hubo controles internos relacionados. Existen factores que afectan el riesgo inherente, entre los que figuran:

- Integridad de la administración

- Experiencia y conocimiento de la administración y cambios en la administración durante el período, por ejemplo la inexperiencia de la administración puede afectar la preparación de los estados financieros de la entidad.
- Presiones inusuales de la administración a dar una representación errónea de los estados financieros.
- Naturaleza y tamaño de la entidad, el volumen de las operaciones, su ubicación geográfica.
- Susceptibilidad de los activos a pérdidas o malversación, por ejemplo activos que son altamente deseables y móviles como el efectivo.
- Transacciones inusuales de la entidad, por ejemplo ajustes que se realizan al final del período.

3. Riesgo de Control

La evaluación preliminar del riesgo de control, es el proceso de valorar 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 o importante.

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.

Por cada aseveración significativa sobre cada saldo de cuenta o tipo de transacción que sea material, el auditor debe evaluar el riesgo de control en uno de los tres niveles siguientes:

Riesgo bajo: El auditor considera que los controles proveerán o detectarán 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 provean 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 provean o detecten cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada. Generalmente, el auditor no podrá expresar una opinión sin salvedad, en torno a las aseveraciones de la administración sobre la efectividad de los controles internos, a menos que la administración la reconozca como una debilidad de control.

Al evaluar el riesgo de control en las 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 los controles.

Documentación de la evaluación del riesgo de control

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.

El riesgo de control es que ocurran errores que no sean detectados ni corregidos por el sistema de control interno implantado por la administración.

La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración en los estados financieros, debería ser alta a menos que:

- Pueda identificar controles internos relevantes a la aseveración que sea posible que detecten y corrijan una representación errónea de importancia relativa; y
- Planea realizar pruebas de cumplimiento o control para una aseveración de los estados financieros para sustentar la evaluación.

El auditor deberá documentar en papeles de trabajo el riesgo de control, cuando éste ha sido evaluado como menos que alto (es decir riesgo de control bajo), y la base para sus conclusiones. Por tanto, cuando el riesgo de control es bajo, se requieren pruebas de cumplimiento más extensas sobre los controles, para verificar la eficiencia de los mismos, que una evaluación de riesgo moderado o alto.

El riesgo inherente y riesgo de control están altamente interrelacionadas, por lo que el auditor debe hacer una evaluación combinada para ambos riesgos.

4. Riesgo de detección

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 nivel bajo aceptable. Siempre existirá cierto riesgo de no detección aun cuando el auditor examine el 100% del saldo de la cuenta o clase de transacciones.

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:

- Naturaleza de los procedimientos sustantivos
- Oportunidad de los procedimientos sustantivos
- Alcance los procedimientos sustantivos

Hay una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado del riesgo inherente y riesgo de control. Por ejemplo, cuando éstos 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 aún reducir el riesgo de auditoría a un bajo nivel aceptable.

Los niveles evaluados del riesgo inherente y del 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 transacciones que sean materiales.

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.

El riesgo de detección, se refiere a que el auditor no descubra errores importantes que no hayan sido detectados por el sistema de control interno; este riesgo es inversamente proporcional al riesgo inherente y de control.

El riesgo de detección, se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del riesgo inherente y de control, influye en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos sustantivos que deben realizarse para reducir el riesgo de detección.

d. NATURALEZA, ALCANCE Y OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Después de evaluar el riesgo de la auditoría y determinar el monto de la materialidad, el auditor debe determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos.

La naturaleza se refiere al tipo de pruebas a realizar (procedimientos de control o de cumplimiento, procedimientos analíticos y procedimientos sustantivos) requeridos para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.

El alcance de los procedimientos en el examen de la muestra, consiste en determinar con base en el conocimiento del ente, la profundidad y el énfasis de los procedimientos a aplicar a efecto de alcanzar los objetivos de la auditoría.

Por tanto, si el auditor estableció un nivel de riesgo inherente y de control como bajo, y un monto mayor de la materialidad, entonces debe documentar en papeles de trabajo las pruebas de cumplimiento o de control más extensas para sustentar las conclusiones sobre la efectividad de las políticas y actividades de control y para fundamentar un nivel de riesgo inherente y de control evaluado como bajo. Consecuentemente, se efectuarán menos procedimientos analíticos y sustantivos, por contar con un nivel bajo de riesgo. Por el contrario, si el nivel de riesgo inherente y de control fue evaluado como moderado o alto, y la materialidad ha sido fijada con un monto menor, entonces el auditor deberá realizar más pruebas analíticas y sustantivas, y menos pruebas de control o de cumplimiento.

Es posible combinar los procedimientos y establecer como política porcentajes de la muestra a examinar de un 20% al 40% del total del universo, cuando el riesgo ha sido evaluado como bajo y la materialidad ha sido determinada como alta. Si establecemos un nivel de riesgo moderado, entonces el porcentaje de la muestra podrá ser del 40 al 60%. Por tanto, si el nivel de riesgo es evaluado como alto, podrá examinarse de un 60% a 80%. Todo esto, con el propósito de obtener la evidencia suficiente con relación al conjunto de los estados financieros, y poder emitir una opinión apegada a la realidad.

La oportunidad está relacionada con el momento en que se realizarán los procedimientos de auditoría, para obtener la evidencia. Estos deben realizarse en un orden secuencial, de tal forma que le permita al auditor profundizar en el análisis de los asuntos observados, es decir, de lo general a lo específico, para llegar a conclusiones precisas.

Es de necesario acotar que existen pruebas de auditoría que son más creíbles si se efectúan lo más cerca posible al cierre de los estados financieros, por ejemplo, el observar el recuento físico de bienes o valores, sería más oportuno en la fecha de los estados financieros, que efectuar ese procedimiento 6 meses antes o 6 meses después de la fecha de cierre de los mismos.

e. MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN

El memorando de planificación de auditoría, es un documento formal en el cual se resumen los principales resultados obtenidos en la fase de planificación, el cual contiene la estrategia tentativa de la auditoría. Este documento debe ser aprobado por la Dirección de Auditoría respectiva.

Toda la información y las decisiones contenidas en el memorando de planificación, deben estar respaldadas en documentación ordenada y archivada en papeles de trabajo.

El Supervisor y Jefe de Equipo, prepararán conjuntamente el Memorando de Planificación, que contendrá al menos la información siguiente:

I- INFORMACION BASICA

- 1- Antecedentes de la entidad
- 2- Objetivos, finalidad o propósito de la entidad
- 3- Presupuesto para el período objeto de auditoría.
- 4- Componentes del Sistema de Control Interno
 - Ambiente de control
 - Valoración del riesgo
 - Actividades de control
 - Información y comunicación

➤ Monitoreo

- 5- Leyes, reglamentos y otras normas aplicables
- 6- Personal clave de la entidad

II- ESTRATEGIA DE LA AUDITORIA

- 1- Objetivos de la auditoría
 - a) Objetivo general
 - b) Objetivos específicos
- 2- Estimación del riesgo de auditoría
- 3- Determinación de la materialidad
- 4- Determinación de componentes o ciclos importantes
- 5- Determinación de áreas críticas
- 6- Enfoque de la auditoría
- 7- Enfoque del muestro y tamaño de la muestra

III- ADMINISTRACION DEL TRABAJO

- 1- Integrantes del equipo de auditoría
- 2- Fechas claves
- 3- Cronograma de actividades

f. PROGRAMAS DE AUDITORÍA

El programa de auditoría proporciona al auditor una lista detallada del trabajo a realizar y ofrece un registro permanente de las pruebas de auditoría llevada a cabo, también muestra qué personas ejecutaron las labores encomendadas. Asimismo, mediante referencia cruzada, asegura que todos los aspectos significativos de la

entidad han sido cubiertos, con el objeto de determinar si está funcionando de conformidad con lo establecido.

El programa de auditoría tiene diversos propósitos: a) Identificar los procedimientos de auditoría planificados a nivel de detalle, que se consideran apropiados para orientar con efectividad y eficiencia al equipo de auditoría; b) facilitar la delegación, supervisión y revisión y, c) coordinar el desempeño de los procedimientos de auditoría aplicados.

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 analíticos y pruebas de detalle.

Una vez finalizada la elaboración de los papeles de trabajo, el auditor debe colocar sus iniciales en el apartado pertinente, como evidencia de la labor realizada.

Elaboración de los programas de auditoría

La elaboración de los programas de auditoría financiera es responsabilidad del jefe de equipo y supervisor, eventualmente, de los miembros del equipo con mayor experiencia; en este último caso, dicha labor será revisada por el jefe de equipo. Cuando se requiera la participación de un especialista, la elaboración y ejecución del programa de auditoría, será responsabilidad directa del mismo, con la revisión del jefe de equipo respectivo.

En la elaboración del programa de auditoría de la planificación, deberán considerarse al menos los aspectos siguientes:

- a) Obtener un entendimiento suficiente sobre la entidad (o proyecto)
- b) Evaluar el control interno establecido por la entidad (o proyecto)
- c) Determinar el monto de la materialidad y riesgo de la auditoría
- d) Determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos

- e) Elaborar el memorando de la planificación
- f) Elaborar los programas de auditoría

Procedimientos básicos para la fase de planificación

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo	<p>Instruir a los auditores para que recopilen información preliminar, establezcan los elementos más importantes a considerar y dar seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores, a efecto de comprobar si la administración las cumplió, caso contrario, se elaborará un hallazgo por el incumplimiento al Art. 48 de la Ley de la Corte.</p> <p>Con el propósito de actualizar el archivo permanente de la entidad (o proyecto), se solicitará lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Modificaciones a la ley (si existen) • Presupuesto aprobado con sus modificaciones • Ley de salarios • Reglamentos • Manuales e instructivos • Organigrama • Principales funcionarios (Refrendarios de cheques, encargados de: fondos, bienes y valores y otros funcionarios principales relacionados con la auditoría) • Estados financieros y sus notas explicativas • Otros datos relacionados con la auditoría.
2	Auditores	<p>Describirán en papeles de trabajo los resultados obtenidos. Revisarán la información obtenida en el punto anterior y la clasificarán de la siguiente manera:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) Aspectos Legales b) Aspectos Administrativos c) Aspectos Financieros <p>Con la información obtenida, harán un detalle de las principales disposiciones legales aplicables a la entidad.</p> <p>En papeles de trabajo documentarán la información siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Antecedentes de la entidad o proyecto • Objetivos generales y específicos de la entidad, y otros aspectos que consideren necesarios. <p>Analizarán la estructura organizativa de la entidad y</p>

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
		<p>determinarán lo adecuado de la separación de funciones, en los diferentes niveles jerárquicos y las responsabilidades de cada uno de ellos.</p> <p>Elaborarán cédulas que contengan la nómina de los principales funcionarios de la entidad por el período auditado, incluyendo: cargo, sueldo y otras generales.</p> <p>Revisar el sistema contable de la entidad e identificarán las principales políticas contables. Mediante procedimientos analíticos, analizarán los estados financieros durante el período a auditar e identificarán los componentes más importantes.</p> <p>En la Dirección de Auditoría respectiva, solicitarán los informes remitidos por la Unidad de Auditoría Interna o Firma Privada, según el caso, durante el período a examinar y efectuarán el análisis respectivo, para la posterior incorporación o no de sus resultados, al informe que emitirá la Corte.</p> <p>Obtendrán una comprensión sobre el control interno de la entidad, por medio de cuestionarios, narrativas o flujogramas, evaluando en forma general los componentes del sistema de control interno: el ambiente de control, la valorización del riesgo, las actividades de control, la información y comunicación, y el monitoreo.</p> <p>Determinarán el riesgo de la auditoría: inherente, de control y de detección; identificarán los factores de riesgo y las áreas críticas.</p>
3	Jefe de Equipo	Determinará la materialidad para la planificación, ejecución e informe, considerando las pautas relacionadas con los mismos y el juicio profesional del auditor.
4	Jefe de Equipo y Supervisor	Determinarán la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, y el enfoque del muestreo a utilizar.
5	Jefe de Equipo	Elaborará el memorando de la planificación.
6	Supervisor	<p>Revisará los papeles de trabajo para asegurarse que se ha cumplido con el proceso de la planificación.</p> <p>Revisará el memorando de planificación y se asegurará que haya sido adecuadamente elaborado.</p> <p>Entregará el memorando de planificación al Director o Subdirector, para su aprobación.</p>

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
7	Director o Subdirector	Revisará el memorando de planificación y si estuviere de acuerdo con su contenido lo aprobará, caso contrario, presentará al jefe de equipo sus observaciones, para que sea mejorado previo a su aprobación.
8	Jefe de Equipo	De acuerdo a los resultados obtenidos y plasmados en el memorando de planificación, elaborará conjuntamente con los auditores, los programas de auditoría.
9	Supervisor	Revisará los programas para comprobar su adecuada elaboración y juntamente con el jefe de equipo y los auditores, hará los cambios necesarios.

1.2. FASE DE EXAMEN

Las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte, en cuanto a la fase de examen o ejecución de la auditoría financiera, expresan lo siguiente: “El auditor gubernamental deberá aplicar programas de auditoría, para obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, todo lo cual debe quedar respaldado con los papeles de trabajo pertinentes.

3.2.1 Debe obtenerse evidencia suficiente y competente mediante la inspección, observación, indagación y confirmación, para sustentar de manera razonable una opinión con respecto a los estados financieros sujetos a la auditoría.

3.2.2 La auditoría financiera está dirigida a examinar las “afirmaciones de la administración” contenidas en los estados financieros a fin de obtener evidencia sobre la adhesión a dichas afirmaciones y formular una opinión sobre dichos estados financieros. Las “afirmaciones de la administración” contenidas en los componentes de los estados financieros, son las siguientes:

a) Existencia u ocurrencia, que las operaciones se hayan realizado.

- b) Integridad, que todas las transacciones realizadas estén incorporadas en los estados financieros.
- c) Derechos y obligaciones de la entidad reflejados de manera formal.
- d) Valuación consistente y razonable de las transacciones reflejadas en los informes.
- e) Presentación y revelación de todos los hechos significativos relacionados con la posición financiera de la entidad, tanto para usuarios internos como externos.

3.2.3 Para cada auditoría financiera se organizará un archivo corriente de papeles de trabajo que acumule de manera ordenada la información importante como evidencia suficiente y competente de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos, el desarrollo de los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de auditoría. Mientras se ejecuta la auditoría financiera el equipo encargado tendrá la responsabilidad de actualizar el archivo permanente de la entidad u organismo.

3.2.4 El método de codificación y ordenamiento de los papeles de trabajo corrientes parte de la hoja de trabajo que resume el contenido de los estados financieros y los rubros relevantes a ser verificados considerando las “afirmaciones de la administración” contenidas en dichos informes financieros.”

GRAFICO DE LA FASE DE EJECUCIÓN





En esta fase, los auditores desarrollarán la estrategia de la auditoría incluida en el memorando de planificación, cuyo objetivo será la obtención de evidencias a través de los procedimientos de auditoría que incorporados en los programas respectivos, a efecto de obtener como resultado los papeles de trabajo y la evaluación de la evidencia, para fundamentar las conclusiones y recomendaciones.

a. DETERMINACIÓN DEL MUESTREO DE AUDITORÍA

Para recopilar la evidencia de auditoría de manera eficiente, el auditor puede utilizar el muestreo estadístico, el cual es una herramienta muy importante en la fase de recopilación de evidencia de auditoría

Un elemento del plan de auditoría es el cálculo del tamaño de la muestra. Dicha determinación es crítica para llegar a la decisión sobre el alcance de las pruebas de control y las pruebas sustantivas.

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.

El auditor determinará la muestra a utilizar para la realización del examen. Dicha muestra deberá elaborarse de manera técnica a fin de que la misma sea representativa de la población para permitir extrapolar los resultados.

Procedimientos generales para la determinación de la muestra

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo	Determinará conjuntamente con el auditor, el universo y el tamaño de la muestra, orientando a los auditores respecto a los criterios de selección de los elementos de la muestra.
2	Auditor (es)	<p>Aplicará (n) los procedimientos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Preparará el papel de trabajo para el diseño muestral, identificando en el encabezado del mismo, la entidad auditada, el tipo de examen, el área y el período sujeto a examen y a continuación identificará el método de muestreo a utilizar. • Anotará el (los) objetivo (s) de la prueba. • Seleccionará los elementos de la muestra, anotando cada uno en el orden de selección. • Aplicará a todos los elementos de la muestra los procedimientos previstos en cada programa de auditoría. • Identificará los incumplimientos, desviaciones o diferencias. • Clasificará los resultados obtenidos en el paso anterior, considerando el tipo de deficiencias. • Comunicará las presuntas deficiencias a los servidores relacionados con la observación, enviando copia al titular de la entidad.

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
		<ul style="list-style-type: none"> • Redactará los hallazgos con todos sus atributos, los cuales deberán estar debidamente respaldados con las respectivas evidencias. • Emitirá una conclusión sobre los resultados obtenidos; en cada componente o ciclo transaccional, para lo cual identificando los errores encontrados y los errores más probables, el resultado lo comparará con el monto establecido como error tolerable. De dicha comparación, determinará si la muestra es suficiente y competente. • Identificará con marcas los procedimientos aplicados a los elementos de la muestra y colocará los índices en los papeles de trabajo, así como las referencias necesarias.
3	Jefe de Equipo	Durante el desarrollo de cada fase de la auditoría, revisará los papeles de trabajo y evaluará si se ha cumplido con el (los) objetivo (s) previsto (s), caso contrario, sugerirá las correcciones pertinentes.
4	Supervisor	Durante el desarrollo de cada fase de la auditoría, evaluará que el equipo de auditoría cumpla con los objetivos previstos en la fase de planificación; analizará si existe evidencia suficiente y competente que soporte la (s) conclusión (es) para su incorporación al informe respectivo, caso contrario, girará instrucciones a efecto de reorientar los esfuerzos de la auditoría y obtener más evidencia comprobatoria.

b. PRUEBAS DE CONTROLES

La obtención de evidencias suficiente sobre la efectividad del sistema de control interno, depende de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de controles. Al considerar lo que constituye evidencia suficiente, el auditor puede considerar la evidencia proveniente de la aplicación de pruebas de controles de años anteriores, así como las pruebas obtenidas al evaluar el control interno en la fase de planificación.

El auditor desarrollará procedimientos de control por separado o realizar procedimientos de doble propósito (pruebas de control y pruebas sustantivas o de detalle); sin embargo, evaluará por separado las actividades de control sometidas a la prueba y los errores e irregularidades que se encuentren en las pruebas de detalle.

La ejecución de los procedimientos de control, puede realizarse mediante el muestreo por atributos o utilizando el muestro dirigido.

Como resultado de la aplicación de pruebas de controles, es posible que el auditor identifique posibles condiciones reportables, que lo lleven a investigar y validar esos indicios con la administración de la entidad auditada, lo cual puede confirmarlas o desvirtuarlas.

Si el auditor llega a la conclusión de que no existen actividades efectivas de control, podrá modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría, previa consulta con el Jefe de Equipo asignado, caso contrario, procede con los procedimientos de acuerdo a lo planeado.

C. PRUEBAS ANALÍTICAS

En la fase de ejecución del trabajo, el auditor debe obtener evidencia a través de los procedimientos analíticos, para lo cual realizará como mínimo los siguientes procedimientos:

- Preparar hoja de trabajo a nivel de subgrupo con información del Estado de Situación Financiera y/o del Estado de Rendimiento Económico.
- De la balanza de comprobación, el auditor obtendrá los datos del componente a examinar y elaborará cédula sumaria de dicho componente y cotejará los saldos con el libro mayor. Asegurándose que no haya exceso de gastos con relación al presupuesto aprobado. Los saldos finales deberán referenciarse con la hoja de trabajo.

- El auditor podrá realizar un análisis crítico de los registros auxiliares en busca de partidas inusuales.

d. PRUEBAS SUSTANTIVAS

El auditor realizará las pruebas sustantivas, las cuales pueden ser:

- Procedimientos analíticos sustantivos.
- Pruebas de detalle.

Para realizar el análisis sustantivo requerido, el auditor podrá utilizar cualquiera de estas pruebas o una combinación de ambas. El tipo de prueba a utilizar y el nivel de confianza aplicado en cada tipo de procedimiento, se conformarán al juicio profesional del auditor.

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.

En las pruebas de detalle, el auditor aplicará procedimientos a los componentes seleccionados para el examen y podrán incluir:

Confirmación

El auditor obtendrá y evaluará las respuestas escritas de las solicitudes de información, para corroborar la información contenida en los registros contables.

Inspección física

Incluye el recuento de los bienes tangibles, tales como: existencias y activos fijos, aplicando los procedimientos respectivos.

Comprobación

El auditor examinará los documentos sustentatorios para determinar si las cuentas de los estados financieros están adecuadamente presentadas.

Cálculos

Incluye el chequeo de la precisión matemática de los registros de la entidad, verificando la suma o total de una columna o suma cruzada u horizontal, o el cómputo de los montos y asientos de diario, mayor o auxiliar.

En la aplicación de las pruebas, el auditor podrá utilizar el muestreo estadístico o el no estadístico.

Evaluación de resultados de las pruebas

Al realizar las pruebas, es posible que el auditor encuentre errores que por su materialidad pudiesen afectar las cifras contenidas en los estados financieros, o que no tengan ningún impacto significativo en los mismos, por lo que dichos errores podrían considerarse como deficiencias menores.

e. EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA

El auditor tomará en cuenta las evidencias obtenidas en la auditoría, para formarse una opinión sobre si los estados financieros carecen de errores importantes que puedan afectarlos.

Una conclusión de que los estados financieros carecen de errores importantes, es consecuencia de que el auditor ha verificado que el riesgo de que ocurran tales circunstancias en los estados financieros, se ha reducido a un nivel bajo.

Si se establece la existencia de errores, se podrán realizar procedimientos adicionales de auditoría para asegurarse que los mismos realmente existen.

Esta evaluación, permite al auditor valorar que la evidencia obtenida en el desarrollo de la auditoría cumpla con los requisitos de suficiencia, competencia y pertinencia, a efecto de que las conclusiones estén adecuadamente respaldadas y permitan una opinión técnica, independiente y objetiva.

Para respaldar las conclusiones a que ha llegado el auditor, debe archivar en sus papeles de trabajo las evidencias suficientes y competentes, para lo cual debe clasificar la evidencia de la siguiente manera:

- Evidencia física. El auditor debe obtener evidencia física mediante inspección u observación directa de actividades, bienes o sucesos. Si al efectuar alguno de estos procedimientos, el auditor identificará condiciones reportables, entonces deberá respaldar dicha condición con evidencias, tales como: fotocopias de documentos debidamente certificadas, detalle de registros, fotografías, gráficos, mapas o muestras de materiales.
- Evidencia documental. Para respaldar sus conclusiones, el auditor debe obtener evidencia documental a través de cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño.
- Evidencia testimonial. Para respaldar las conclusiones, el auditor puede obtener de otras personas, declaraciones testimoniales.
- Evidencia analítica. El auditor debe obtener evidencia a través de procedimientos analíticos, realizando cálculos y comparaciones de saldos.

Para que la evidencia que respalda los papeles de trabajo sea creíble, el auditor debe asegurarse de que ésta reúna los siguientes requisitos:

- Relevante, es decir que la evidencia tenga relación con alguno de los objetivos de la auditoría.
- Competente, es decir que las evidencias obtenidas por el auditor puedan considerarse como creíbles o dignas de confianza, para lo cual, se debe

considerar lo siguiente: independencia de la persona que suministra la evidencia; eficacia del sistema de control interno; grado de conocimientos del auditor; competencia de las personas que proporcionan la información y grado de objetividad de la información.

- Suficiente, se relacionada con la cantidad de evidencia que el auditor debe obtener, para respaldar sus conclusiones.
- Oportuna, está relacionada con el momento o el período en que se obtiene la evidencia.

Opinión técnico

En el caso que el auditor requiera de opinión jurídica por escrito, lo hará del conocimiento inmediato del jefe de equipo, quien analizará la solicitud de apoyo jurídico con su documentación de apoyo, en forma conjunta con el supervisor y al verificar su pertinencia informarán al Director, para que apruebe tal requerimiento. La solicitud se tramitará a través de la Dirección de Auditoría correspondiente y contendrá los elementos necesarios para que la Dirección Jurídica, realice el análisis respectivo y brinde el apoyo requerido.

La Dirección jurídica remitirá al Director de Auditoría respectivo, la opinión jurídica solicitada, la cual servirá de respaldo a los hallazgos formulados por el auditor y formará parte de los papeles de trabajo.

En caso de requerirse el apoyo jurídico en el lugar donde se está practicando la auditoría, el jefe de equipo lo comunicará al director de auditoría respectivo, para que éste lo solicite a la Dirección Jurídica en esos términos.

La necesidad de apoyo técnico de ingeniería o de otras especialidades será detectada por el equipo de auditoría en la fase de planificación y en caso excepcional durante la ejecución, comunicándola de inmediato a la Dirección, para que solicite el

apoyo al Departamento Técnico, quien brindará el servicio con la debida oportunidad necesaria, a fin de concluir la ejecución de la auditoría contando con los resultados brindados por esos expertos.

Posibles ilícitos penales

Si en el transcurso de la auditoría resultaren posibles ilícitos penales, según opinión escrita de la Dirección Jurídica, se elaborará un acta, informe o reporte, conforme a la naturaleza de los presuntos ilícitos detectados.

Para la formulación y trámite del documento donde se reporten los mismos, no se requerirá que previamente se haya presentado el informe final de auditoría.

Formulada el acta, informe o reporte, el jefe de equipo lo suscribirá y lo remitirá al Director de Auditoría correspondiente, quien luego de verificar su pertinencia, suscribirá el informe y lo comunicará al Presidente de la Corte, para los efectos legales consiguientes.

f. DESARROLLO DE HALLAZGOS

La comunicación de presuntas deficiencias de auditoría, deberá realizarse durante el proceso de la auditoría, informándolas a las personas relacionadas con los hechos observados, al momento de identificados, a fin de que en un plazo establecido, presenten cometarios por escrito y evidencia, para su evaluación y consideración. Se remitirá copia de cada comunicación de presuntas deficiencias al titular de la entidad.

El auditor que corresponda juntamente con el Jefe de Equipo, identificarán las observaciones debidamente comprobadas, que por su naturaleza e importancia a juicio del auditor, constituyan hallazgos y las que correspondan a deficiencias menores, llevando al borrador de informe las primeras y a la carta de gerencia las segundas.

El auditor desarrollará los hallazgos con todos sus atributos, los cuales deben constar en los papeles de trabajo y estar debidamente referenciados y documentados con la evidencia recopilada.

Los hallazgos en la auditoría financiera, son los 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 afirmaciones efectuadas por la administración en los estados financieros.

Para el desarrollo de los hallazgos, se aplicará lo establecido en los Artículos 5 al 12 de las Políticas Internas de Auditoría Gubernamental.

Técnicamente surge un hallazgo, cuando al comparar la normativa incumplida (ley y/o normativa técnica incumplida) con la observación (deficiencia señalada por los auditores) existe diferencia.

Establecido la deficiencia, se realiza su evaluación en términos de causa (origen de la deficiencia) y efecto (impacto cuantitativo o cualitativo ocasionado por la deficiencia señalada, o el impacto potencial que podría ocasionar la misma)

Resulta de mucha utilidad precisar las causas y efectos, ya que al identificar las causas, el auditor tiene mayores elementos de juicio para proponer recomendaciones adecuadas. En vista que el auditor es independiente de todos los procesos y de las personas que los realizan en las entidades auditadas, es necesario que la causa sea proporcionada por los responsables directos de las actividades observadas y que los efectos, en lo posible, estén debidamente cuantificados, en términos monetarios, porcentuales o utilizando otros indicadores aceptables.

A continuación de cada hallazgo de auditoría, el auditor incluirá los comentarios de los servidores relacionados con los hallazgos, recopilados en las diversas fases de la auditoría, toda vez que estén relacionados con las observaciones.

Para documentar el desarrollo de los hallazgos, se utilizará el formulario denominado "Hallazgo Potencial de Auditoría" (HPA), según modelo en Anexo No. 6.

En el desarrollo de los hallazgos, el auditor considerará los siguientes atributos:

Observación

Es la deficiencia comprobada y sustentada en los papeles de trabajo, con evidencias suficientes y competentes.

Características:

- Denota "lo que es"
- Describe la deficiencia detectada por el auditor
- Debe ser objetiva
- Producto de verificación o comprobación
- Se sustenta con evidencias
- Opuesta al deber ser
- Debe explicarse por sí misma, por lo que su redacción no debe ser contradictoria o confusa

Normativa incumplida

Es "el deber ser" y o un requisito contenido en alguna ley, reglamento, instructivo u otra normativa aplicable. Para que exista hallazgo deberá existir oposición entre la observación y la normativa incumplida.

Características:

- Denota “El deber ser”
- Definida en la normativa legal y/o técnica
- Se debe incluir en forma textual
- Opuesta a la observación

Causa

Es el origen de la observación.

Características:

- Identifica el origen de la deficiencia
- Producto de fallas de la administración
- Se puede evidenciar u obtener de la respuesta de la administración

Efecto

Impacto cuantitativo o cualitativo ocasionado por la deficiencia señalada, o el impacto potencial que podría ocasionar la misma.

Características:

- Ocasionado por la condición
- Categórico
- Evitar palabras o frases confusas en su redacción
- Se puede medir en términos cualitativos o cuantitativos

Se agregará título para identificar los hallazgos, su redacción será breve y denotará la observación, los cuales serán enumerados correlativamente en el informe respectivo.

1.3. FASE DE INFORME

El documento escrito donde el auditor presenta su opinión sobre la razonabilidad de las cifras que la entidad expresa en el conjunto de estados financieros examinados, así como de los resultados de la evaluación de control interno y del cumplimiento de leyes reglamentos y demás normativa aplicable, se le denomina Informe de Auditoría. El esquema del informe de auditoría financiera se presenta en el anexo 7.

Es importante, que el informe de auditoría sea dado a conocer por escrito a la administración, en forma previa a su emisión final, para darle la oportunidad de expresar sus comentarios finales sobre los hallazgos que contenga, así como de que aporte cualquier evidencia adicional que sustente sus comentarios.

Las Normas de Auditoría Gubernamental específicas para la fase de informe de la auditoría financiera, expresan lo siguiente: “El informe de auditoría debe contener la expresión de una opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera de la entidad auditada, con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto, o la expresión de que no se puede expresar una opinión, así como comunicar los resultados de la evaluación del control interno y del cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.

3.3.1 El informe será dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada y debe contener, al menos:

3.3.1.1 Aspectos generales:

i. Resumen de los resultados del informe

- Tipo de opinión del dictamen
- Sobre aspectos de control interno
- Sobre aspectos de cumplimiento legal.
- Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

- ii. Comentarios de la administración
- iii. Comentarios de los auditores sobre los comentarios de la administración

3.3.1.2 Aspectos financieros

- i. Dictamen de los auditores
- ii. Información financiera examinada

3.3.1.3 Aspectos de control interno

- i. Informe de los auditores
- ii. Hallazgos sobre aspectos de control interno

3.3.1.4 Aspectos de cumplimiento legal

- i. Informe de los auditores
- ii. Hallazgos sobre el cumplimiento de leyes, instructivos, reglamentos y otras normas aplicables.

3.3.1.5 Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

3.3.2 El dictamen indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con Principios de Contabilidad Gubernamental (PCG) u otra base de contabilidad generalmente aceptada.

3.3.3 El dictamen indicará si los principios de contabilidad se han seguido uniformemente en el período actual, en relación con el período precedente.

3.3.4 Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario. Los estados financieros deben ser acompañados con sus notas explicativas.

3.3.5 El dictamen contendrá una expresión de la opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o en forma individual.

3.3.6 El auditor, al emitir su opinión con relación a los estados financieros, debe considerar los siguientes tipos: opinión limpia, opinión limpia con párrafo explicativo, opinión con salvedades y opinión adversa o negativa.

- a) Opinión limpia. En el Informe deberá expresarse una opinión limpia cuando se concluye que los estados financieros se presentan razonablemente.
- b) Opinión limpia con párrafo explicativo. En ciertas ocasiones el informe puede ser modificado, añadiendo un párrafo explicativo de énfasis en un asunto importante que podría afectar los estados financieros; el párrafo debería ser incluido preferiblemente después del párrafo de la opinión.
- c) Opinión con salvedades. El informe debe expresar una opinión con salvedades cuando se concluye que no puede expresarse una opinión limpia, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, desviación de los PCG o limitación en el alcance, no es lo suficientemente importante para expresar una opinión adversa o negativa. Una opinión con salvedades, debe expresarse como “excepto por...”, las cifras de los estados financieros presentan razonablemente.
- d) Opinión adversa o negativa. El informe debe expresar una opinión adversa o negativa, cuando el efecto de una desviación de los PCG o limitación en el alcance es tan importante para los estados financieros, que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equivocada o incompleta de los estados financieros. La opinión adversa o negativa, debe expresarse de la siguiente manera “las cifras de los estados financieros no presentan razonablemente...”.

3.3.7 Contenido del informe sobre aspectos financieros:

a) Título.

Deberá contener el período de los estados financieros auditados.

b) Destinatario.

El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada.

c) Párrafo introductorio.

Sirve para identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y/o el período cubierto por los mismos. Debe incluirse una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basado en la auditoría.

d) Párrafo del alcance.

El informe debe describir el alcance de la auditoría y que fue conducida de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte. El informe debe incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y ejecutada para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.

El informe debe describir que la auditoría se realizó sobre una base de pruebas selectivas de la evidencia que sustenta los montos y revelaciones de los estados financieros, y la evaluación de los principios de contabilidad utilizados para la preparación de los estados financieros. Incluyendo una declaración de que la auditoría proporciona una base razonable para la opinión.

e) Párrafo explicativo (solamente cuando la opinión sea con salvedad u opinión adversa).

Si en el transcurso de la auditoría, el auditor detecta errores o irregularidades que sobrepasan la materialidad, el auditor deberá describir después del párrafo del

alcance y antes del párrafo de la opinión, los asuntos materiales que modifican la opinión limpia.

f) Párrafo de la opinión.

El informe debe indicar claramente la opinión del auditor respecto a los estados financieros.

g) Referencia a informes separados.

El dictamen de los estados financieros debe hacer referencia a los informes sobre el control interno y el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables. El dictamen sobre los estados financieros también debe expresar que los informes de control interno y de cumplimiento de leyes y reglamentos, son parte integral de la auditoría conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental, y en consideración a los resultados de auditoría, estos informes deben leerse junto con el dictamen del auditor sobre los estados financieros.

h) Fecha.

La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.

i) Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría.

j) Firma.

- El informe de la Corte, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.
- El informe de las firmas privadas de auditoría, será suscrito por su representante legal, el cual deberá estar inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría.

- k) Identificación.
- l) El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad interna.

3.3.8 El informe de control interno y el de cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables debe contener:

- a) Título.
Deberá estar relacionado con el período de los estados financieros auditado
- b) Destinatario.
El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada
- c) Párrafo introductorio.
Identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período que abarca los estados financieros.
- d) Párrafo del alcance.
El informe debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue conducida de acuerdo a las NAG emitidas por la Corte e incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y ejecutada, para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.
- e) Responsabilidad
El auditor debe incluir en el informe, que es responsabilidad de la administración la implementación, funcionamiento y actualización del sistema de control interno y del cumplimiento de leyes y reglamentaciones aplicables.

f) Párrafo explicativo.

El auditor debe resumir las condiciones reportables, con referencia a los hallazgos correspondientes que deben describir ampliamente las condiciones observadas. Adicionalmente, el informe debe hacer referencia a comunicación de asuntos menores relacionados con el control interno o de cumplimiento, que se hayan informado a la gerencia en cartas separadas.

g) Párrafo de la conclusión.

El informe debe incluir las condiciones que constituyen debilidades importantes del sistema de control interno o incumplimientos significativos, que afectan la opinión de los estados financieros.

h) Fecha.

La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.

i) Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría

j) Firma.

El informe de la Corte, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.

El informe de las firmas privadas de auditoría, será suscrito por su representante legal, el cual deberá estar inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría.

k) Identificación.

El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad auditora.

3.3.9 El informe debe describir el alcance de las pruebas del auditor sobre el sistema de control interno y el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables a la entidad sujeta a la auditoría, y presentar los resultados de esas pruebas, en los informes correspondientes, el auditor debe informar sobre las irregularidades, actos ilegales y otros incumplimientos, incluyendo instancias que tienen impacto directo en los estados financieros y las condiciones reportables que deban informarse relacionadas con el control interno, incluyendo debilidades materiales que tienen un impacto directo en los estados financieros.”

GRAFICO DE LA FASE DE INFORME



a. COMUNICACIONES A LA ADMINISTRACIÓN

En esta parte, se establecen los mecanismos a seguir para comunicar los resultados obtenidos en el proceso de la auditoría, que permitan cumplir con lo dispuesto en el Art. 33 de la Ley de la Corte de la República. Durante el proceso de la auditoría serán comunicadas a los servidores pertinentes, las observaciones detectadas por los auditores, los hallazgos de auditoría debidamente comprobados, se darán a

conocer por medio del borrador de informe de auditoría y las deficiencias menores a través de carta de gerencia, cuyo formato se desarrolla en los anexos 7 y 8.

Antes que el equipo de auditoría se retire de la entidad, el jefe de equipo, deberá obtener la Carta de Salvaguarda, relacionada con las afirmaciones de la administración en los estados financieros, la cual deberá estar suscrita por el Titular o por el funcionario a quien él designe (Anexo No. 9).

b. INFORME DE AUDITORÍA

La preparación del informe de auditoría iniciará desde la fase de la planificación, por lo que al finalizar la fase de examen únicamente deberá verificarse que el borrador del informe, contenga todos los elementos necesarios para comunicar los resultados de la auditoría, en cuyo proceso se aplicarán los procedimientos siguientes:

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo	<p>Se asegurará que todos los hallazgos de auditoría se encuentren sustentados con evidencias suficientes y competentes, en los papeles de trabajo.</p> <p>Finalizará el borrador de informe y la carta de gerencia, presentándolos al Supervisor, para su revisión final. De no existir hallazgos, se procederá a elaborar el informe final, para su presentación a la Dirección y respectiva distribución.</p>
2	Supervisor	<p>Revisará el borrador de informe de auditoría y la carta de gerencia, constatará que los hallazgos y las deficiencias menores, estén sustentados con las evidencias correspondientes y hará las correcciones o modificaciones pertinentes, dejando evidencia escrita de las mismas en papeles de trabajo.</p> <p>Entregará mediante nota, el borrador de informe y la carta de gerencia a la Dirección u Oficina Regional, para su revisión, en la que indique: que el informe y la carta de gerencia han sido elaborados de acuerdo a las Normas de Auditoría Gubernamental, que han sido revisados en todos los aspectos técnicos y</p>

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
3	Jefe o Subjefe Regional	<p>gramaticales, que las operaciones matemáticas incorporadas en el informe han sido comprobadas, que ambos están referenciados con los papeles de trabajo y que se ha realizado un adecuado análisis en la separación de hallazgos y deficiencias menores.</p> <p>Revisa el borrador de informe de auditoría, ordenando al Jefe de Equipo las correcciones necesarias y lo remite a la Dirección respectiva.</p>
4	Director o Subdirector	<p>Revisará el borrador de informe de auditoría y carta de gerencia, en dicho proceso el Jefe de Equipo y Supervisor, harán las correcciones necesarias. Si el borrador de informe no contiene hallazgos, se procederá de conformidad al Art. 14 de las Políticas Internas de Auditoría Gubernamental.</p> <p>Una vez concluida la revisión del borrador de informe de auditoría y carta de gerencia, la Dirección convocará conjuntamente con la Oficina Regional, según el caso, a los servidores actuantes, a la lectura del borrador del informe de auditoría, dando a conocer el día, hora y lugar establecidos (Anexo 10)</p> <p>El Jefe de Equipo y el Supervisor, presentarán la nómina de las personas que se van a convocar, a quienes se les enviará copia de los hallazgos en los que estén relacionados y al titular el original del borrador de informe y la carta de gerencia.</p>
5	Jefe de Equipo	<p>Establecerá los miembros del equipo que participarán en la lectura del borrador de informe de auditoría.</p> <p>Tomará la asistencia de los participantes en la lectura del borrador del informe de auditoría.</p> <p>Elaborará previamente el formato de Acta de Lectura del borrador de Informe, y lo completará durante la reunión, debiendo ser firmada por los asistentes (Anexo 11).</p> <p>Analizará la documentación presentada en la lectura del informe o en el plazo asignado en el acta de lectura, procediendo a elaborar el informe final, el cual deberá ser presentado al supervisor, para la revisión de los cambios que se hayan incorporado.</p>

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
6	Supervisor	Revisará el informe final de auditoría, haciendo las correcciones necesarias y lo remitirá mediante nota a la Dirección de Auditoría.
7	Director o Subdirector	Revisará el informe final de auditoría conjuntamente con el Supervisor y Jefe de Equipo, haciendo las modificaciones que fueren pertinentes y firmará los ejemplares necesarios, rubricando y sellando cada una de sus páginas.

C. DISTRIBUCIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA

Una vez preparado el informe final de auditoría, se procederá a la notificación del mismo, de acuerdo a los siguientes procedimientos.

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo y Supervisor	<p>Actualizarán la nota de antecedentes o el detalle de los servidores actuantes, según el caso y de conformidad a anexos 12 y 13, la cual deberá ser presentada conjuntamente con las esquelas de notificación al Director. Según anexo 14.</p> <p>Prepararán los ejemplares del informe y copia de los hallazgos que serán comunicados a los relacionados con los mismos, para firma del Director, anexándolos a las esquelas de notificación.</p>
2	Jefe de Equipo o Auditores	<p>Entregarán la notificación personalmente a cada una de los relacionados con los hallazgos, en caso de no ser posible la entrega personal, se notificará por correo certificado, si existe domicilio conocido, de lo contrario, la notificación se hará mediante publicación en uno de los periódicos de mayor circulación del país.</p> <p>Se entregará un ejemplar del informe de auditoría al Titular y Extitular, en su caso. A los demás servidores actuantes se les remitirá copia de los hallazgos donde están relacionados.</p>
3	Jefe de Equipo	La remisión de los informes de auditoría sin hallazgos se realizará al titular de la entidad o ex titular, según el caso.

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
		Entregará a la secretaria de la Dirección, las notificaciones, tres ejemplares del informe de auditoría, para distribuirlos así: Dirección Administrativa, Oficina de Distribución de Informes de Auditoría y Archivo de la Dirección de Auditoría respectiva y la nota de antecedentes o el detalle de funcionarios actuantes, según corresponda.
4	Jefe de Equipo	<p>Agrega a los papeles de trabajo copia de las remisiones de los informes de auditoría y de los hallazgos a los servidores actuantes (notificaciones) y la nota de antecedentes</p> <p>Numera cada hoja que conforma los legajos de papeles de trabajo para remitirlos junto con el informe final a la Oficina de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría.</p> <p>Prepara formulario de remisión de papeles de trabajo al archivo permanente (Anexo 15).</p> <p>Entrega el archivo permanente debidamente actualizado al Encargado de Archivo Permanente.</p>
5	Secretaria	<p>Elabora las notas de remisión del informe de auditoría, para firma del Director y lo envía a la Dirección Administrativa y a la Oficina de Recepción y Distribución de Informes de Auditoría.</p> <p>Archivará el ejemplar de la Dirección, anexándole: detalle de asistentes a la lectura del borrador, acta de lectura, notificaciones y remisión del informe final.</p>

CAPITULO II

AUDITORIA OPERACIONAL O DE GESTION

2.1. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

La auditoría operacional o de gestión, tiene como objetivo la verificación de la eficiencia, eficacia y economía de la gestión financiera, administrativa y operativa de una entidad, programa, proyecto, actividad o función. La auditoría operacional incluye un análisis de la información que orienta las decisiones en materia de políticas, así como la determinación del grado en que han alcanzado los objetivos de estas políticas. Mediante la auditoría operacional, la Corte de Cuentas de la República puede contribuir a una administración pública más eficiente y eficaz, así como a introducir mejoras en la información generada por el sector público y en la rendición de cuentas en general.

La auditoría operacional, permite evaluar los resultados de la gestión de las entidades, programas, proyectos y operaciones, a través de la aplicación y medición de criterios de economía, eficiencia y eficacia, entre otros, permitiendo controlar la calidad de la gestión y el impacto que esta genera en la sociedad salvadoreña, promoviendo mejoras en el ejercicio de la función pública.

La auditoría operacional tiene como objetivos:

- Evaluar el cumplimiento de metas y resultados señalados en los programas, proyectos y planes de las entidades sujetas a control.
- Analizar la economía en la prestación de los servicios públicos.
- Evaluar la eficiencia en el uso de los recursos de las entidades.
- Evaluar eficacia en el cumplimiento de las políticas gubernamentales.
- Promover la salvaguarda de los recursos de la entidad.

Con la práctica de la auditoría operacional se obtienen los siguientes beneficios:

- Identificar áreas problemáticas, las causas relacionadas y las alternativas para mejorarlas.
- Oportunidad de interactuar con los servidores que desarrollan las operaciones, para conocer las causas de los problemas, a fin de compartir sus puntos de vista con la administración.
- El auditor formula recomendaciones objetivas y prácticas, para mejorar la gestión de la entidad.
- Localizar las oportunidades para eliminar derroches e ineficiencia, propiciando así la reducción de costos.
- Identificar los criterios para medir el logro de metas y objetivos de la organización.
- Es un canal adicional de comunicación, entre los niveles de operación y la alta gerencia. En muchas organizaciones hay una separación clara (o confusa) entre la gerencia y las operaciones.
- Dar a conocer irregularidades, para lo cual el auditor se cerciora de que la organización actúe de acuerdo con las leyes y normativa interna aplicable.
- Evaluación independiente y objetiva de la gestión, señalando las áreas que necesitan mejoras, así como las que se estén desarrollando bien.

La base de la auditoría de gestión se enmarca, principalmente, en la medición de la eficiencia, eficacia y economía. Una explicación simple y breve de las tres E's, es como sigue:

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.

Algunos ejemplos de la eficiencia son: porcentaje de las camas-pacientes en un hospital, porcentaje profesor-alumno en una escuela. La eficiencia es una cuestión interna de la entidad y no afecta directamente las actividades de la misma, en el ambiente externo a ella. Por ejemplo, en el caso de un hospital, se puede medir la utilización de las camas del hospital, cantidad de operaciones o el uso de medicinas, sin embargo, tales medidas pueden no afectar directamente la calidad del cuidado de los pacientes o el estado de la salud en la comunidad a la cual el hospital está sirviendo.

La medición de la eficiencia requiere de la existencia de indicadores aceptables, de no existir, el equipo de auditores debe elaborarlos. Incluso donde existen indicadores, los auditores deben evaluar si los mismos siguen siendo apropiados, debido a que estos pueden estar desfasados ante las condiciones cambiantes.

Eficacia: se refiere al cumplimiento de programas, objetivos y metas en la cantidad y calidad requeridas. Expresa la relación entre los resultados alcanzados y los objetivos y metas programados.

En algunos casos, la medición de la eficacia se vuelve compleja debido a los siguientes factores:

1. Las metas están mal definidas, son complejas, cambiantes y contradictorias.
2. A menudo es confuso en qué nivel o con respecto a qué unidades debe ser medido el logro de metas.

3. Más de una tecnología o estrategia produce el mismo resultado.
4. Los objetivos basados en perspectivas, generalmente toman en consideración las preferencias particulares de quienes los formulan.

En las entidades, la eficacia puede ser modificada por uno de estos tres términos: programa eficaz, eficacia operacional y eficacia organizacional.

1. Programa eficaz, se relaciona con la importancia de la continuidad de un programa, del logro de sus objetivos, de su impacto y de su rentabilidad.
2. Eficacia operacional, se relaciona con la obtención de productos específicos, con el sistema de entrega para los bienes y servicios y con la rentabilidad obtenida.
3. Eficacia organizacional, se refiere a la capacidad total de la entidad, a su interacción con la planificación estratégica, a la estructura de la dirección y a sus procesos, a los recursos humanos y financieros, todos enfocados hacia el cumplimiento de la misión y las metas de la organización y al ambiente externo.

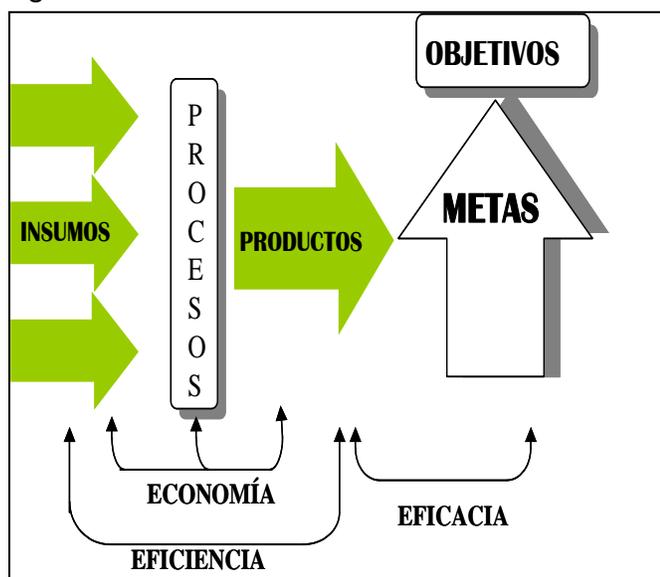
Economía: la economía está relacionada con los términos y condiciones bajo los cuales las entidades adquieren los recursos, sean éstos financieros, humanos, físicos o tecnológicos, obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad, lugar apropiado y al menor costo posible.

La economía se relaciona con todos los tipos de recursos, tales como el físico, financiero, humano y la información. La cuestión de la economía es relevante con respecto a la adquisición de recursos. Los auditores determinan si los recursos se han adquirido en la cantidad exacta, en el lugar preciso, en el tiempo justo, de buena calidad y en el precio justo. Esto, por sí mismo no es muy fácil determinar. Se presume que hay estándares disponibles para juzgar si las consideraciones de la economía fueron tomadas en cuenta en la adquisición de los recursos.

Los auditores deben ser muy cuidadosos desarrollando estándares para emitir juicios sobre la gestión. Un ejemplo de un indicador para la economía es aceptar la más baja oferta abierta para comprar un activo. Pero no es tan simple, pues las ofertas pueden ser manipuladas por los participantes, por lo tanto, ese indicador puede no ser suficiente. Es en esta situación, donde el auditor debe tomar otros factores, tales como cantidad, calidad, lugar, tiempo y costo. Se requieren factores fáciles de evaluar, para determinar si la economía fue mantenida en la adquisición de los recursos.

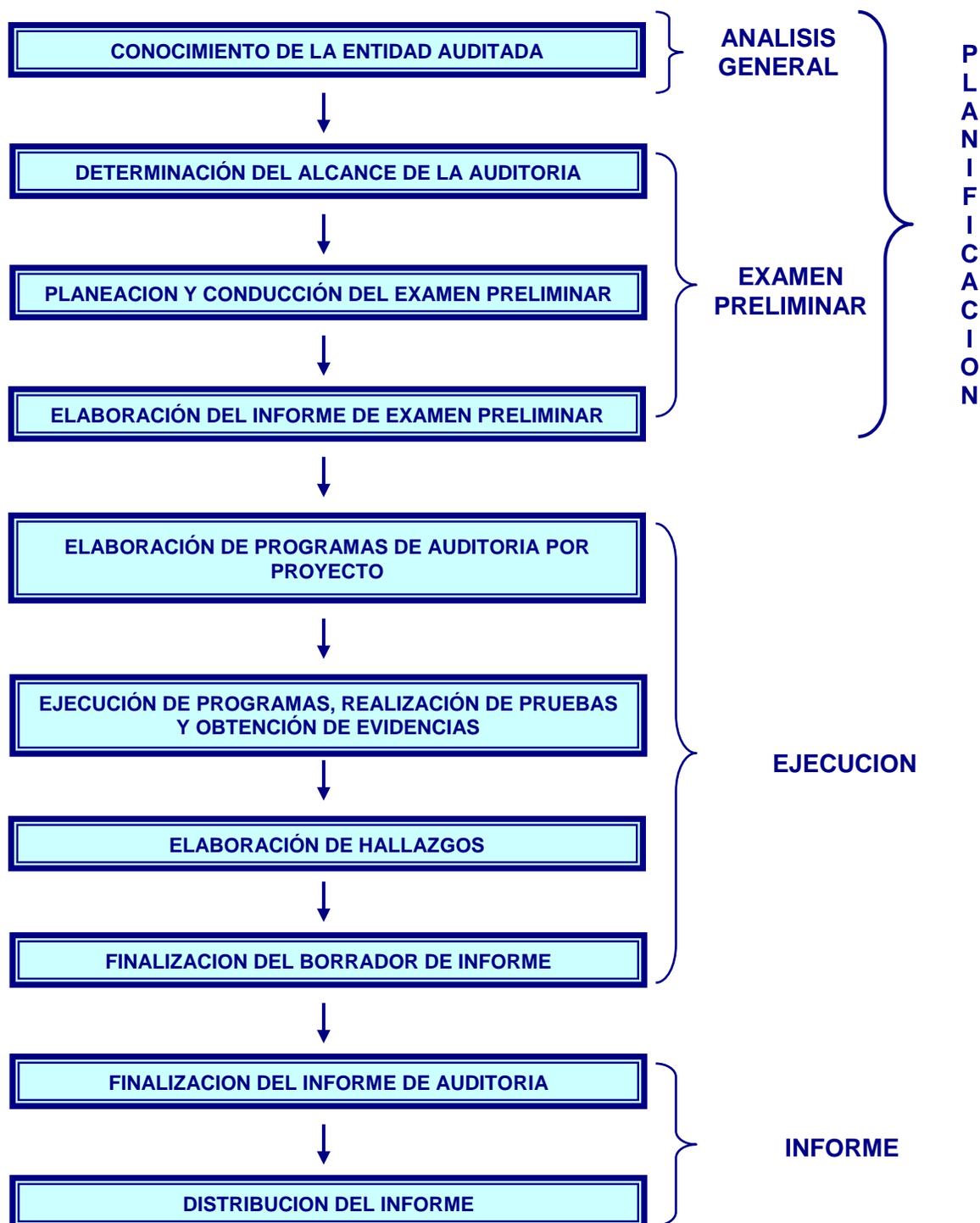
Al analizar estos tres términos de medición, se pueden graficar en el esquema insumo – proceso – producto y comprender las relaciones entre los mismos, e inferir sobre qué variables se elaborarán los indicadores.

- Para construir indicadores de economía de los procesos, se puede tomar variables de procesos y de productos y relacionarlos.
- Para los indicadores de economía de los insumos se pueden tomar variables de insumo y de productos.
- Para construir indicadores de eficiencia se deben relacionar variables de insumos y de productos, en los de eficacia se relacionan variables de productos con las metas u objetivos de la organización.



2.2. PROCESO DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

El proceso de la auditoría operacional o de gestión comprende las fases de planificación, ejecución del examen e informe, según se ilustra a continuación:



2.3. FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

Las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte, en lo referente a la planificación expresan lo siguiente:

“La auditoría operacional o de gestión debe ser planificada de forma técnica y profesional, el equipo de auditoría debe preparar un plan general de auditoría, análisis general de la entidad auditada, un examen preliminar, así como conocer y evaluar el control interno.

2.1.1 El plan general de auditoría comprende los siguientes aspectos:

- a) Objetivo general, el cual se relaciona con el propósito que se persigue al efectuar la auditoría: determinar el grado de eficiencia, eficacia, efectividad, economía, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales con que son utilizados los recursos públicos en determinada entidad pública.
- b) Los objetivos específicos, los cuales identifican los asuntos o temas a evaluar en componentes, áreas, unidades administrativas, proyectos, programas o funciones específicas de la entidad sujeta a auditoría.
- c) Alcance del trabajo, el cual señala los límites de la auditoría: el período y las actividades, áreas, programas y otros elementos objeto de la evaluación.
- d) Enfoque general, el cual consiste en determinar cuál será el direccionamiento del examen, factores y características que han de evaluarse, tomando en consideración el alcance y los objetivos de la auditoría.
- e) Resultado de la auditoría, el cual deberá ser un informe que retroalimente a la entidad auditada en forma oportuna para que corrijan y tomen decisiones sobre su direccionamiento; que establezca las causas de desviaciones o incumplimientos y las respectivas recomendaciones.

- f) El plan general incluirá el fundamento de la auditoría: las Normas de Auditoría Gubernamental y la Ley de la Corte.
- g) El plan general de auditoría debe incluir el nombre de los responsables de la auditoría, incluyendo el Comité Técnico, director, subdirector, asesor jurídico, equipo de auditoría, supervisor, jefe de equipo.
- h) Cronograma, éste debe contener las actividades, los plazos de ejecución y responsables de cada actividad.

2.1.2 Los auditores deben realizar un análisis general de la entidad de forma que puedan conocer y entender sus objetivos, metas, procesos y organización, funcionamiento, entorno, marco jurídico, normativa interna, indicadores de gestión, proveedores, ambiente, entre otra información relevante.

2.1.3 Los auditores deben llevar a cabo un examen preliminar e informar internamente sus resultados. Este examen tiene como objetivo explorar las líneas de examen identificadas en el análisis general y profundizar el conocimiento y comprensión inicial. Se deben identificar las actividades y controles claves, los asuntos de potencial importancia, los correspondientes riesgos, servicios estratégicos y otros factores que a juicio profesional del auditor se estimen relevantes para determinar las áreas a auditar. Asimismo, se deben identificar los criterios de auditoría.

2.1.4 El auditor gubernamental deberá obtener una comprensión de los controles internos relevantes relacionados con los objetivos específicos de la auditoría operacional programada. Los componentes del control interno son los siguientes: ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación y monitoreo de la entidad, programa, área o actividad a evaluar. También comprende los procesos de planificación, organización, dirección y control de las operaciones a examinar.

2.1.5 El conocimiento del control interno tiene el propósito que el auditor gubernamental se concentre en su comprensión y determine su importancia para los objetivos de la auditoría. Una clasificación para orientar la comprensión de los controles es la siguiente:

- a) Sobre las operaciones de la entidad, programa, área o actividad a evaluar.
- b) Relativos a la validez y confiabilidad de la información producida.
- c) Sobre el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables.

2.1.6 Para cada auditoría operacional se determinarán los riesgos relacionados con las operaciones de la entidad, programa, área o actividad sujeta al examen. Existen los riesgos inherentes o propios de las actividades operacionales de la entidad, los riesgos de control generados por la ausencia de procedimientos en el diseño de los controles internos y el riesgo de detección o riesgo de auditoría, el cual consiste en la posibilidad de emitir un informe sin que los errores o irregularidades importantes incluidos en las operaciones de la entidad, programa, área o actividad hayan sido detectados por los procedimientos de auditoría programados y aplicados.

2.1.7 Una vez definidas las áreas a auditar, el auditor debe elaborar el programa específico de la auditoría, el cual debe contener los procedimientos que coadyuven en el logro de los objetivos de la auditoría.

2.1.8 El auditor gubernamental debe planificar la auditoría operacional para tener una seguridad razonable de que será posible descubrir los errores e irregularidades significativos incluidos en las operaciones de la entidad, programa, área o actividad examinada.

2.1.9 Debe elaborarse un plan de muestreo por atributos de las operaciones a verificar, tomando como referencia la evaluación de los riesgos de control interno y los siguientes elementos:

- a) Planifique la muestra. Defina el objetivo de la prueba, los atributos de la excepción, el universo, la unidad de muestreo, el error tolerable, el riesgo de aceptación incorrecta, la tasa de excepción del universo y el tamaño inicial de la muestra.
- b) Seleccione la muestra y desarrolle las pruebas.
- c) Evalúe los resultados. Generalice la muestra al universo, analice las excepciones y decida la aceptabilidad del universo.”

La planificación 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.

La planificación 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 para lograr un nivel óptimo en el uso de los recursos destinados para la práctica de la auditoría en particular.

2.3.1. PROCEDIMIENTOS GENERALES DE LA PLANIFICACIÓN

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo	Instruirá a los auditores sobre los procedimientos a realizar para recopilar información preliminar.

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
2	Auditores	<p>Con instrucciones del Jefe de Equipo, los auditores revisarán el archivo permanente y recopilarán información, específicamente la relacionada con los aspectos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Normativa legal y técnica aplicable a la entidad. - Plan estratégico. - Plan anual operativo. - Planes específicos. - Informes de avance de metas. - Organigrama y demás información relacionada con la organización de la entidad objeto de examen. - Indicadores de gestión establecidos por la Administración. - Libros de actas y demás registros necesarios para evaluar la gestión. <p>Comunicarán al Jefe de Equipo sobre los resultados obtenidos.</p>
3	Jefe de Equipo	<p>Con la colaboración de los auditores, elaborará el Plan General de Auditoría, según Anexo No. 16.</p>
4	Auditores	<p>Analizarán la información obtenida utilizando la metodología y técnicas que se describen en Anexo No. 17.</p>
5	Jefe de Equipo	<p>Con el análisis de la información obtenida, elaborará el plan de examen preliminar.</p> <p>Instruirá a los auditores para realizar el examen preliminar.</p>
6	Auditores	<p>Con instrucciones del Jefe de Equipo realizarán el examen preliminar.</p> <p>Identificarán y agruparán las LEPA'S por proyectos de auditoría.</p> <p>Realizarán una presentación a los demás miembros del equipo con el fin de que todos tengan conocimiento del trabajo realizado.</p>
7	Supervisor	<p>Durante el proceso revisará papeles de trabajo, orientará los esfuerzos del equipo hacia el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y presentará al Jefe de Equipo sus instrucciones mediante Hoja de Supervisión.</p>

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
8	Jefe de Equipo y Auditores	Elaborarán el informe de examen preliminar.
9	Equipo de auditoría	Presentará al Comité de Auditoría el informe de examen preliminar y bosquejo del Plan de Auditoría.

La fase de planificación de la auditoría operacional o de gestión comprende dos etapas que son: análisis general y examen preliminar.

2.3.2. ANÁLISIS GENERAL

El análisis general se refiere al conocimiento inicial de la entidad, programa o actividad, implica el diseño de una estrategia general para entender la forma en que opera o funciona, con el objeto de evaluar la importancia de los objetivos de auditoría probables y la factibilidad de lograrlos. Durante la etapa de revisión general debe obtenerse información y evaluar los aspectos siguientes:

a. Marco Jurídico Externo

Recopilación y análisis del aspecto jurídico externo aplicable a la entidad, comprende toda la base legal sobre la cual se fundamenta la existencia de la misma, regulando su ámbito de acción y sus relaciones con otras entidades.

b. Normativa Interna

La obtención y análisis de la documentación interna generada por la entidad, tales como: Reglamentos, Acuerdos de Concejo, de Juntas Directivas, del Titular de la Entidad, Actas de Comités, Resoluciones, Instructivos, Manuales, Políticas, Contratos, etc.

c. Arquitectura Organizacional

La arquitectura organizacional, se concibe como el modelo de gerencia adoptado por cada entidad para el desarrollo de sus funciones, en concordancia con los fines institucionales establecidos, la cual está constituida por los siguientes componentes:

c.1 Ideas Rectoras (Visión, Misión, Principios y/o Valores).

Visión

Consiste en desarrollar un rumbo o destino que la entidad reconozca como propio, que ayude a sus miembros a actuar en forma coordinada para su logro.

Misión

Representa la razón fundamental de la existencia de la entidad. Se le conoce también como propósito o razón de ser.

Principios y/o valores

Describen el modo en que la entidad se propone operar día a día para alcanzar su visión. Son pautas de conducta recíproca, apreciación de los usuarios, la comunidad y proveedores / suministrantes.

c.2 Objetivos y metas

Son los fines hacia los cuales se dirige una actividad y 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 otra normativa legal definen en el sector público la autoridad y/o mandato de cada entidad, sus propósitos, al igual que los programas o proyectos que desarrollan, no obstante, la administración debe fijar los objetivos y su nivel de operación o metas.

c.3 Productos y/o servicios

Consiste en todos aquellos bienes y servicios que las entidades proporcionan a la población, usuarios, etc., en forma directa o indirecta.

c.4 Teoría, métodos y herramientas

Involucra todas las herramientas utilizadas en las diferentes fases del proceso administrativo, las cuales están contenidas en: planes de desarrollo y/o estratégicos, planes operativos, estudio del entorno, programas y/o proyectos, estructura organizacional, manuales de funciones, manuales de procedimientos, manuales técnicos, etc.

c.5 Mejoras tecnológicas u operativas

Consisten en aquellos cambios metodológicos, técnicos y tecnológicos, orientados a dinamizar los procesos y controles establecidos por la entidad.

d. Estructura financiera

Se refiere al estudio y análisis de los estados financieros, cartera de cuentas corrientes, inversiones en bienes físicos e intangibles, costos de operación, etc.

2.3.2.1. CONCLUSIÓN DE LA ETAPA DE ANÁLISIS GENERAL

En conclusión, el análisis general requiere de una concentración de esfuerzos en el conocimiento y comprensión de la entidad, proyecto o actividad, a través del estudio y análisis de la información y documentación solicitada a la entidad y que ha sido detallada en los literales anteriores, para lo que deberán elaborarse cédulas narrativas que contengan una síntesis de cada uno de ellos.

Después de efectuar el análisis de los aspectos señalados, cada uno de los auditores responsables de los temas asignados, hará una presentación a los demás miembros

del equipo con el fin de que todos tengan conocimiento de la entidad; siendo el Jefe del Equipo quien consolidará la información presentada, de la manera siguiente:

- Rol y posición de la entidad auditada.
- Objetivos de la entidad.
- Funciones desarrolladas.
- Estructura organizativa.
- Recurso humano con que cuenta y sus costos.
- Presupuesto financiero, detallando sus fuentes y usos.
- Conocimiento del entorno: describiendo factores que inciden en el quehacer de la entidad auditada, ya sea de manera directa o indirecta.
- Identificación de líneas de examen preliminar.

Finalmente, se elaborará un informe el cual se denominará Plan de Examen Preliminar, el que deberá de contener el siguiente esquema:

- Introducción
- Análisis General de la Entidad
- Identificación de Líneas de Examen Preliminar (LEPA'S)
- Identificación de Fuentes de Criterio
- Identificación de Criterios Generales de Auditoría
- Planificación del Examen Preliminar:
 - Lista de Proyectos
 - Objetivos
 - LEPA'S del Proyecto
- Cronograma de Actividades
- Anexos

2.3.3. EXAMEN PRELIMINAR

Dentro de la fase de planificación se encuentra como última etapa el examen preliminar, el que tiene como objetivo explorar en una forma eficiente las líneas de examen identificadas durante la etapa de análisis general, profundizar el conocimiento y la comprensión inicial de las relaciones de responsabilidad, identificar las actividades claves de la administración, así como los sistemas y controles aplicados.

2.3.4. EJECUCIÓN DEL EXAMEN PRELIMINAR

2.3.4.1. IDENTIFICACIÓN DE LÍNEAS DE EXAMEN PRELIMINAR (LEPA'S)

Estas líneas serán identificadas tomando en cuenta los resultados obtenidos en el análisis general, involucrando las diferentes áreas que conforman la entidad, proyecto o actividad sujeta a examen.

En esta etapa es necesario enumerar y agrupar en proyectos de auditoría todas las líneas de examen preliminar (LEPA'S) establecidas en las diferentes áreas cubiertas, con el propósito de evaluarlas en las áreas que han de ser examinadas, para lograr un mejor conocimiento y comprensión de la entidad auditada. Pueden considerarse, entre otros, los aspectos siguientes:

- La descripción del sistema de otorgamiento de servicios con que cuenta la entidad, a fin de garantizar que los bienes y servicios previstos hayan sido recibidos por los beneficiarios.
- La identificación de procedimientos de control que permitan medir, corregir e informar sobre la efectividad de los planes y proyectos establecidos.
- La descripción de los elementos principales que constituyen el sistema de administración de recursos humanos.
- Identificación de los controles para el manejo de las transacciones financieras y administrativas.

- La preparación y actualización de documentos técnicos que describan las funciones básicas de la administración, tales como, planes estratégicos y operativos, manuales, reglamentos, instructivos, etc., en concordancia con las necesidades reales de la entidad.
- Descripción del manejo y control de los activos fijos, haciendo énfasis en la utilización, custodia, salvaguarda, legalización, registro, etc.
- La adecuación de los procesos establecidos y sus correspondientes parámetros de medición.

Una vez evaluadas las Líneas de Examen Preliminar, el equipo de auditores está en la capacidad de identificar las diferentes fuentes de criterio de auditoría, aplicables particularmente a las áreas o actividades sujetas de examen.

2.3.4.2. IDENTIFICACIÓN DE LAS FUENTES DE CRITERIO DE AUDITORÍA

Las fuentes de criterio de auditoría provienen del fundamento legal y normativo que regulan u orientan las diversas áreas sujetas a examen, las cuales el auditor identifica mediante la revisión de los proyectos involucrados en el proceso de auditoría.

Las fuentes de criterio, pueden ser:

- Leyes, reglamentos, instructivos y demás normativa que regule el funcionamiento de la entidad.
- Manuales operativos y de procedimientos de la entidad.
- Plan de gobierno.
- Planes estratégicos y operativos.

2.3.4.3. IDENTIFICACIÓN DE CRITERIOS GENERALES DE AUDITORÍA

Los criterios de auditoría proporcionan normas razonables para la evaluación del diseño y el rendimiento de los sistemas. El Jefe de Equipo, deberá cerciorarse de que se identifiquen criterios adecuados de auditoría.

Los criterios de auditoría deben:

- Suministrar pautas útiles para la evaluación del manejo de los recursos físicos, humanos y financieros, en términos de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales.
- Suministrar un medio o herramienta de evaluación para medir el desarrollo de procedimientos administrativos en la entidad.
- Construir las bases de evaluación de la estructura orgánica de la entidad.

2.3.4.4. INDICADORES DE GESTIÓN

Las entidades públicas realizan diversas acciones para alcanzar sus metas y objetivos, los cuales están orientados a generar bienes o servicios que satisfagan las demandas de la sociedad. En la medida que la administración de la entidad logre sus propósitos, en esa medida estará cumpliendo con su misión. En todo proceso administrativo, es necesario asegurar el cumplimiento de metas y objetivos. Los indicadores de gestión constituyen herramientas valiosas para medir la gestión.

Para evaluar la gestión de la entidad objeto de examen, los auditores realizarán procedimientos de verificación utilizando indicadores de gestión. Es conveniente que cada institución del sector público elabore los indicadores que le son aplicables de conformidad a la naturaleza de las operaciones que realiza, de no existir, los auditores deben construirlos, para facilitar la evaluación de la gestión de la entidad auditada.

2.3.5. INFORME DE EXAMEN PRELIMINAR

El informe de examen preliminar, es un componente importante del proceso de auditoría y una herramienta vital para su control. Es preparado por el Jefe de Equipo de Auditoría, conjuntamente con los auditores a cargo de cada proyecto examinado. El propósito del informe es el siguiente:

- Proporcionar al Comité Técnico de Auditoría, un mayor conocimiento y comprensión de la entidad auditada, sobre sus actividades claves y los sistemas y controles aplicados.
- Lograr apoyo del Comité Técnico, en cuanto a la importancia y adecuación de los asuntos seleccionados, para ser tratados como asuntos de potencial importancia en la fase de ejecución de la auditoría.

El informe debe ser breve, sin entrar en detalle de los asuntos que hayan sido cubiertos en el análisis general; además, debe presentarse en una forma lógica, detallando únicamente los aspectos que sean de potencial importancia para las decisiones que deban tomarse en relación con el bosquejo del plan de auditoría.

2.3.5.1. CONTENIDO DEL INFORME DE EXAMEN PRELIMINAR

El informe de examen preliminar contendrá lo siguiente:

- Introducción.
- Actividades administrativas y controles claves.
- Identificación de los criterios de auditoría que han de aplicarse.
- Asuntos de potencial importancia.
- Bosquejo del plan de auditoría.

INTRODUCCION

Deberá contener una descripción breve del contenido del Informe de Examen Preliminar.

ACTIVIDADES ADMINISTRATIVAS Y CONTROLES CLAVES

Uno de los pasos más importantes para la etapa de examen, es la descripción de las actividades claves que las entidades han establecido para ejecutar e informar sobre las operaciones que desarrollan. Tal descripción deberá hacerse por cada uno de los proyectos seleccionados, tomando en cuenta las consideraciones siguientes:

- Enfatizar sobre las características y controles principales que existan o que deban existir y si el costo de preparación es razonable.
- Relacionar la importancia de los procesos con el papel que desempeña la entidad, para el logro de sus objetivos y metas.

Una herramienta que el auditor podría utilizar para la descripción de los procesos es el flujograma, el cual constituye un medio apropiado de sintetización, registro y comunicación del conocimiento logrado de las actividades de la organización.

IDENTIFICACION DE LOS CRITERIOS DE AUDITORIA QUE HAN DE APLICARSE

El auditor describirá la normativa legal y/o técnica que se refiera a una situación o proceso realizado en condiciones normales, es decir, que anotará los artículos, incisos o párrafos de la ley, reglamento, instructivo u otra normativa que regule la condición identificada.

ASUNTOS DE POTENCIAL IMPORTANCIA API'S

Los asuntos de potencial importancia, se diferencian de las líneas de examen preliminar de auditoría (LEPA'S), identificadas en el análisis general, porque dichas líneas de examen están diseñadas para mejorar y ampliar la comprensión y

conocimiento de la entidad por parte del auditor, mientras que los asuntos de potencial importancia (API'S), son el resultado de la evaluación de las LEPA'S en el examen preliminar y tentativamente pueden ser determinados como observaciones sobre las cuales se elaborarán los hallazgos en la fase de examen.

Es decir que son aquellos aspectos de potencial importancia, que en esta etapa deben ser examinados con mayor énfasis, a fin de confirmarlos como asuntos de real importancia; podrían determinar el alcance de la fase de examen y son útiles para la especificación de los objetivos de la auditoría.

Los factores a considerar para establecer los asuntos de potencial importancia son los siguientes:

- Asuntos determinados por los auditores que podrían afectar la gestión de la entidad en el desarrollo de sus procesos.
- Áreas de riesgo identificadas en auditorías anteriores.
- Áreas potenciales de operaciones antieconómicas o ineficientes.
- Asuntos relacionados con el incumplimiento de las leyes, reglamentos y demás normativa aplicable.
- Existencia de fraude u otras irregularidades.
- Incertidumbre en cuanto al conocimiento de la entidad acerca de la efectividad de sus programas y deficiencias en sus procesos para evaluar la efectividad.
- Naturaleza y tamaño relativo de un programa o actividad y su importancia.
- Importancia de nuevos programas o actividades.
- Características de la administración o gerencia, tales como restricciones o libertades poco usuales en el desempeño de las funciones.
- Naturaleza e importancia de los recursos físicos, humanos y financieros involucrados.

BOSQUEJO DEL PLAN DE AUDITORIA

Constituye uno de los puntos principales de control de la auditoría, debido a que define el alcance del examen, en términos de los objetivos y proyectos, los recursos requeridos de acuerdo a las capacidades especiales que se necesiten, el tiempo que se ha de requerir en cada proyecto, las metas, puntos de control y la fecha de finalización.

En esta fase es importante tener claro que los objetivos del plan de auditoría, se basan en conclusiones tentativas resultantes del examen preliminar; pero una vez que se realicen las pruebas adecuadas y se recopilen las evidencias adicionales necesarias durante la fase de examen, es posible que sea necesario introducir modificaciones al plan y a sus objetivos, dicha actividad está bajo la responsabilidad del jefe de equipo y los auditores, siendo aprobada por el supervisor respectivo.

El bosquejo del plan de auditoría deberá ser preparado por el jefe de equipo, con el apoyo de los auditores.

Contenido del bosquejo del plan de auditoría por proyecto:

- Nombre del proyecto
- Objetivo
- Criterios de auditoría
- Asuntos de potencial importancia abordados
- Requerimientos de recursos

2.4. FASE DE EXAMEN

Las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte, en lo referente a la ejecución de la auditoría operacional o de gestión, expresan lo siguiente:

“El auditor gubernamental deberá aplicar programas de auditoría operacional para obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría operacional.

2.2.1 La auditoría gubernamental en general y la operacional en particular, consiste básicamente en obtener y examinar las evidencias para llegar a conclusiones e informar respecto de la utilización de los recursos disponibles y del logro de los objetivos de la entidad, programa, área o actividad examinada, así como el sustentar los hallazgos de auditoría desarrollados.

2.2.2 Para cada hallazgo de auditoría, los auditores gubernamentales deben establecer la recomendación o recomendaciones pertinentes que permitan corregir, incorporar mejoras o prevenir futuros riesgos, comentarios de la Administración y comentarios de los auditores, en caso de que exista discrepancia.

2.2.3 Para cada auditoría operacional se organizará un legajo de papeles de trabajo que acumule de manera ordenada y clara la información importante como evidencia suficiente, competente y relevante de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos, el desarrollo de los hallazgos y las conclusiones del trabajo.

2.2.4 Los requisitos de los papeles de trabajo, son:

- a) Completos y exactos, con el objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado;
- b) Claros, comprensibles y detallados para que un auditor experimentado, que no haya mantenido una relación directa con la auditoría esté en la capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones mediante su revisión.
- c) Legibles, ordenados y debidamente referenciados.

- d) Contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

2.2.5 Durante la ejecución de la auditoría se identifican los hallazgos, se revisan los archivos de auditoría y se prepara un borrador del informe de la auditoría, el cual debe ser presentado al Comité Técnico de Auditoría del órgano de control con el propósito de que éste sugiera mejoras al citado borrador. Una vez mejorado éste, se hará la presentación, previa convocatoria, a los funcionarios de la entidad auditada.”

2.4.1. PROCEDIMIENTOS GENERALES DE LA FASE DE EXAMEN

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo y Auditor	Preparará junto con los auditores respectivos, los programas de auditoría por cada proyecto objeto de examen.
2	Supervisor	Aprobará los programas de auditoría.
3	Auditor	Aplicará los procedimientos del programa de auditoría. Obtendrá evidencia suficiente y competente para sustentar las observaciones, separando las que constituyen deficiencias menores y los hallazgos. Completará los hallazgos de auditoría con sus atributos y las deficiencias menores, presentándolos al Jefe de Equipo.
4	Jefe de Equipo	Revisará las deficiencias menores y hallazgos, asegurándose que se encuentren debidamente sustentados con evidencia suficiente y competente. Con la colaboración de los auditores completará el borrador de informe.
5	Supervisor	Durante el proceso de la auditoría revisará los papeles de trabajo y presentará sus instrucciones en la Hoja de Supervisión. Anexo No. 18.
6	Jefe de Equipo	Cumplirá con las instrucciones del Supervisor.
7	Equipo de Auditores	Presentará el informe al Comité Técnico de Auditoría.

2.4.2. COMPONENTES DE LA FASE DE EXAMEN

El examen de auditoría comprende la realización de pruebas, la evaluación de controles y la recolección de evidencia suficiente, competente y confiable, para determinar si los asuntos de potencial importancia identificados en la fase de planificación, realmente son importantes para efectos de su inclusión en el informe final. La fase de examen incluye lo siguiente:

1. Elaboración de los programas de auditoría por proyecto.
2. Realización de pruebas y obtención de evidencia.
3. Comunicación de presuntas deficiencias (Observaciones).
4. Desarrollo de deficiencias menores y de hallazgos con sus atributos.
5. Finalización del borrador de informe.
6. Obtención de la carta de salvaguarda.

2.4.2.1. ELABORACIÓN DE PROGRAMAS DE AUDITORÍA POR PROYECTO

El programa de auditoría deberá incluir objetivos y procedimientos. Su elaboración será responsabilidad del jefe de equipo y del auditor encargado del proyecto; la revisión y aprobación, corresponderá al supervisor.

Los procedimientos de cada programa, deberán estar orientados a alcanzar los objetivos formulados en el plan general de auditoría y en cada proyecto del informe de examen preliminar, así como a recopilar la evidencia suficiente y competente, que constituya respaldo de los resultados de la auditoría.

En general, pueden establecerse varios procedimientos para un objetivo y es posible que un procedimiento pueda estar relacionado con uno o más criterios.

2.4.2.2. REALIZACIÓN DE PRUEBAS Y OBTENCIÓN DE EVIDENCIA

Los programas de auditoría establecen en sus procedimientos, las labores y las pruebas que deben realizarse. Estarán estructurados de manera que faciliten el desarrollo metódico del examen.

La evidencia constituye la comprobación de los hechos, con documentación suficiente, competente y pertinente que sustenta las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante la labor de auditoría a través de técnicas de observación, inspección, entrevista 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.

2.4.2.3. COMUNICACIÓN DE PRESUNTAS DEFICIENCIAS

La comunicación de resultados a las personas relacionadas con las presuntas deficiencias, se realiza por escrito, en la medida en que se identifican dichas deficiencias en el transcurso de la auditoría, con el propósito de garantizar su derecho de defensa, confirmar la presunta deficiencia y que todas las personas responsables de la actividad observada, estén enteradas de los resultados, para que tengan oportunidad de participar activamente en la presentación de evidencia para desvirtuar, modificar o confirmar las presuntas deficiencias y/o dar las explicaciones correspondientes, en beneficio de la objetividad de nuestros resultados. Se remitirá copia de tal comunicación, al titular de la entidad auditada.

Cuando se trate de ex funcionarios o ex empleados, la comunicación será en forma personal o por correo certificado, entregándola en su domicilio o lugar de trabajo.

Si en el transcurso de la auditoría se identifican posibles ilícitos penales, según opinión escrita de la Dirección Jurídica, el Jefe de Equipo elaborará un informe, agregando al mismo las condiciones encontradas y la evidencia sustentatoria, remitiéndolo al Director de Auditoría correspondiente, quien lo suscribirá y lo comunicará de inmediato al Presidente de la Corte de la República, para los efectos legales consiguientes.

2.4.2.4. DESARROLLO DE DEFICIENCIAS MENORES Y DE HALLAZGOS CON SUS ATRIBUTOS

Se considera una deficiencia menor, la observación que a criterio del equipo de auditoría, no tiene consecuencias significativas en el sistema de control interno y en la gestión de la entidad, considerando los factores cualitativos y cuantitativos. Los auditores deben utilizar su juicio profesional al decidir cuáles observaciones son deficiencias menores y cuáles constituyen hallazgos.

La deficiencia menor debe ser comunicada al Titular de la entidad, para fortalecer el sistema de control interno y gestión de la entidad auditada, con el propósito de prevenir que en el futuro se convierta en hallazgo. Dicha deficiencia será reportada a través de una carta de gerencia, de la cual se hará mención en el informe de auditoría correspondiente.

El hallazgo se origina cuando al comparar la normativa incumplida (deber ser) con la observación (deficiencia señalada por los auditores) existe diferencia o incumplimiento.

Para el desarrollo del hallazgo se utilizará el formato "Hallazgo de Auditoría", una vez desarrollado, el auditor, lo entregará al jefe de equipo, para su revisión e incorporación al borrador del informe de auditoría. Las deficiencias menores serán entregadas por los auditores, para ser incluidas en la carta de gerencia.

Establecido el hallazgo, se identifica la causa (el asunto o asuntos que originan el problema o situación) y el efecto (las consecuencias negativas reales o potenciales, que generan la situación o situaciones encontradas).

Resulta de suma utilidad precisar las causas y los efectos, así como cuantificar o valorar los efectos negativos, en términos de pérdidas de dinero, de activos, de imagen institucional, de posicionamiento institucional, de calidad del servicio, del alcance de las actividades, del incumplimiento de lo establecido en planes y programas, de metas, objetivos, etc.

Es importante identificar los aspectos positivos o fortalezas institucionales, de las cuales se debe obtener la evidencia que las sustenten y demuestren, ya que deberán reportarse con el propósito de balancear el efecto de un informe eminentemente negativo.

2.4.2.5. FINALIZACIÓN DEL BORRADOR DE INFORME

En esta fase el Jefe de Equipo deberá finalizar, con el apoyo de los auditores, la preparación de la carta de gerencia y del borrador de informe con su resumen ejecutivo, los cuales serán revisados detalladamente por el Supervisor, en los siguientes aspectos: resultados con su evidencia, ortografía, redacción, exactitud de la información de los cuadros y gráficos.

El borrador de informe será elaborado de conformidad al esquema siguiente (Anexo No. 19)

- Resumen ejecutivo
- Introducción
- Objetivos y alcance de la auditoría
- Limitaciones en el alcance de la auditoría

- Principales logros institucionales y de la auditoría
- Resultados de la auditoría:
 - Nombre de los proyectos
 - Hallazgos
 - Conclusión por proyectos
 - Resultado del análisis de informes de auditoría interna, externa y del cumplimiento de las recomendaciones.
 - Recomendaciones
 - Anexos

2.4.2.6. CARTA DE SALVAGUARDA

Antes que el equipo de auditoría se retire de la entidad, el jefe de equipo, deberá obtener la carta de salvaguarda, relacionada con la gestión administrativa, financiera y operativa, suscrita por el Titular de la Entidad o por el funcionario a quien él designe.

2.5. FASE DE INFORME

Las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte, en lo referente al informe y comunicación de resultados de la auditoría operacional o de gestión, establecen lo siguiente:

“El equipo de auditoría gubernamental deberá preparar, editar y entregar un informe final de auditoría operacional, el cual debe ser oportuno, completo, exacto, objetivo y convincente. Asimismo el informe debe ser claro y conciso para que sea comprensible para los interesados, principalmente para aquellos que deben tomar decisiones respecto de las recomendaciones emitidas.

2.3.1 El informe final debe ser elaborado una vez que el Comité Técnico de Auditoría y los funcionarios de la entidad auditada hayan hecho las observaciones correspondientes.

2.3.2 Los informes de las auditorías operacionales o de gestión, serán dirigidos a la máxima autoridad de la entidad auditada y deben incluir, al menos:

a) Resumen ejecutivo

b) Informe de auditoría operacional o de gestión

- Principales realizaciones y/o logros
- Resultados de la auditoría (Desarrollo de los proyectos de auditoría, incluyendo todos los atributos de los hallazgos)
- Conclusión general
- Párrafo aclaratorio

c) Fecha

La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.

d) Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría.

e) Firma

- El informe de la Corte, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría

f) Identificación

El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad interna.

2.3.3 Los auditores deben exponer los objetivos por los que se llevó a cabo la auditoría. Expresar claramente los fines del informe implica normalmente indicar el asunto materia

de la auditoría y el aspecto del desempeño examinado y, puesto que los resultados de la auditoría dependen de sus objetivos, los hallazgos y las conclusiones a que se ha llegado también.

2.3.4 En la sección del informe que se refiere al alcance se deberá indicar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de auditoría. Los auditores deben, en la medida que sea aplicable, establecer la relación que existe entre la muestra revisada y el universo, identificar la entidad, ubicación geográfica, especificar los tipos y fuentes de evidencias utilizados y explicar los problemas relacionados con la calidad u otros problemas relacionados con la evidencia. Los auditores también deben incluir una referencia a las limitaciones impuestas al enfoque de auditoría debido a las limitaciones de la información o del alcance de la auditoría.

2.3.5 En la sección del informe referente a la metodología, se deben explicar claramente las técnicas que se han empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría. Esta explicación debe identificar cualquier supuesto significativo que se haya usado al ejecutar la auditoría; también debe describir las técnicas comparativas que se hayan aplicado, describir los criterios e indicadores que fueron utilizados.

2.3.6 Los auditores deben incluir en sus informes los logros y/o realizaciones importantes de la administración, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un área pueden aplicarse en otras; los logros importantes de la administración que se han constatado durante la auditoría, comprendidos en el alcance de la auditoría y necesarios para cumplir sus objetivos, deben mencionarse en el informe de auditoría, junto con las deficiencias detectadas. Esa información será necesaria para presentar objetivamente la situación que han observado los auditores y para que el informe tenga el debido equilibrio. Además, el hecho que el informe mencione los logros puede conducir a propiciar que otros organismos gubernamentales que lean el informe adopten medidas para mejorar su desempeño.

2.3.7 El informe deberá incluir conclusiones cuando lo requieran los objetivos de la auditoría. Las conclusiones son inferencias lógicas sobre el programa basadas en los hallazgos de los auditores. Las conclusiones deben formularse explícitamente y no ser deducidas por los lectores. La fuerza de las conclusiones de los auditores depende de lo persuasivo de la evidencia que sustenta los hallazgos y lo convincente de la lógica usada para formular las conclusiones.

2.3.8 Los auditores deben incluir en sus informes las recomendaciones con respecto a las medidas que se consideren apropiadas para corregir áreas problema y mejorar la operación.

2.3.9 Los auditores deben incluir en sus informes recomendaciones cuando, basados en los hallazgos correspondientes, se demuestre que existe la posibilidad de mejorar significativamente la operación y el desempeño. También deben formularse recomendaciones para que se cumpla con las leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables y se mejoren los controles de la administración cuando sean significativos los casos de incumplimiento y las deficiencias de control que se hayan observado.

2.3.10 Los informes que contienen recomendaciones constructivas pueden alentar la ejecución de mejoras en la conducción de los programas y actividades gubernamentales. Las recomendaciones son más constructivas cuando se encaminan a atacar las causas de los problemas observados, se refieren a acciones específicas y van dirigidas a quienes corresponde emprender esas acciones. Además, es necesario que las medidas que se recomiendan sean factibles y que su costo corresponda a los beneficios esperados.”

2.5.1. PROCEDIMIENTOS GENERALES DE LA FASE DE INFORME

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Supervisor	Revisará el borrador de informe junto con los miembros del equipo de auditoría y planteará sus observaciones.

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
2	Supervisor y Jefe de Equipo	Aplicarán las correcciones necesarias y lo presentarán al Director de Auditoría para su revisión.
3	Director de Auditoría	Revisará el informe y si tuviere observaciones lo devolverá al Jefe de Equipo.
4	Jefe de Equipo	Una vez corregidas las observaciones, prepara la convocatoria a lectura del borrador de informe.
5	Director y Equipo de Auditoría	Participarán en la lectura del borrador de informe, elaborando la respectiva acta.
6	Jefe de Equipo	Analizará los comentarios y evidencia presentada por la administración y completará el informe final, incorporará los comentarios pertinentes, de existir divergencia, la plasmará en los comentarios de los auditores.
7	Supervisor	Revisará el informe y planteará sus observaciones al Jefe de Equipo.
8	Jefe de Equipo	Aplicará las correcciones y remitirá el informe al Director de Auditoría, conjuntamente con la nota de antecedentes.
9	Director	Revisará el informe y la nota de antecedentes, si tuviere observaciones, los devolverá al Supervisor o Jefe de Equipo.
10	Supervisor o Jefe de Equipo	Aplicará las correcciones al informe sugeridas y lo devolverá al Director de Auditoría.
11	Director	Se asegurará que el informe y la nota de antecedentes, hayan sido corregidos y los suscribirá, para su distribución.

2.5.2. AUDITORÍA CON ENFOQUE INTEGRAL

Cuando se evalúen los aspectos relacionados en los numerales 1 al 6 del artículo 30 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, el resultado de la auditoría gubernamental se plasmará en un informe de auditoría financiera y de gestión, cuyo modelo está contenido en anexo No. 20. Para el desarrollo de este tipo de auditoría, se debe considerar lo contenido en este manual, referente a la auditoría financiera y operacional o de gestión.

CAPITULO III

EXAMEN ESPECIAL

El examen especial es el análisis puntual de algunos de los aspectos establecidos en los numerales 1 al 6 del artículo 30 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

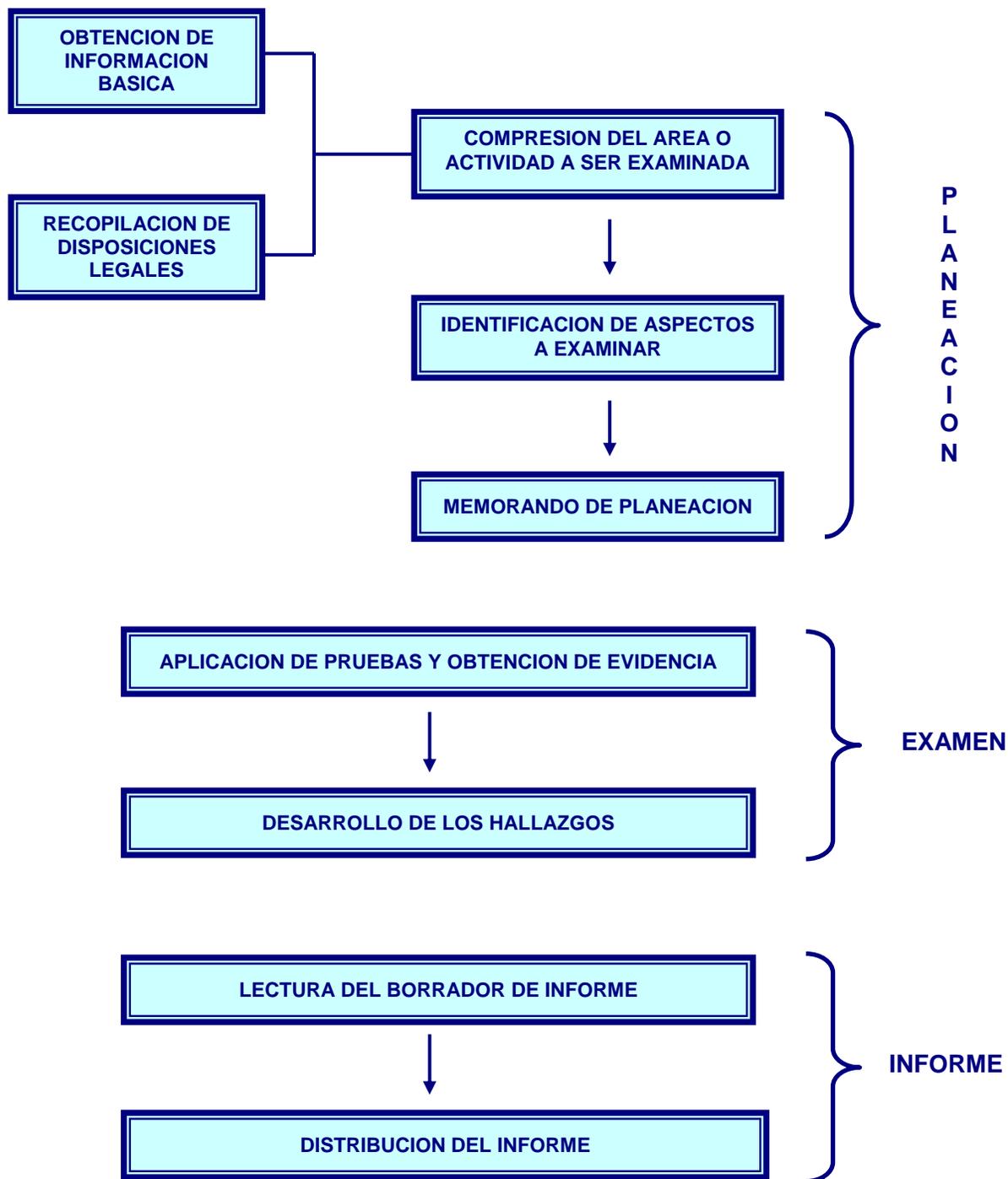
El examen especial es una auditoría de alcance limitado que puede comprender la revisión y análisis de una parte de las operaciones efectuadas por la entidad, con el objeto de verificar el adecuado manejo de los recursos públicos, así como el cumplimiento de la normativa legal y otras disposiciones aplicables. Puede incluir también una combinación de objetivos financieros, operativos y de cumplimiento o restringirse sólo a uno de ellos, dentro de un área o asunto específico.

Las fases para el desarrollo del examen especial, son: planificación, ejecución y elaboración del informe; sin embargo, existen algunas diferencias en cada una de las etapas del proceso, comparándolas con el desarrollo de la auditoría financiera y operacional o de gestión.

Como el desarrollo del examen especial se encuentra focalizado en un área o asunto específico, las actividades que se ejecutan durante la fase de planificación consisten, básicamente, en la obtención de un adecuado entendimiento sobre los aspectos que serán materia de examen, identificación de las líneas de autoridad y responsabilidad involucradas, el marco legal y otras disposiciones aplicables.

En la fase de ejecución del examen especial, el auditor aplica las pruebas de auditoría que considere apropiadas según las circunstancias, para obtener evidencia suficiente, competente y pertinente que soporte las observaciones identificadas. Si en el transcurso de la fase de ejecución el auditor determina situaciones que se refieran a posibles ilícitos penales, deberá proceder conforme en lo establecido en la Parte II, del Capítulo I de este Manual. La estructura del informe del examen especial, será conforme al modelo presentado en el anexo 21.

GRÁFICO DEL PROCESO DEL EXAMEN ESPECIAL



3.1. FASE DE PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL EXAMEN ESPECIAL

Las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte, en lo referente a la fase de planificación y ejecución del examen especial, establecen lo siguiente:

“El examen especial será planificado y ejecutado de manera técnica y profesional de acuerdo con las normas relativas a la auditoría financiera u operacional, según sea la naturaleza del examen.

4.1.1 Se considerarán exámenes especiales cuando éstos incluyan elementos específicos, de las siguientes áreas: las transacciones, registros, informes y estados financieros; la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; el control interno financiero; la planificación, organización, ejecución y control interno administrativo; la eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos; los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas.”

3.1.1. FASE DE PLANIFICACIÓN

La fase de planificación del examen especial se inicia con la programación de la entidad a ser examinada, identificando los asuntos específicos objeto de examen. La planificación provee una estrategia tentativa para orientar los esfuerzos de auditoría.

Como parte del proceso de la planificación, es importante la comprensión de la entidad o área a examinar, lo que constituye el marco de acción del equipo de auditoría designado para llevar a cabo el examen especial; el proceso inicia con la obtención de información básica, para adquirir un apropiado entendimiento de los aspectos a ser auditados. Esta información puede obtenerse del archivo permanente, de los informes de auditoría interna y/o externa y de una denuncia. Algunas veces puede ser necesario, 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 entidad a ser auditada, para completar la preparación del memorando de planificación.

En esta etapa es necesario identificar los criterios que tienen relación con el examen especial, con el fin de definir las implicaciones legales que se derivan de las situaciones o actos que serán materia de examen, obteniendo según el caso, el apoyo jurídico correspondiente. Adicionalmente, deben identificarse los funcionarios y empleados relacionados de una u otra forma, con el asunto o actividad sujeta a examen, para estar en condiciones de establecer las responsabilidades a que hubiere lugar.

Como resultado de esta fase se elabora el memorando de planificación, 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.

El memorando de planificación, debe contener al menos los siguientes elementos:

- Origen del examen
- Antecedentes de la entidad o de los asuntos que serán examinados
- Objetivos y alcance del examen
- Criterios de auditoría a utilizar
- Principales procedimientos a ejecutar en el examen
- Conformación del equipo y especialistas, en caso necesario
- Cronograma de actividades

El origen del examen se refiere a los motivos que han generado su ejecución, siendo lo más usuales: plan anual de trabajo, denuncia y requerimientos.

Los antecedentes de la entidad o de los asuntos que serán examinados, se refieren a los aspectos que denotarían la existencia de situaciones problemáticas, que ameritan la práctica del examen especial.

Los objetivos del examen se refieren a lo que desea lograr, 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 los objetivos del examen. 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.

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 encontraba vigente a la fecha en que ocurrieron los asuntos que serán examinados por el equipo de auditoría.

El programa de auditoría describe los pasos o procedimientos a seguir durante la fase de ejecución del examen especial, a fin de dar cumplimiento a los objetivos programados, y al mismo tiempo proporciona una base apropiada para la asignación de tareas al equipo de auditoría responsable.

El aspecto relacionado con la conformación del equipo, debe describir las características profesionales de los miembros del equipo auditoría, así como los especialistas que fueran necesarios para el desarrollo de los trabajos.

El cronograma de actividades constituye el punto final del memorando de planificación, en cuyo contenido debe describirse el tiempo que será necesario para desarrollar cada una de las etapas de la auditoría.

3.1.2. FASE DE EJECUCIÓN

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.

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 o actividad auditada.

Durante el desarrollo de una auditoría financiera u operacional 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, para integrar los procedimientos de auditoría y, de ser posible, que las evaluaciones concernientes al examen especial sean desarrolladas por el mismo equipo a cargo de la auditoría. De esta manera se minimizan los inconvenientes a la entidad auditada, tales como duplicidad en las solicitudes de información, para el desarrollo de pruebas de auditoría, así como la percepción de imprevisión y/o falta de coordinación de esfuerzos por parte de la Corte.

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 validar el alcance de nuestras pruebas, resultó apropiado sólo durante una parte del

período o un posible hallazgo de auditoría que no resulta significativo frente a otros detectados durante la ejecución de los procedimientos de auditoría.

Los hallazgos de auditoría producto del examen, se desarrollan de conformidad a lo contenido en la Parte II del Capítulo I de este Manual.

3.2. INFORME

Las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte, en lo referente a la fase de informe de examen especial, establecen lo siguiente:

“El resultado de un examen especial será comunicado de manera técnica y profesional a través de un informe que el equipo de auditores deberá preparar, el cual debe ser oportuno, completo, exacto, objetivo y claro.

4.2.1 El informe de examen especial debe contener:

a) Título.

Deberá indicar el tipo de examen que se ha realizado.

b) Destinatario.

El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada y a los funcionarios que por ley están facultados, para solicitar una investigación.

c) Introducción.

Debe describirse brevemente los antecedentes del examen especial.

d) Objetivos y alcance del examen.

El informe debe describir los objetivos y el alcance de la auditoría, declarando además que la auditoría fue conducida de acuerdo a las NAG, en lo aplicable.

e) Resultados obtenidos.

Se deben detallar los hallazgos encontrados con todos sus atributos, excepto las recomendaciones cuando sean innecesarias debido a que los responsables ya no pueden ponerlas en práctica.

f) Comentarios de la administración.

El informe debe incluir los comentarios de la administración de la entidad o de los funcionarios que en su momento, tomaron las decisiones.

g) Comentarios de los auditores.

Deberá agregarse comentarios de los auditores, cuando éstos difieran en parte o en su totalidad, de los comentarios de la administración. Los comentarios deberán ser claros y precisos.

h) Párrafo aclaratorio.

El párrafo aclaratorio debe indicar que el objetivo fue realizar un examen especial a las cuentas o partidas específicas o a cualquier otra situación particular.

i) Fecha.

La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.

j) Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría.

k) Firma.

El informe de la Corte, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.

l) Identificación.

El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad auditora.”

El informe representa el producto final del trabajo del auditor y en él se presentan los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, de ser necesarias; expresados en juicios fundamentados en el análisis de la evidencia obtenida durante la fase de ejecución.

En esta fase el auditor comunica a los funcionarios de la entidad objeto de la auditoría, el informe de los resultados obtenidos, que contendrá los hallazgos y las recomendaciones para promover mejoras en la ejecución de las operaciones, a fin de que la administración adopte medidas correctivas y evite su ocurrencia en el futuro.

El auditor debe poner especial cuidado en la identificación de los funcionarios comprendidos en las observaciones, a fin de evitar errores en la identificación de las responsabilidades que les compete por su gestión.

El informe de examen especial debe incluir los comentarios y aclaraciones por escrito presentados por los servidores relacionados en las observaciones. Esta información debe ser evaluada por el auditor e incluida en el informe. También debe incluirse la opinión del auditor que resulte de la evaluación de tales argumentos, cuando exista discrepancia.

Las recomendaciones deben estar dirigidas a los funcionarios que tengan competencia para disponer la adopción de correctivos encaminados a superar la causa del problema detectado.

La distribución del informe de examen especial, se realizará de conformidad a lo establecido en este Manual de Auditoría.

PARTE III

DISPOSICIONES FINALES

Revisiones Periódicas

Con el propósito de mantener actualizado este manual, deberá ser revisado periódicamente, por parte de una Comisión nombrada por la Presidencia de esta Corte, al menos una vez al año o según la actualización de la normativa técnica.

Vigencia

El presente manual entrará en vigencia a partir del día 1 de septiembre del 2006.

San Salvador, 22 de agosto del 2006.

Dr. Rafael Hernán Contreras R.
Presidente
Corte de Cuentas de la República

ANEXOS

ANEXO 1. PRESENTACIÓN DEL EQUIPO DE TRABAJO

REF. _____

San Salvador, ____ de _____ de _____

Señor (es)**(Nombre)****Ministro / Consejo Directivo/ Junta Directiva / Concejo Municipal****(Nombre de la Entidad)****Presente.**

Atentamente comunico a usted (es), que de conformidad al Art. 195 de la Constitución de la República, inciso 4to. y el Art. 5, numeral 1 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, se efectuarán labores de auditoría en la Entidad a su digno cargo, así:

Auditoría (y/o examen especial) _____, correspondiente al período de _____.

En atención a lo anterior solicito a usted su valiosa colaboración, respecto a girar instrucciones a los funcionarios y empleados de esa Entidad, para que proporcionen la información que sea requerida por el Equipo de Auditoría asignado.

Se anexa listado de auditores y detalle de información, que deberá ser presentada para dar inicio a nuestro examen, el cual comenzará quince días después de haber recibido la presente nota; solicitamos además la asignación de un espacio físico adecuado, para la instalación del equipo de auditores y concedernos audiencia, a la brevedad posible, para explicar los objetivos y la forma en que se ejecutará la auditoría.

Lo anterior se notifica para los efectos legales consiguientes, y aprovecho la ocasión para expresarle (s) las muestras de mi consideración y estima.

DIOS UNION LIBERTAD

Director (o Subdirector) de Auditoría

INFORMACION REQUERIDA PARA EL INICIO DE LA AUDITORIA

(Según el período y el tipo de auditoría y Entidad a auditar)

- Plan Estratégico.
- Plan de Trabajo.
- Memoria de Labores.
- Informes de seguimiento de avance de metas.
- Organigrama institucional.
- Plan de Compras.
- Pólizas de Seguros de Bienes y de Fidelidad.
- Detalle las licitaciones efectuadas o de las compras por libre gestión.
- Detalle de los proyectos de infraestructura en ejecución o liquidados en el período auditado.
- Estados Financieros Institucionales o Consolidados en forma de cuenta, con sus respectivas notas explicativas.
- Balance de Comprobación Definitivo.
- Presupuesto General, Especial o Extraordinario del período.
- Informes de Ejecución Presupuestaria.
- Acuerdos de Modificaciones Presupuestarias.
- Detalle de la normativa legal interna aplicable, detallando su fecha de vigencia (Instructivos, Manuales, Reglamentos, etc.).
- Nómina de funcionarios y empleados encargados del manejo de los bienes y valores con sus respectivos periodos de actuación.
- Solicitar al Ministerio de Hacienda el acceso a los auditores de la Corte, al sistema de contabilidad del período auditado.

ANEXO 2. ORDEN DE TRABAJO

CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA
DIRECCIÓN DE AUDITORIA _____

ORDEN DE TRABAJO No. _____

San Salvador, _____ de _____ de _____.

Licenciado(a), Señor(a),
(Nombre) _____.
Presente

Con base a las atribuciones conferidas en el Art. 5, numeral 1 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, comunico a usted, que a partir de esta fecha se le ha designado como Jefe del Equipo, para _____ realizar _____ labores de _____ auditoría en _____ conforme a las indicaciones siguientes:

ACTIVIDAD (ES) A REALIZAR: _____

TIEMPO ESTIMADO: _____

DESCRIPCIÓN DE LABORES: _____

PERSONAL ASIGNADO:

SUPERVISION:

El trabajo será supervisado por: _____

Atentamente,

Director (Subdirector) de Auditoría

Recibido: _____

(Fecha y firma)

C.C.: Supervisor (a) y auditores

ANEXO 3. MODIFICACIÓN ORDEN DE TRABAJO

Modificación No. _____
Orden de Trabajo No. _____
de fecha _____

San Salvador, _____ de _____ de _____.

Licenciado (a) / Señor(a)
(Nombre) _____.
Jefe de Equipo
Presente.

Con base en el Art. 5 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República y lo dispuesto en el Art. 30 del Reglamento Orgánico Funcional de esta Corte, comunico a usted, que mediante esta nota, se modifica el contenido de la Orden de Trabajo No. _____ de fecha _____, en la forma siguiente:

TIEMPO ESTIMADO: _____

DESCRIPCIÓN DE LABORES: _____

PERSONAL ASIGNADO: Se asigna (n) a partir de esta fecha, al señor (a) (es) _____, en sustitución (en calidad de refuerzo) _____, del (los, las) señor (es)(as) _____, respectivamente.

SUPERVISIÓN: El trabajo será supervisado por: _____, en sustitución de _____, a partir de esta fecha.

Lo anterior se comunica a usted, para los efectos legales consiguientes.

Atentamente,

Director (Subdirector) de Auditoría

Recibido
Fecha: _____
Firma: _____

C.C.: Supervisor (a) y auditores relacionados.

ANEXO 4. SOLICITUD DE INFORMACIÓN AL ARCHIVO PERMANENTE

**CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA
COORDINACION GENERAL DE AUDITORIA**

San Salvador, _____ de _____ de _____

**Señores
Archivo Permanente de Auditoría
Presente.**

Atentamente solicito me proporcionen el archivo permanente de la siguiente entidad:

Solicitante: _____

Firma: _____

Autorizado por Director o Subdirector: _____

ANEXO 5. AVANCE Y COSTOS DE LA AUDITORÍA

CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA

DIRECCIÓN DE AUDITORIA _____

CONTROL DE AVANCE Y COSTOS DE LA AUDITORIA

MES REPORTADO: _____

ENTIDAD EXAMINADA: _____

NOMBRE DEL AUDITOR Y ACTIVIDADES ASIGNADAS	DÍAS LABORADOS	DÍAS CON LICENCIA	DÍAS NO HÁBILES	TOTAL DE DÍAS

Grado de avance anterior _____

Grado de avance del mes _____

Grado de avance acumulado _____

 Nombre y Firma del Jefe de Equipo

NOTAS:

1. En la columna "Días con Licencia", solamente incluir días completos; los permisos solicitados por horas, así como los días utilizados en capacitación, quedarán inmersos en la columna de Días Laborados, para lo cual se detallará como actividad el tipo de capacitación recibida.
2. Los días no hábiles se refieren a sábados, domingos, asuetos y vacaciones.

ANEXO 6. FORMATO DE HALLAZGO DE AUDITORÍA

CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA

DIRECCIÓN DE AUDITORIA _____

ENTIDAD: _____

HALLAZGO DE AUDITORIA

TITULO:		
OBSERVACION:		
NORMATIVA INCUMPLIDA:		
CAUSA:		
EFECTO:		
COMENTARIOS DE LA ADMINISTRACION Y/O PRESUNTOS RESPONSABLES: (Detallar en hoja anexa si fuere necesario, el resumen o transcripción de las respuestas recibidas por escrito).		
COMENTARIOS DEL AUDITOR (SI EXISTEN DISCREPANCIAS)		
PREPARÓ: _____ AUDITOR	VERIFICÓ: _____ JEFE DE EQUIPO	REVISÓ: _____ SUPERVISOR
FECHA:	FECHA:	FECHA:

De existir recomendación relacionada con el hallazgo, se redactará en la cédula de recomendaciones respectiva.

ANEXO 7. CONTENIDO DEL INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA

CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA _____

INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA

A (NOMBRE DE LA ENTIDAD) POR EL PERÍODO
DEL 1 DE ENERO DE _____ AL 31 DE DICIEMBRE DE _____.

SAN SALVADOR, _____ DE _____.

INDICE

CONTENIDO	PAG.
1. Aspectos generales	
1.1 Resumen de los resultados de la auditoría	
1.1.1 Tipo de opinión del dictamen	
1.1.2 Sobre aspectos financieros	
1.1.3 Sobre aspectos de control interno	
1.1.4 Sobre aspectos de cumplimiento legal	
1.1.5 Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría	
1.1.6 Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores	
1.2 Comentarios de la administración	
1.3 Comentarios de los auditores	
2. Aspectos financieros	
2.1 Dictamen de los auditores	
2.2 Información financiera examinada	
3. Aspectos de control interno	
3.1 Informe de los auditores	
3.2 Hallazgos de auditoría sobre aspectos de control interno	
4. Aspectos de cumplimiento legal	
4.1 Informe de los auditores	
4.2 Hallazgos de auditoría de cumplimiento legal	
5. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría	
6. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores	
7. Recomendaciones de auditoría.	

ANEXO 8. CARTA A LA GERENCIA

San Salvador, ____ de _____ de _____.

Señor (a)(es)

Ministro / consejo Directivo / junta Directiva / concejo Municipal

Nombre de la entidad

Presente.

Hemos efectuado auditoría (especificar el tipo de auditoría) a la entidad a su digno cargo, correspondiente al período comprendido del _____ al _____.

Como resultado de nuestra auditoría, hemos identificado algunas deficiencias relacionadas con aspectos de control interno y/o de cumplimiento con leyes, reglamentos u otras disposiciones aplicables, las cuales al ser superadas mejorarían la gestión institucional, fortaleciendo el sistema de control interno, bajo responsabilidad de la máxima autoridad de esa Entidad y evitarían que en el futuro, puedan convertirse en hallazgos de auditoría; siendo las siguientes:

(Detalle de las deficiencias y la normativa incumplida correspondiente.)

DIOS UNION LIBERTAD

Director de Auditoría

ANEXO 9. CARTA DE SALVAGUARDA

San Salvador, ____ de _____ de _____.

Licenciado (a)**Nombre****Jefe de Equipo de la Dirección de****Auditoría _____****Presente.**

Estamos proporcionando esta carta en conexión a su auditoría de (identificación del tipo de auditoría) realizada a (nombre de la entidad) para el período de (mencionar el período auditado) con el propósito de expresar opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera, el resultado de operaciones, el flujo de efectivo y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) de conformidad con las principios y normas de contabilidad emitidas por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda (mencionar el objetivo si se trata de otro tipo de auditoría. Aceptamos que somos responsables por la razonable presentación de dichos estados financieros (por la presentación de la información que respalda la gestión examinada, cuando se trata de otro tipo de auditoría).

Confirmamos, según nuestro conocimiento y convicción, que al (fecha del informe del auditor), las siguientes representaciones hechas a ustedes durante su auditoría:

1. Los estados financieros referidos anteriormente, están razonablemente presentados de conformidad a los principios y normas de contabilidad gubernamental emitidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.
2. Hemos puesto a su disposición lo siguiente:
 - a. Los registros financieros y toda la información relacionada.
 - b. Las actas de las reuniones de los Inversionistas, Directores y Juntas de Directores, o resúmenes de los acuerdos tomados en reuniones recientes, para los cuales las actas todavía no han sido elaboradas.
3. No han existido comunicaciones de entidades reguladoras, con respecto al incumplimiento o deficiencias en la información incorporada en estados financieros.

4. No existen transacciones materiales que no hayan sido apropiadamente registradas en la contabilidad que respalda los estados financieros.
5. No ha existido:
 - a. Fraude o irregularidades en el cual estén involucrados la gerencia o empleados que desempeñan un papel importante en el sistema de control interno.
 - b. Fraude o irregularidades en el cual estén involucrados otros empleados, que pueda tener un efecto material en los estados financieros.
6. La entidad no tiene planes o intenciones que puedan afectar materialmente los valores, o la clasificación de bienes y obligaciones.
7. Lo siguiente ha sido registrado apropiadamente o revelado en los estados financieros:
 - a. Transacciones entre partes relacionadas (incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, contratos de arrendamientos, garantías y montos por cobrar o por pagar)
 - b. Garantías, ya sean por escrito o verbales, bajo las cuales la Entidad es eventualmente responsable.
 - c. Cálculos o valúos significativos y concentraciones materiales conocidas por la Administración, que requieren ser reveladas.
8. No existen.
 - a. Violaciones o posibles violaciones de leyes o regulaciones, cuyos efectos deben ser considerados para revelar en la auditoría financiera o como base para registrar una pérdida eventual.
 - b. Reclamos o litigios no aceptados que nuestros abogados hayan considerado como probables aceptaciones, que deben ser revelados.
 - c. Otras obligaciones, ganancias o pérdidas eventuales, que se requiere sean acumuladas o reveladas.
9. La Entidad tiene a su nombre, la propiedad de todos los bienes y no existen gravámenes a los mismos, ni han sido otorgados en garantía colateral.
10. La Entidad ha cumplido con todos los acuerdos contractuales que tendrían un efecto material en los estados financieros en caso de incumplimiento.
11. La Entidad ha proporcionado toda la información relacionada con la gestión, solicitada por los auditores en el transcurso del examen, asimismo ha permitido el acceso de los auditores a los procesos y a las personas que ejecutan la gestión (cuando se trate de otro tipo de auditoría).

Según nuestro conocimiento y convicción, ningún suceso ha ocurrido subsiguiente a las fechas de los estados financieros (o de la evaluación de la gestión) y hasta la fecha de esta carta, que requiera un ajuste o revelación en los mismos.

Nombre y cargo de quien suscribe la Carta.

ANEXO 10. CONVOCATORIA A LECTURA DE INFORME

REF. _____

San Salvador, ____ de _____ de _____.

Señor (es)
(Nombre)
Titular/ Junta Directiva / Consejo Directivo/
Concejo Municipal y servidores
presuntamente responsables
Entidad
Presente.

Atentamente hago de su conocimiento que, con la finalidad de cumplir lo dispuesto en el Art. 33 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, esta Dirección de Auditoría, ha preparado el borrador del informe de auditoría a los Estados Financieros (o especificar el tipo de auditoría) realizada a (nombre de la entidad) correspondiente al período del _____ al _____, del cual remito un ejemplar adjunto a la presente (o copia del hallazgo donde se encuentra relacionado el servidor actuante, según el caso).

Al respecto, es oportuno mencionar que por tratarse de resultados preliminares, tal informe puede ser modificado como producto de la presentación de evidencia documental, así como del análisis de explicaciones y comentarios adicionales que se presenten por escrito el día de la lectura de dicho informe; para tal efecto, se le convoca a una reunión en las oficinas de esta Corte, ubicadas entre la 1ª Avenida Norte y 13 Calle Poniente, San Salvador, a las _____ horas del día _____ del corriente año.

Lo anterior se notifica a usted para los efectos legales consiguientes. provecho la ocasión para expresarles las muestras de mi consideración y estima.

DIOS UNION LIBERTAD

Director (Subdirector) de Auditoría
Sector _____

ANEXO 11. FORMATO DE ACTA DE LECTURA DE INFORME

ACTA DE LECTURA NÚMERO _____ DEL BORRADOR DE INFORME DE AUDITORÍA _____
A _____ (NOMBRE DE LA ENTIDAD) _____, CORRESPONDIENTE AL PERÍODO DEL
_____ AL _____

En la _____ de la Corte de Cuentas de la República, a las _____ horas, del día _____ del año dos mil ____; siendo éstos el lugar, día y hora señalados para dar lectura al borrador de Informe de Auditoría _____, a _____ correspondiente al período del _____ al _____, en presencia de los señores: nombres y cargos, quienes fueron previamente convocados mediante nota de fecha _____, todos servidores públicos o terceros relacionados; y los (nombre y cargos de los servidores de la Corte de Cuentas, que participan en la respectiva lectura); procedieron los últimos a dar lectura al borrador de informe, en cumplimiento al artículo 33 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República y Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Se hace constar que los asistentes a la esta reunión, presentaron documentación de descargo y comentarios por escrito sobre los hallazgos incorporados en el borrador de informe, la cual será analizada previa a emisión del informe final.

(De ser solicitado por los representantes de la entidad auditada, se incluirá el plazo concedido para la presentación de documentación de descargo y/o comentarios, según lo establecido en las Políticas Internas de Auditoría Gubernamental)

La presente acta únicamente constituye evidencia de que los convocados a la lectura del borrador de informe, estuvieron presentes en el acto.

Y no habiendo más que hacer constar, se da por terminada la presente acta, en su lugar de origen, a las _____ horas del día _____ del año dos mil ____, la cual se firma de conformidad.

(NOMBRES, CARGOS Y FIRMAS)

ANEXO 14. ESQUELA DE NOTIFICACIÓN

En (lugar y ciudad) _____, a las _____
_____ horas con _____ minutos
del día _____ del año dos mil _____.
NOTIFIQUE con las formalidades de Ley e hice entrega de la nota REF: _____,
emitida por la Dirección de Auditoría _____ de la Corte de
Cuentas de la República, con fecha _____ del presente año, mediante la
cual se comunican los resultados de la auditoría practicada a _____, por el
período del _____ al _____.

La notificación se hizo por medio de _____ (Nombre y Cargo) _____, quien para
constancia firma.

Notifiqué:

Notificado:

F. _____
(Nombre del de quien notifica)

F. _____
(Nombre, Firma y DUI de quien recibe la
nota)

ANEXO 15. MODELO DE REMISIÓN DE INFORME Y DE PAPELES DE TRABAJO A LA OFICINA DE RECEPCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE INFORMES DE AUDITORÍA

REF. _____
San Salvador, ____ de _____ de _____.

Licenciado (a)
Nombre
Jefe de la Unidad de Recepción y Distribución
de Informes de Auditoría
Oficina.

En cumplimiento al Art. 2 del Reglamento para la Remisión de Informes de Auditoría, remito el informe de auditoría (tipo de auditoría) practicada a (nombre de la entidad) al período del _____ al _____; anexo asimismo los papeles de trabajo que le corresponden, los cuales están ordenados en _____ legajos, numerados correlativamente del _____ al _____.

Atentamente,

Nombre y Firma del Director de Auditoría

(SE ELABORA ESTA NOTA CUANDO EL INFORME CONTIENE HALLAZGOS)

REF. _____
San Salvador, ____ de _____ de _____.

**Señores
Cámaras de Primera Instancia
Oficina.**

En cumplimiento al Art. 2 del Reglamento para la Remisión de Informes de Auditoría, remito el informe de auditoría (tipo de auditoría) practicada a (nombre de la entidad) al período del _____ al _____; anexo asimismo los papeles de trabajo que le corresponden, los cuales están ordenados en _____ legajos, numerados correlativamente del _____ al _____.

Atentamente,

Nombre y Firma del Director de Auditoría

(SE ELABORA ESTA NOTA CUANDO EL INFORME NO CONTIENE HALLAZGOS)

REF. _____
San Salvador, ____ de _____ de _____.

Licenciado (a)
Nombre
Director (a) Jurídico (a)
Oficina.

En cumplimiento al Art. 2 del Reglamento para la Remisión de Informes de Auditoría, remito el informe de auditoría (tipo de auditoría) practicada a (nombre de la entidad) al período del _____ al _____.

Atentamente,

Nombre y Firma del Director de Auditoría

ANEXO 16. PLAN GENERAL DE AUDITORÍA

INTRODUCCIÓN

La Corte de Cuentas de la República, basándose en los Arts. 30 numerales 4, 5 y 6 y 31 de su Ley; así como en el Plan de Auditoría de la Dirección _____, efectuará Auditoría (tipo de auditoría y nombre de la entidad a auditar)

Esta auditoría será desarrollada según las técnicas y procedimientos establecidos en las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República, verificando el cumplimiento de leyes, decretos, reglamentos y otras disposiciones legales aplicables a la entidad auditada.

1. ALCANCE DE LA AUDITORÍA OPERATIVA

Evaluar en forma integral la gestión administrativa, operativa y financiera desarrollada por (nombre de la Entidad) durante el período del _____ al _____, verificando, examinando y reportando sobre el cumplimiento de sus objetivos y metas, según sus planes e indicadores establecidos, su sistema de control interno, el cumplimiento de su función social y la debida satisfacción de los usuarios en la prestación del servicio.

2. OBJETIVO GENERAL

Realizar una evaluación constructiva y objetiva al proceso de gestión de la (nombre de la Entidad), con el fin de determinar el grado de economía, eficiencia, eficacia y efectividad con que se manejan los recursos físicos, financieros, técnicos, tecnológicos y su talento humano, los resultados obtenidos de sus planes, programas, proyectos, objetivos, metas, políticas y lo adecuado de sus sistemas de información.

3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 3.1 Constatar si se observa el debido cuidado en la administración de sus recursos, en términos de economía, es decir obteniendo las cantidades y calidades adecuadas al mínimo costo; eficiencia en la utilización de los recursos durante el proceso productivo y eficacia en el logro de los objetivos y metas propuestos.
- 3.2 Verificar el establecimiento y adecuado funcionamiento del sistema de control interno a nivel institucional.
- 3.3 Examinar la existencia de un sistema integrado de control de resultados, que garanticen permanentemente el cumplimiento de las estrategias, objetivos y metas establecidos.
- 3.4 Verificar si la entidad ha involucrado dentro de su proceso administrativo, los elementos que conforman la arquitectura organizacional y si se cumplen de manera razonable dichos elementos, como son: la concepción filosófica de la entidad, ideas rectoras (visión, misión, principios, valores y políticas), el desarrollo de teorías, métodos y herramientas, innovación en infraestructura y su estructura organizacional.
- 3.5 Determinar la existencia de un proceso de planificación estratégica coherente, que permita establecer un adecuado plan de trabajo, siendo sus componentes principales:
 - 3.5.1 Diagnóstico institucional, con relación a sus procesos principales.
 - 3.5.2 Establecimiento de los objetivos a nivel institucional y de los procesos.
 - 3.5.3 Metas.
 - 3.5.4 Financiamiento del plan (presupuesto, reformas presupuestarias y las disposiciones generales aplicables adoptadas por la máxima autoridad).

- 3.6 Determinar si en la ejecución de los procesos, se observan y acatan las leyes, reglamentos, políticas, normas y disposiciones aplicables a la entidad y si estos permiten acompañar e impulsar el plan de gestión.
- 3.7 Verificar que en el ejercicio de la gestión institucional, se garanticen los derechos de los usuarios y la prestación de los servicios en forma eficiente y en el momento apropiado.
- 3.8 Verificar si la Entidad genera y promueve una mayor cobertura, menores costos, tarifas, una mejor calidad y continuidad en la prestación del servicio.
- 3.9 Determinar la existencia de procedimientos y sistemas razonables de información, que le permitan a la entidad rendir cuenta plena del cumplimiento de su misión.
- 3.10 Cuando la auditoría sea financiera y de gestión, se debe incluir el siguiente objetivo: Expresar opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentada en los estados financieros emitidos por la entidad.

4. ENFOQUE GENERAL

Con el fin de ejecutar la auditoría operativa, de acuerdo con lo establecido en el alcance y sus objetivos, se ha determinado desarrollar el examen orientándolo hacia los siguientes factores y características:

- 4.1 Características del entorno de la organización
- 4.2 Normas que la regulan
- 4.3 Medio ambiente del sector de los diferentes servicios:
 - Marco competitivo para fomentar la eficiencia

- Regulación sobre la prestación de servicios y actividades, con el objetivo de evitar abusos y proteger al usuario.
 - Incidencia del sector privado y gubernamental para fortalecer la calidad y oportunidad en la prestación de los servicios.
 - Establecimiento de condiciones que propicien una buena gestión en un ambiente competitivo.
- 4.4 Ambiente externo: condiciones políticas, sociales, económicas y legislativas que afectan la gestión de la entidad auditada.
- 4.5 Clima Organizacional. Identidad de los servidores con la entidad, trabajo en equipo, satisfacción del público, importancia que se da al talento humano, liderazgo participativo, innovación y aprendizaje.
- 4.6 Análisis de las características de la organización
- 4.6.1 Arquitectura organizacional
- Ideas rectoras
 - Teoría, métodos y herramientas
 - Mejoras tecnológicas u operativas
 - Estructura organizacional.
- 4.6.2 Planificación
- Plan de trabajo
 - Presupuesto
- 4.6.3 Procesos
- Identificación de los principales procesos
 - Asignación y distribución de los recursos
 - Manuales de procedimientos
- 4.6.4 Conformación física de los recursos

4.6.5 Conformación financiera.

- Análisis de la conformación del presupuesto y de las fuentes de ingreso.
- Estados Financieros.

4.6.6 Desarrollo del talento humano

4.6.7 Sistemas de información

4.6.8 Sistema de control

- Control concurrente (en el proceso)
- Control previo
- Control posterior
- Autocontrol

4.6.9 Áreas claves o estratégicas de la entidad.

5. RESULTADOS DE LA AUDITORÍA

El propósito de la auditoría es proveer a la Corte de Cuentas de la República y a (nombre de la entidad) un Informe de Auditoría, que permita:

- Retroalimentar a (nombre de la entidad) en forma oportuna, para que se corrijan las deficiencias y se tome decisiones sobre su direccionamiento.
- Establecer las causas de desviación o del incumplimiento de los planes y presupuestos y recomendar alternativas de solución.
- Determinar el estado global de la entidad, los riesgos en sus operaciones, las debilidades y fortalezas, la formulación de recomendaciones concretas, que a corto, mediano y largo plazo permitan mejorar y fortalecer su gestión y asegurar la transparencia, objetividad e independencia del proceso de auditoría, dentro de un marco de costo beneficio.

6. FUNDAMENTO DE LA AUDITORÍA

La auditoría se ejecutará según lo establecido en las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

7. ESTRUCTURA DE LOS RESPONSABLES DE LA AUDITORÍA

Comité Técnico:

Director (a):

Subdirector(a):

Asesor Jurídico:

Equipo de Auditoría:

Supervisor:

Jefe de Equipo:

Auditores:

Cronograma de Trabajo

Contendrá:

- Actividades principales
- Período de ejecución por cada actividad
- Nombre del responsable de cada actividad.

ANEXO 17. METODOLOGÍA Y TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE INFORMACIÓN

METODOLOGIA DE ANALISIS DE INFORMACION

Para efectuar el análisis de una institución, es conveniente dividir el procedimiento en dos etapas:

- a) Investigación de la situación actual.
- b) Análisis de los datos recolectados.

INVESTIGACIÓN DE LA SITUACION ACTUAL

Consiste en la obtención de una fotografía de cómo está operando la entidad y consta de:

- Recopilación de información escrita sobre la entidad.
- Estudio de los niveles jerárquicos y de la distribución de la autoridad.
- Estudio de las funciones generales de cada unidad organizativa.
- Identificación de y análisis de los puestos claves en la organización
- Lista de deberes y actividades de las unidades clave.
- Identificación y análisis de procesos.
- Determinación y análisis de cargas de trabajo.
- Determinación de controles establecidos.
- Procedimientos de comunicación.

ANALISIS Y CRÍTICA DE LOS DATOS RECOLECTADOS

- Análisis y agrupación de funciones según secciones y departamentos.
- Estudio de la delegación de autoridad.

- Análisis de la distribución de actividades por departamentos, secciones y puestos.
- Análisis del flujo de trabajo (procesos).
- Análisis del flujo de la comunicación.
- Análisis de los controles actuales.
- Luego de efectuado el estudio de la situación actual de la entidad y de analizado los datos recopilados, se determinará lo siguiente:
 - a) Objetivos de la entidad, haciendo mención si están o no definidos por escrito.
 - b) Agrupación de funciones.
 - c) Identificación de problemas, hechos y deficiencias.
 - d) Distribución de la carga de trabajo por departamento, secciones y puestos.
 - e) Existencia de procesos debidamente identificados.
 - f) Líneas de comunicación interna y externa.
 - g) Alternativas de solución a los problemas o deficiencias identificadas.

TECNICAS DE ANALISIS QUE PODRIAN UTILIZARSE

1. Organigramas. Constituyen la representación gráfica de la estructura de la entidad y sirven para proporcionar información sobre éstas y como instrumento de análisis.
2. Diagramas de flujo sobre operaciones. Constituyen la representación gráfica de los pasos que sigue un proceso para obtener los resultados o productos establecidos.

Es una representación gráfica de qué, quién, cuándo, dónde y para qué se hace algo. Expresa además, las distintas operaciones que componen un procedimiento o parte de él, estableciendo formas, situaciones, hechos, movimientos, etc., generalmente mediante símbolos convencionales.

La herramienta de la flujogramación, no solamente traza un proceso en sí mismo, sino que expresa gráficamente las instrucciones que deben seguirse en las tareas a desarrollar; al

preparar el diagrama de flujo el auditor llegar a conocer a fondo los pormenores del proceso analizado, permitiendo el estudio de cada elemento y su relación con los demás.

Si la entidad sujeta de auditoría cuenta con un diagrama de procesos, la labor del auditor será la de recorrer el proceso establecido en los documentos de la entidad, como mecanismo facilitador para hacer el levantamiento de lo que realmente se hace, pues al auditor evalúa lo que la entidad hace por encima de lo que la entidad establece en sus manuales o procesos oficiales.

En caso que la entidad, no cuente con estos documentos técnicos, el equipo de auditores podrá elaborarlos, a fin de obtener una mayor comprensión de cómo están operando.

3. Manuales de Organización

Son documentos en los que se establecen las políticas, reglas, procedimientos y la información general que sirve para orientar y uniformar la conducta de los servidores de las distintas áreas de la institución.

4. Cuadro de distribución de actividades

Son formatos en los que se detallan secuencialmente las actividades de un Departamento o Sección, para analizar cuáles de ellas realiza cada empleado y especifica las horas que éste dedica a su labor o actividad, con el fin de analizar si la distribución es correcta o necesita mejorarse.

ANEXO 19. CONTENIDO DE INFORME DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA
DIRECCIÓN DE AUDITORIA _____

INFORME DE AUDITORIA DE GESTION

A (NOMBRE DE LA ENTIDAD) POR EL PERÍODO
DEL ____ AL ____.

SAN SALVADOR, ____ DE _____

INDICE

1. Resumen ejecutivo
2. Párrafo introductorio
3. Objetivos y alcance de la auditoría
4. Principales realizaciones y logros
5. Resultados de la auditoría por proyectos
6. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría
7. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores
8. Recomendaciones de auditoría.

CONTENIDO DEL INFORME:

1. Resumen Ejecutivo

Se debe preparar un extracto de los resultados de la auditoría, el que debe dirigirse al titular de la entidad y contendrá: Párrafo introductorio, donde se identifique el tipo de auditoría, el nombre de la entidad y el período auditado; una breve descripción de las observaciones y las recomendaciones en su caso y los resultados del seguimiento de las auditorías anteriores. Dicho resumen incluirá fecha de elaboración y será suscrito por el Director de Auditoría correspondiente.

2. Párrafo introductorio

El informe será dirigido a la máxima autoridad y contendrá un párrafo introductorio, donde se mencione el tipo de auditoría realizada, el nombre de la entidad audita, el período auditado y la base legal, que faculta a la Corte de Cuentas de la República, para realizar la auditoría.

3. Objetivos y alcance de la auditoría

En este apartado se describe el objetivo y el alcance planteados en el Plan General de Auditoría.

4. Principales realizaciones y logros

De la entidad:

Se detallarán las actividades que haya desarrollado la entidad durante el período auditado, para mejorar la satisfacción de los usuarios, así como las mejoras en la calidad de los servicios que presta.

Se considerarán logros, aquellos que la entidad haya alcanzado, con los mismos recursos asignados.

Logros de la Auditoría:

Si durante el desarrollo de la auditoría, se comunicaron deficiencias y la entidad auditada realizó esfuerzos significativos por superarlas, deberá reflejarse en este apartado.

5. Resultados de la auditoría por proyectos

Es la parte del informe de mayor importancia, ya que es donde se describen los resultados, estructurándose de la siguiente manera, según la cantidad de proyectos evaluados:

1.1 Nombre del proyecto

1.1.1 Hallazgos del proyecto

1.1.2 Conclusión del proyecto

1.2 Nombre del proyecto

1.2.1 Hallazgos del proyecto

1.2.2 Conclusión del proyecto

6. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría

Se incorporarán en el informe los resultados del análisis de los informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría, según sea el caso, incorporando los hallazgos que los referidos informes contengan y estén sustentados con la respectiva evidencia, después de haber sido sometidos al proceso de análisis, evaluación y comprobación. Si del análisis de dichos informes resulta que no existen observaciones que merezcan ser incorporadas en nuestro informe, se hará mención de ello en este apartado.

7. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores

En este numeral se deberá incluir el resultado del seguimiento realizado a las recomendaciones presentadas en informes de auditoría anteriores que no hayan sido objeto de seguimiento. Los resultados de este procedimiento deberán ser comunicados durante la fase de planificación, por lo que en este párrafo se debe hacer mención de la fecha en que se dieron a conocer los resultados del seguimiento. Si la administración dio cumplimiento a las recomendaciones objeto de recomendaciones, se hará mención en este párrafo. Por las recomendaciones no cumplidas se elaborará un hallazgo de auditoría, siguiendo los lineamientos establecidos en las Políticas Internas de Auditoría Gubernamental.

8. Recomendaciones de auditoría

De existir recomendaciones que brinden un valor agregado de los servicios de auditoría, se deben incluir en este apartado.

ANEXO 20. INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA Y DE GESTIÓN

CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA
DIRECCIÓN DE AUDITORIA _____

INFORME DE AUDITORIA FINANCIERA Y DE GESTION

A (NOMBRE DE LA ENTIDAD) POR EL PERÍODO
DEL _____ AL _____.

SAN SALVADOR, _____ DE _____

INDICE

1. Resumen ejecutivo
2. Párrafo introductorio
3. Objetivos y alcance de la auditoría
4. Principales realizaciones y logros
5. Resultados de la auditoría por proyectos
6. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría
7. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores
8. Recomendaciones de auditoría.

CONTENIDO DEL INFORME:

1. Resumen Ejecutivo

Además de incluir los aspectos contenidos en el resumen ejecutivo del informe de auditoría de gestión (Anexo 19) se debe agregar el tipo de opinión del dictamen.

2. Párrafo introductorio

Será conforme a lo expresado en el anexo 19.

3. Objetivos y alcance de la auditoría

Estará determinado por lo que se expresó en el plan general de auditoría.

4. Principales realizaciones y logros

Será conforme lo expresado en el anexo 19.

5. Resultado de la auditoría por proyectos

Además de incluir los aspectos contenidos en el anexo 19, se debe agregar el proyecto de gestión financiera, el cual será presentado como proyecto No.1, debiendo contener el dictamen, informe de control interno e informe de cumplimiento de leyes, relacionados con el análisis de los aspectos financieros.

Los numerales 6, 7 y 8, serán desarrollados conforme al anexo 19.

ANEXO 21. CONTENIDO DE INFORME DE EXAMEN ESPECIAL

CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA
DIRECCIÓN DE AUDITORIA _____

INFORME DE EXAMEN ESPECIAL

A (NOMBRE DE LA ENTIDAD)
DEL _____ AL _____ .

SAN SALVADOR, _____ DE _____

INDICE

CONTENIDO	PAG.
I Antecedentes del examen	
II Objetivos del examen	
III Alcance y resumen de los procedimientos aplicados	
IV Resultados del examen	
V Conclusiones (Según las circunstancias del caso)	
VI Recomendaciones	

ANEXO 22. DICTAMEN LIMPIO**II. ASPECTOS FINANCIEROS****II.1 INFORME DE LOS AUDITORES****Señor (a)**

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año _____. Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los Estados Financieros antes mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año _____, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, los cuales se han aplicado uniformemente durante el período auditado, en relación con el período precedente.

Lugar y fecha

DIOS UNION LIBERTAD**Firma****Director de Auditoría _____**

ANEXO 23. DICTAMEN CON SALVEDAD

II. ASPECTOS FINANCIEROS

II.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año _____. Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Como resultado de la auditoría, encontramos las siguientes observaciones:

En nuestra opinión, excepto por lo expresado en el párrafo anterior, los Estados Financieros mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año _____, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, los cuales se han aplicado uniformemente durante el período auditado, en relación con el período precedente.

Lugar y fecha

DIOS UNION LIBERTAD

Firma

Director de Auditoría _____

ANEXO 24. DICTAMEN ADVERSO

II. ASPECTOS FINANCIEROS

II.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año _____. Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Al realizar nuestra auditoría encontramos que al 31 de diciembre de _____ la Entidad no registró la cantidad de _____ correspondiente a _____; asimismo, las cuentas _____, están sobreestimadas en \$ _____, al haber considerado en ese período intereses que se devengarán en ejercicios futuros. Estas prácticas no son concordantes con principios de contabilidad gubernamental, han tenido el efecto de incrementar inapropiadamente los resultados de las operaciones del ejercicio _____ en \$ _____ y distorsionan la situación financiera de la entidad al término de dicho año.

En nuestra opinión, debido a lo expresado en el párrafo anterior, los Estados Financieros examinados, no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año _____, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda.

Lugar y fecha

DIOS UNION LIBERTAD

Firma

Director de Auditoría _____

ANEXO 25. INFORME SOBRE ASPECTOS DE CONTROL INTERNO

III. ASPECTOS DEL CONTROL INTERNO

III.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año ____ y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y desarrollemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable sobre si los Estados Financieros, están libres de distorsiones significativas.

Al planificar y ejecutar la auditoría a (nombre de la entidad), tomamos en cuenta el Sistema de Control Interno, con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, para expresar una opinión sobre los Estados Financieros presentados y no con el propósito de dar seguridad sobre dicho Sistema.

La Administración de (nombre de la entidad), es responsable de establecer y mantener el Sistema de Control Interno. Para cumplir con esta responsabilidad, se requiere de estimaciones y juicios de la Administración para evaluar los beneficios esperados y los costos relacionados con las Políticas y Procedimientos de Control Interno. Los objetivos de un Sistema de Control Interno son: Proporcionar a la Administración afirmaciones razonables, no absolutas de que los bienes están salvaguardados contra pérdidas por uso o disposiciones no autorizadas y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización de la Administración y están documentadas apropiadamente. Debido a limitaciones inherentes a cualquier Sistema de Control Interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. Además, la proyección de cualquier evaluación del Sistema a períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos sean inadecuados, debido a cambios en las condiciones o a que la efectividad del diseño y operación de las Políticas y Procedimientos pueda deteriorarse.

Identificamos ciertos aspectos que involucran el Sistema de Control Interno y su operación que consideramos son condiciones reportables de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental. Las condiciones reportables incluyen aspectos que llaman nuestra atención con respecto a deficiencias significativas en el diseño u operación del Sistema de Control Interno que, a nuestro juicio, podrían afectar en forma adversa la capacidad de la Entidad para registrar, resumir y reportar datos financieros

consistentes con las aseveraciones de la Administración en los Estados de Situación Financiera, de Rendimiento Económico, de Flujo de Fondos, y de Ejecución Presupuestaria.

Las condiciones reportables en el Sistema de Control Interno son las siguientes:

Una falla importante es una condición reportable, en la cual el diseño u operación de uno o más de los elementos del Sistema de Control Interno no reduce a un nivel relativamente bajo, el riesgo de que ocurran errores o irregularidades en montos que podrían ser significativos y no ser detectados por los empleados, dentro de un período, en el curso normal de sus funciones.

Además identificamos otros aspectos que involucran al Sistema de Control Interno y su operación, los cuales hemos comunicado a la administración en carta de gerencia de fecha _____.

Nuestra revisión del Sistema de Control Interno no necesariamente identifica todos los aspectos de control interno que podrían ser condiciones reportables y, además, no necesariamente revelaría todas las condiciones reportables que son también consideradas fallas importantes, tal como se define en el párrafo anterior.

Lugar y fecha

DIOS UNION LIBERTAD

Firma
Director de Auditoría _____

ANEXO 26. INFORME SOBRE ASPECTOS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS APLICABLES

IV. ASPECTOS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS APLICABLES

IV.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de Ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año _____ y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen del cumplimiento con leyes, regulaciones, contratos, políticas, procedimientos y otras normas aplicables a (nombre de la entidad), cuyo cumplimiento es responsabilidad de la Administración. Llevamos a cabo pruebas de cumplimiento con tales disposiciones; sin embargo, el objetivo de nuestra auditoría a los Estados Financieros, no fue proporcionar una opinión sobre el cumplimiento general con las mismas.

Los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento revelaron las siguientes instancias significativas de incumplimiento, las cuales no tienen efecto en los Estados Financieros del período antes mencionado, de (nombre de la entidad), así:

Excepto por lo descrito anteriormente, los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento legal indican que, con respecto a los rubros examinados, (nombre de la entidad) cumplió, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones. Con respecto a los rubros no examinados nada llamó nuestra atención que nos hiciera creer que (nombre de la entidad auditada) no haya cumplido, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones.

Lugar y fecha.

DIOS UNION LIBERTAD

Firma

Director de Auditoría _____