

HOSPITAL NACIONAL DE LA MUJER  
"DRA. MARIA ISABEL RODRIGUEZ"  
UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA



MANUAL DE AUDITORIA INTERNA  
2017

ELABORADO	APROBADO
	
Lic. César Augusto Miranda De la Cruz Auditor Interno	Dra. Adelaida Trejo de Estrada Directora 02 JUL 2017

# Índice

INTRODUCCIÓN .....	1
TITULO I. GENERALIDADES .....	2
CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES .....	2
1.1    Fundamento legal.....	2
1.2    Alcance.....	3
1.3    Objetivos del manual.....	3
1.4    Generalidades de la auditoría.....	3
1.5    Funciones de auditoría interna.....	5
TITULO II. ASPECTOS GENERALES DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA INTERNA.....	5
CAPITULO I. NORMAS APLICABLES AL AUDITOR. ....	5
1.1    Integridad y Valores Éticos. ....	5
1.2    Capacidad Profesional. ....	6
1.3    Independencia y Objetividad.....	6
1.4    Diligencia y Debido Cuidado Profesional.....	6
1.5    Confidencialidad. ....	7
CAPITULO III. ADMINISTRACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA INTERNA.....	7
3.1    Elaboración del plan anual de trabajo.....	7
3.2    Contenido del plan anual de trabajo. ....	8
3.3    Modificación del plan anual de trabajo.....	10
3.4    Comunicación del plan anual de trabajo.....	10
3.5    Administración de recursos.....	11
3.6    Políticas y procedimientos.....	11
3.7    Coordinación.....	12

3.8	Informes a la Máxima Autoridad de la entidad.....	12
3.9	Gestión de riesgos.....	12
3.10	Control.....	14
CAPITULO IV. PARTICIPACIÓN DE PROFESIONALES O ESPECIALISTAS EN LA AUDITORÍA INTERNA.....		
		15
4.1	Acuerdo con el profesional o especialista.....	15
4.2	Evaluación de la adecuación del trabajo del profesional o especialista.....	16
TITULO III. PROCESO DE AUDITORÍA.....		
		16
CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES.....		
		16
1.1	Procedimientos de auditoría.....	17
1.1.1	Procedimientos o pruebas de cumplimiento.....	17
1.1.2	Procedimientos o pruebas sustantivas.....	18
1.1.3	Procedimientos o pruebas de doble propósito.....	21
1.1.4	Procedimientos generales.....	21
1.1.5	Relación del nivel de confianza en el Control Interno con los procedimientos de auditoría.....	21
1.1.6	Consideraciones para elaborar procedimientos en auditorías de gestión.....	22
1.2	Documentos de auditoría.....	23
1.3	Referencias.....	25
1.4	Marcas de auditoría.....	25
1.5	Formulación y almacenamiento de los documentos de auditoría.....	25
1.6	Archivos.....	26
1.7	Responsabilidad y custodia de los documentos de auditoría.....	26
1.8	Asignación de recursos para el trabajo.....	27
CAPITULO II. FASE DE PLANIFICACIÓN.....		
		27
2.1	Programa de planificación.....	28

2.2	Antecedentes de la auditoría. ....	29
2.3	Conocimiento y comprensión del área, proceso o aspecto a examinar.....	30
2.3.1	Objetivos de la unidad organizativa o actividad.....	30
2.3.2	Entrevistas con el personal.....	31
2.3.3	Análisis de elementos operativos y estratégicos (Aplica para Auditoría de aspectos operacionales o de gestión).....	31
2.3.4	Análisis de información financiera y de presupuesto.....	38
2.3.5	Disposiciones legales y técnicas aplicables.....	38
2.3.6	Análisis y actualización del archivo permanente.....	39
2.3.7	Diagnóstico del área, proceso a aspecto a examinar. ....	39
2.4	Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno.....	39
2.5	Identificación de Riesgos significativos. ....	44
2.6	Seguimiento a recomendaciones de informes de auditorías anteriores. ....	46
2.7	Determinación de la estrategia de la auditoría. ....	48
2.7.1	Determinación de los objetivos de la auditoría.....	48
2.7.2	Determinación del alcance de la auditoría.....	50
2.7.3	Determinación del riesgo de auditoría.....	51
2.7.4	Determinación de indicadores de gestión a evaluar. (Solo aplica para auditoría de aspectos operacionales o de gestión) .....	56
2.7.5	Identificación de áreas o actividades a examinar.....	63
2.7.6	Enfoque de auditoría.....	64
2.7.7	Enfoque de muestreo. ....	65
2.8	Administración del trabajo. ....	68
2.9	Memorando de Planificación.....	69
2.10	Programa de auditoría.....	69
	CAPITULO III. FASE DE EJECUCIÓN.....	70

3.1	Plan de muestreo.....	71
3.2	Evidencia de auditoría. ....	84
3.2.1	Atributos de la evidencia. ....	85
3.2.2	Clasificación de la evidencia. ....	85
3.2.3	Técnicas para la recolección de evidencia.....	86
3.3	Ejecución de procedimientos de auditoría.....	91
3.4	Comunicación de resultados preliminares. ....	91
3.5	Análisis de comentarios de la Administración.....	92
3.6	Hallazgos de auditoría. ....	93
	CAPITULO IV. FASE DE INFORME.....	95
4.1	Borrador de Informe de Auditoría.....	96
4.2	Convocatoria a lectura de Borrador de Informe. ....	98
4.3	Lectura de Borrador de Informe.....	99
4.4	Análisis de comentarios de la Administración.....	99
4.5	Informe de Auditoría. ....	99
4.6	Resumen ejecutivo .....	100
	TITULO IV. DISPOSICIONES FINALES.....	101
	CAPITULO I. VIGENCIA DEL MANUAL INSTITUCIONAL DE AUDITORÍA INTERNA DEL HOSPITAL NACIONAL DE LA MUJER.....	101
	ANEXOS .....	102

## **INTRODUCCIÓN.**

La Unidad de Auditoría Interna del Hospital Nacional de la Mujer “Dra. María Isabel Rodríguez” es una unidad organizativa que tiene plena independencia funcional, bajo la dependencia directa de la Dirección del Hospital; efectúa auditoría de las operaciones, actividades y programas del Hospital, atendiendo el mandato legal establecido en el artículo 34 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

Para la práctica de la actividad de auditoría interna, se ha elaborado el presente Manual, que constituye una herramienta técnica para guiar el ejercicio de la función de auditoría.

Este Manual se ha elaborado considerando el Reglamento que contiene las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental (NAIG), el cual establece regulaciones de carácter general para la práctica de la Auditoría Interna Gubernamental y el Manual de Auditoría Interna del Sector Gubernamental (MAIG) que contiene las directrices generales para orientar a los Auditores Internos Gubernamentales en la unificación de criterios para el desempeño de sus funciones, por consiguiente, no pretende sustituir el juicio profesional y experiencia.

El Manual de Auditoría Interna del Hospital Nacional de la Mujer “Dra. María Isabel Rodríguez”, desarrolla el contenido de las NAIG que abarca temas relacionados en las Normas generales: Normas aplicables al auditor, Administración de la actividad de Auditoría Interna, Participación de profesionales o especialistas en la actividad de Auditoría Interna; y en las Normas específicas: Aspectos generales de Auditoría Interna y las fases del proceso de auditoría: Planificación, ejecución e informe; además se incluyen para efectos ilustrativos, formatos y ejemplos a considerar en el desarrollo de actividades de auditoría, los cuales se encuentran sujetos a modificación, según las necesidades.

Se excluyen de este Manual, los siguientes aspectos desarrollados en las Normas Generales de las NAIG: Estatuto de Auditoría Interna y las Políticas. Dichos documentos se elaboran como documento independiente del presente Manual; Aseguramiento y Mejora de la Calidad en la Auditoría y Comité de Auditoría. Ambos se excluyen por no ser de aplicación para esta Unidad de Auditoría Interna.

## **TITULO I. GENERALIDADES.**

### **CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES.**

#### **1.1 Fundamento legal.**

El presente manual, tiene su fundamento legal en las siguientes disposiciones:

El artículo 203 del Reglamento que contiene las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental (NAIG), establece: “Para la aplicación de las presentes Normas, la Corte, emitirá con carácter general, el Manual de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, para que las unidades de auditoría interna de las entidades y organismos del sector público, elaboren su manual, de acuerdo a sus necesidades”.

El Manual de Auditoría Interna del Sector Gubernamental (MAIG), en el Título IV Disposiciones Finales, Capítulo I. Emisión y vigencia del Manual Institucional de Auditoría Interna, establece: “A partir de la fecha en que el Presidente de la Corte de Cuentas de la República, emita el presente Manual, los Auditores Internos de las entidades y organismos del sector público, sujetos a la jurisdicción de esta Corte, cuentan con un plazo de un año para elaborar el Manual de Auditoría Interna Institucional, de acuerdo a las necesidades, naturaleza y características particulares de su Institución”.

Circular Externa No. 01/2016 de fecha 01 de junio del 2016, emitida por el Presidente de la Corte de Cuentas de la República, que contiene las Disposiciones para la elaboración, actualización y aprobación del Manual de Auditoría Interna Institucional de las Entidades del Sector Público.

Circular Externa No. 02/2017 de fecha 22 de mayo de 2017, que se refiere a Procedimientos para la aprobación y remisión del Manual de Auditoría Interna Institucional.

## **1.2 Alcance.**

El presente manual constituye la herramienta técnica a ser aplicada en la realización de actividades de auditoría.

## **1.3 Objetivos del manual.**

### **Objetivo General.**

Disponer de una herramienta técnica de aplicación práctica, que guíe el desarrollo del trabajo de auditoría interna, en concordancia con las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental.

### **Objetivos Específicos.**

- Disponer de una herramienta técnica de consulta sobre aspectos relativos al ejercicio de la auditoría interna gubernamental.
- Facilitar la aplicación de las Normas Generales y Específicas contenidas en las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

## **1.4 Generalidades de la auditoría.**

De acuerdo a lo establecido en el Art. 30 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, 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, el cumplimiento de objetivos y metas.

El Art. 31 de la misma Ley, establece que la auditoría gubernamental será interna cuando la practiquen las unidades administrativas pertinentes de las entidades y organismos del sector público y que el análisis o revisión puntual de cualquiera de los numerales antes detallados se denomina Examen Especial.



Considerando que el trabajo de las Unidades de Auditoría Interna se enfoca a determinadas áreas o aspectos específicos, el mismo se relaciona con la definición de examen especial, por lo que no es posible emitir una opinión sobre las cifras de los estados financieros.

Entre los aspectos que pueden examinarse, se encuentran los siguientes:

- Uno o varios componentes de los Estados Financieros, tales como: Existencias Institucionales, Inversiones en Bienes de Uso, Gastos en Personal, Gastos en Bienes de Consumo y Servicios.
- Actividades o procesos operativos y/o administrativos, tales como: Contrataciones, remuneraciones, adquisición y contratación de bienes y servicios, existencias en Almacén y bodegas, Servicios Generales, uso de ropa hospitalaria, uso de insumos médicos y no médicos, etc.
- Programas.
- Contratos.
- Aspectos operacionales o de gestión.

Cuando la auditoría se refiera a aspectos operacionales o de gestión, esta consistirá en el examen y evaluación de la gestión realizada por el área auditada, respecto al proceso o aspecto examinado, para determinar según corresponda, la eficacia, eficiencia, efectividad, excelencia, equidad y economía, en el cumplimiento de objetivos, metas o productos.

La auditoría a las TIC's puede orientarse a uno o varios de los siguientes enfoques:

- a. Seguridad: Evalúa la seguridad implementada en los sistemas de información, con la finalidad de mantener la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información.
- b. Información: Se enfoca en el examen de la estructura, integridad y confiabilidad de la información gestionada por el sistema de información.
- c. Infraestructura tecnológica: Evalúa la correspondencia de los recursos tecnológicos en relación a los objetivos previstos.
- d. Software de Aplicación: Se enfoca en evaluar la eficacia de los procesos y controles inmersos en el software de aplicación y que el diseño conceptual de éste cumpla con el ordenamiento normativo aplicable.

- e. Comunicaciones y Redes: Evalúa la confiabilidad y desempeño del sistema de comunicación para mantener la disponibilidad de la información.

El proceso de Auditoría comprende las siguientes fases:

- a. Planificación
- b. Ejecución
- c. Informe

### **1.5 Funciones de auditoría interna.**

Las funciones de auditoría interna, corresponden al Jefe de la Unidad de Auditoría Interna y comprende, entre otras, los procedimientos relativos a la elaboración del Plan Anual de Trabajo, la realización de las fases del proceso de auditoría: Planificación, ejecución e informe.

## **TITULO II. ASPECTOS GENERALES DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA INTERNA.**

### **CAPITULO I. NORMAS APLICABLES AL AUDITOR.**

Este capítulo aborda las normas aplicables al auditor, cuyo cumplimiento es esencial para el ejercicio de la actividad de auditoría interna, pues describe las normas de comportamiento y guía la conducta ética del personal que ejerce la auditoría interna.

#### **1.1 Integridad y Valores Éticos.**

Se debe demostrar compromiso con la integridad y valores éticos aplicando estándares de conducta, particularmente cuando se enfrenten a situaciones en que se puedan comprometer la integridad y valores éticos, manteniendo una actitud propositiva y de respeto frente al auditado y demás personas con quienes interactúan.

La integridad de los auditores establece confianza y consiguientemente, provee la base para confiar en su juicio.

### **1.2 Capacidad Profesional.**

Se debe aplicar el conocimiento, aptitudes y experiencia necesarios al desempeñar las actividades de auditoría interna, y mejorar continuamente sus habilidades, efectividad y calidad de servicios.

### **1.3 Independencia y Objetividad.**

La actividad de auditoría interna debe ser independiente actuar con objetividad profesional al reunir, evaluar y comunicar información sobre el área, proceso o aspecto examinado, debiendo evaluar todas las circunstancias relevantes y formar sus juicios libre de intereses personales o externos.

El personal de auditoría interna, no debe intervenir en asuntos en que se vea afectada su independencia u objetividad; un formato de Declaración de Independencia, se muestra en **Anexo No. 1**. Esta declaración se presentará anualmente a la Máxima Autoridad, debiendo informar oportunamente cualquier cambio en los aspectos declarados, que afecten la independencia del ejercicio de la auditoría interna.

### **1.4 Diligencia y Debido Cuidado Profesional.**

Los auditores deben cumplir las tareas asignadas con la diligencia y el cuidado profesional adecuado, sin que ello implique infalibilidad.

El auditor debe estar alerta a los riesgos materiales que pueden afectar los objetivos, las operaciones o los recursos; sin embargo, los procedimientos de auditoría llevados a cabo con el debido cuidado profesional, no garantizan que todos los riesgos materiales sean identificados.

El auditor ejerce el debido cuidado profesional, al considerar:

- El alcance necesario para lograr los objetivos del trabajo.

- La complejidad relativa y la significatividad de los asuntos a los cuales se aplican procedimientos de auditoría.
- La probabilidad de errores materiales, fraude o incumplimiento.
- El costo de aseguramiento en relación con los beneficios potenciales.

### **1.5 Confidencialidad.**

Se debe respetar el valor y la propiedad de la información que reciben y no divulgar información sin la debida autorización a menos que exista una obligación legal o profesional para hacerlo.

Se deberá ser prudente en el uso y protección de la información obtenida en el transcurso de su trabajo y no deben utilizar la información para lucro personal o que de alguna manera fuera contraria a la ley o en detrimento de los objetivos legítimos y éticos de la entidad.

## **CAPITULO III. ADMINISTRACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA INTERNA.**

En este capítulo se desarrollan lineamientos—para elaborar el Plan Anual de Trabajo en cumplimiento a la Ley de la Corte de Cuentas de la República, a ser presentado en el plazo establecido en dicha, e informar por escrito en forma inmediata sobre cualquier modificación que se le hiciere.

### **3.1 Elaboración del plan anual de trabajo.**

Previo a la elaboración del Plan Anual de Trabajo, puede considerarse lo siguiente:

- a. El Plan Estratégico del Hospital, para guardar consistencia con las metas institucionales.
- b. Los objetivos estratégicos de la Institución, para considerarlos en el establecimiento de los objetivos del plan anual.
- c. Comprender el rol principal de la Institución, para identificar las actividades claves en el cumplimiento de su misión y objetivos, a efectos de considerarlas en la programación anual.

- d. Conocer la gestión y evaluación del riesgo Institucional, por parte de la administración, para identificar áreas de riesgo.
- e. El plan anual se orientará a las áreas de mayor riesgo, no obstante puede incluir unidades con menor nivel de riesgo, para darles cobertura y confirmar que sus riesgos no han cambiado.
- f. De no estar identificados los riesgos institucionales, se puede realizar análisis del entorno, para detectar Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas de la Institución u otra técnica aplicable, para priorizar las actividades de Auditoría Interna.
- g. Analizar la adecuación y eficacia de los controles internos, basado en el resultado de evaluaciones en auditorías anteriores.
- h. Considerar los resultados de las auditorías realizadas, así como el cumplimiento de las recomendaciones según resultado del seguimiento, para identificar procesos o actividades críticas a ser consideradas en el Plan Anual.

Adicionalmente, al formular el plan anual de trabajo, se consideraran actividades que consumen recursos, tales como: vacaciones, capacitaciones, entre otros. Lo anterior implica que, previo a la determinación de los recursos requeridos para ejecutar los trabajos de auditoria, deberá calcular los días hábiles disponibles del personal de auditoría interna. Esto es, tomar el tiempo total por año y descontar vacaciones, descansos remunerados, permisos laborales, días festivos, tiempos de capacitación, comisiones programadas y tener una disponibilidad de tiempo para imprevistos, lo cual define el tiempo hábil que realmente será aplicado a los trabajos de auditoría.

Luego se deberá asignar el tiempo suficiente para cubrir todos los trabajos de auditoría o informes que ordena la Ley o alguna normativa específica, por ejemplo, elaboración del plan anual de trabajo de auditoría interna, seguimiento a las recomendaciones de informes de auditoría. Descontados los tiempos anteriores, el tiempo y el recurso humano restante es el que se puede asignar a la ejecución del plan anual de auditorías basado en riesgos.

### **3.2 Contenido del plan anual de trabajo.**

El Plan Anual de Trabajo de Auditoría Interna, debe orientarse a alcanzar los objetivos establecidos y definir claramente las acciones que se ejecutarán.

Consigna las auditorías y la atención a requerimientos a realizar durante el año, se debe considerar dentro del plan anual de trabajo, el seguimiento a las

recomendaciones de auditoría emitidas por las Firms Privadas de Auditoría, la Corte de Cuentas de la República y Auditoría Interna del Ministerio de Salud (cuando se tenga accesos a los informes emitidos).

**a. Visión, misión, principios y valores de auditoría interna.**

Las ideas rectoras de Auditoría Interna deben ser definidas considerando hacia donde enfocarán sus esfuerzos para lograr lo que desea ser en el futuro, tomando en cuenta la finalidad que tiene dicha unidad; las actividades que hace para cumplir con la misión y visión; principios y valores aplicables al desempeño de sus funciones.

**b. Definición de objetivos.**

Los objetivos del Plan Anual de Trabajo de Auditoría Interna, deben estar enfocados al cumplimiento de las funciones principales que ésta realiza, considerando la optimización de los recursos humanos, técnicos, materiales y financieros.

**c. Riesgos a considerar en el plan.**

Se describen las evaluaciones realizadas y los resultados obtenidos de las consideraciones previas a la elaboración del plan, las cuales permitirán identificar y priorizar las áreas que tienen mayor exposición al riesgo y que se consideran para definir los exámenes a programar en el plan anual.

Sobre la base de la identificación de riesgos elaborado por la Administración se tomará en cuenta los riesgos significativos, no obstante, en caso que la entidad no cuente con dicho documento, el auditor puede identificar el universo de áreas auditables y evaluar el riesgo de cada una de ellas; los resultados de las auditorías anteriores y las recomendaciones pendientes de cumplir, determinadas como resultado del seguimiento respectivo.

**d. Estructura Organizativa de la Unidad, recursos**

Se establecerá la estructura de la Unidad de Auditoría Interna, estableciendo los recursos con los que cuenta, para el desarrollo del Plan de Trabajo.

**e. Plan de desarrollo continuo**

En este apartado, se establecerá el plan de capacitaciones para el personal de la unidad, el cual estará enfocado con aspectos técnicos del quehacer de la unidad.

**f. Programación de auditorías.**

Para determinar las auditorías a programar, además de las áreas de mayor riesgo, se debe estimar un porcentaje de actividades de auditoría no programadas originadas por requerimientos institucionales o de entidades externas.

Las metas o acciones a ejecutar deben ser enfocadas a los aspectos más importantes de la Institución, para lograr una mayor cobertura de la estructura organizativa y al logro de los objetivos definidos.

El Auditor Interno debe detallar las auditorías a ejecutar, incorporando un cronograma de las actividades a desarrollar, describiendo al menos los siguientes elementos: área, proceso o aspecto a examinar, unidad de medida, recursos a utilizar, definición del tiempo en que se realizaran, Programa de capacitación y cuando sea necesario, describir la necesidad de contratar especialistas para el desarrollo de alguna auditoría programada, por no contar con personal que tenga las habilidades y conocimiento técnico apropiado para ejecutarlo.

En **Anexo N° 2** se presenta modelo de Plan Anual de Trabajo de Auditoría Interna.

**3.3 Modificación del plan anual de trabajo.**

Se podrán realizar modificaciones al Plan Anual de Trabajo de la unidad, de acuerdo a las necesidades que vayan resultando en el transcurso del año, debiendo comunicar a la Máxima Autoridad, para su conocimiento y a la Corte de Cuentas de la República en cumplimiento a lo establecido en la Ley.

**3.4 Comunicación del plan anual de trabajo.**

El Plan Anual de Trabajo debe ser comunicado a la Máxima Autoridad de la Hospital, a fin de obtener de parte de ésta, el apoyo para proveer de los recursos

necesarios y el respaldo ante los auditados para la realización de las auditorías programadas, y dar a conocer las posibles implicaciones o impactos que conllevaría una limitación en los recursos solicitados.

### **3.5 Administración de recursos.**

Para programar la cantidad de auditorías a ejecutar en el año, se debe considerar, la cantidad de personal con que cuenta, la cobertura que puede dar con éste y la factibilidad financiera para que la Máxima Autoridad proporcione recursos adicionales.

### **3.6 Políticas y procedimientos.**

El Jefe de Auditoría Interna, debe elaborar las políticas a seguir para la orientación de la auditoría, las cuales deben promover consistencia en la calidad del trabajo realizado.

La aplicación de políticas y procedimientos, deben asegurar lo siguiente:

- El logro de los objetivos de la auditoría.
- Que las auditorías y otros trabajos, se realicen profesionalmente y de acuerdo a los requisitos legales y técnicos, permitiendo estandarizar los procesos.

En las políticas de la Unidad de Auditoría Interna, debe quedar suficientemente claro y divulgado:

- La independencia de las operaciones.
- Acceso irrestricto a registros, archivos y documentos que sustentan la información e inclusive a las operaciones en sí.

Las políticas de la Unidad de Auditoría Interna se desarrollan como documento independiente.

En el presente Manual, se encuentran detallados los principales procedimientos a seguir en el desarrollo de las auditorías.



### **3.7 Coordinación.**

La coordinación que debe existir con las Unidades Organizativas del Hospital, se enfoca a las reuniones relacionadas con el inicio del examen, para dar a conocer el tipo de auditoría y el período a auditar; solicitar la colaboración en proporcionar la información que requiere el proceso de auditoría, durante la ejecución del examen, coordinar el acompañamiento en la aplicación de procedimientos que requieran la verificación física de procesos, bienes, proyectos, etc.

### **3.8 Informes a la Máxima Autoridad de la entidad.**

El Jefe de la Unidad de Auditoría Interna debe elaborar informes periódicos sobre la ejecución del plan anual de trabajo, dirigidos a la Máxima Autoridad, donde mencione las actividades ejecutadas, las limitantes o causas por las cuales no ha cumplido las metas durante el período informado.

### **3.9 Gestión de riesgos.**

El Jefe de la Unidad de Auditoría Interna debe identificar y gestionar los riesgos relacionados con su actividad, a fin de tomar las medidas que sean necesarias.

Las categorías en que se clasifican los riesgos de la actividad de auditoría interna, son:

#### **a. Fracaso de la auditoría.**

Está relacionado con los fallos de control, tales como:

- Incumplimiento a las NAIG.
- Carencia de un proceso de evaluación de riesgos efectivo para la identificación de áreas clave de auditoría, así como de las áreas de alto riesgo durante la planificación de auditorías.
- Deficiencia en el diseño de procedimientos de auditoría efectivos para evaluar riesgos reales y controles correctos.
- Carencia de un alto escepticismo profesional.

Estos fallos exponen a la entidad a un riesgo significativo, por lo que se pueden realizar las siguientes prácticas:

- Analizar periódicamente la metodología para determinar el universo de auditorías, mediante la evaluación rutinaria del perfil de riesgo del Hospital.
- Analizar periódicamente el plan de auditoría para evaluar qué tareas son las de mayor riesgo y dedicar más tiempo a la comprensión del enfoque de las tareas críticas.
- Planificación efectiva, que incluya: hechos relevantes y actualizados sobre el área, proceso o aspecto auditado, el desempeño de una evaluación de riesgos efectiva que pueda reducir significativamente los riesgos de fracaso de la auditoría, comprensión del alcance del trabajo y los procedimientos de auditoría a realizar.
- Diseño de auditoría efectivo, considerando el tiempo suficiente para la comprensión y análisis del diseño del sistema de controles internos para determinar si esta proporciona el control adecuado con anterioridad al inicio de las pruebas de efectividad. Esto proporciona una base firme para los comentarios de auditoría sobre las causas principales, que a veces pueden ser el resultado de un diseño de control deficiente, también reduciría la posibilidad de fracaso de la auditoría mediante la identificación de controles que faltan.

**b. Falso aseguramiento.**

Es un nivel de confianza o aseguramiento basado en percepciones o asunciones más que en hechos. En muchos casos, el hecho de que la actividad de auditoría interna esté involucrada en un problema puede crear algún nivel de falso aseguramiento.

Aunque no existe forma de atenuar los riesgos del falso aseguramiento, Auditoría Interna puede manejar proactivamente su riesgo en esta área. La comunicación frecuente y clara es una estrategia clave para controlar el falso aseguramiento.

### **c. Riesgo de reputación.**

Mantener una “marca” fuerte es primordial para el éxito de las actividades de auditoría interna y su habilidad para contribuir con el hospital. En la mayoría de los casos, la marca de la actividad de auditoría interna se ha creado durante varios años a través de trabajo consistente y de alta calidad.

Es importante que la Unidad de auditoría interna considere a qué tipos de riesgo se enfrenta, que podrían impactar en su reputación y desarrollen estrategias atenuantes para tratar estos riesgos. Algunas prácticas son:

- Asegurar que la actividad de auditoría interna cumple con las políticas y prácticas establecidas en la entidad.
- Realizar una evaluación de riesgos de la actividad de auditoría interna para identificar riesgos potenciales que puedan afectar a la “marca”.

En caso de que Auditoría Interna experimente un acontecimiento que afecte su reputación, el Jefe de la Unidad de Auditoría Interna debe analizar el acontecimiento y las causas principales, para mejorar la comprensión de los cambios potenciales a considerar en el proceso de auditoría interna o control del entorno para atenuar las incidencias futuras.

### **3.10 Control.**

Se realizarán evaluaciones del Sistema de Control Interno, considerando que éste tiene como finalidad coadyuvar a la Institución en el cumplimiento de los siguientes objetivos:

- a. Lograr eficiencia, efectividad y eficacia de las operaciones.
- b. Obtener confiabilidad y oportunidad de la información.
- c. Cumplir con leyes, reglamentos, disposiciones administrativas y otras regulaciones aplicables.

Las evaluaciones que realice la Unidad de Auditoría Interna, permitirán brindar asistencia para que la entidad mejore y mantenga controles efectivos.

La Unidad de Auditoría Interna analizara la adecuación y eficacia del Sistema de Control Interno y ofrece la seguridad razonable de que los controles funcionan y los riesgos son gestionados de manera efectiva.

#### **CAPITULO IV. PARTICIPACIÓN DE PROFESIONALES O ESPECIALISTAS EN LA AUDITORÍA INTERNA.**

Este capítulo aborda aspectos a considerar, cuando se determine que para el desarrollo de las actividades de auditoría interna se requieren servicios de profesionales o especialistas.

Desde la planificación anual, se determinará, según la naturaleza de las auditorías programadas, la necesidad de auxiliarse del trabajo técnico de profesionales o especialistas externos.

##### **4.1 Acuerdo con el profesional o especialista.**

Los términos del acuerdo o carta compromiso que pueden establecer el Jefe de la Unidad de Auditoría Interna y el profesional especialista, se presentan a continuación:

- a. La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del profesional.
- b. Las funciones y responsabilidades del auditor y del profesional.
- c. Que el profesional informe de los procedimientos a emplear.
- d. El momento de realización del trabajo; avances a presentar; y de la comunicación de resultados por parte del profesional, estableciendo la forma y contenido del informe que deba proporcionar, firmado y sellado; los tiempos de entrega; y la documentación que respalde dicho informe.
- e. La propiedad y custodia de los documentos de auditoría.
- f. La necesidad de que el profesional, cumpla los requerimientos de confidencialidad, en cumplimiento a leyes relativas, sobre la información y documentación obtenida durante el desarrollo del trabajo y los resultados.
- g. De ser aplicable, establecer el cumplimiento del Reglamento de Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, los procedimientos establecidos en el Manual de Auditoría Interna y/o las regulaciones legales y normas técnicas relacionadas con el trabajo a desarrollar.

- h. Informar al profesional que su evidencia o su informe pueden ser solicitados por otras instancias.

En **Anexo N° 3** se presentan las consideraciones para el acuerdo con el profesional o especialista.

#### **4.2 Evaluación de la adecuación del trabajo del profesional o especialista.**

Para efectos de la evaluación del trabajo del profesional o especialista, el auditor podrá aplicar los procedimientos específicos que se desarrollan a continuación:

- a. Indagaciones conjuntas con el profesional o especialista según su área de especialización.
- b. Revisión de los documentos de auditoría e informes parciales y final del profesional o especialista.
- c. Procedimientos corroborativos, como:
  - Observación del trabajo del profesional o especialista.
  - Examen de datos publicados, como informes estadísticos de fuentes confiables y autorizadas, cuando aplique.
  - Confirmación de aspectos relevantes con terceros.
  - Aplicación de procedimientos analíticos detallados;
- d. Discusión con otro profesional o especialista que posea la especialización pertinente cuando, por ejemplo, las observaciones o las conclusiones del profesional, no sean congruentes con otra evidencia de auditoría.
- e. Discusión del informe del profesional o especialista con el Jefe de la Unidad de Auditoría Interna

### **TITULO III. PROCESO DE AUDITORÍA.**

#### **CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES.**

Este capítulo trata de aspectos del proceso de auditoría, que son aplicables a las fases de dicho proceso.

## **1.1 Procedimientos de auditoría.**

Los procedimientos de auditoría son tareas específicas que realizan los auditores para reunir la evidencia requerida para alcanzar los objetivos del examen. Se aplican durante el proceso de auditoría y permiten al auditor realizar pruebas para emitir su conclusión. Estas permiten lograr comprensión del aspecto auditado, objetivos, riesgos y actividades de control; probar la idoneidad del diseño de control y la eficacia operativa del sistema de controles internos del área auditable; analizar las relaciones entre los distintos elementos de datos; probar directamente la información financiera y no financiera.

El auditor debe redactar los procedimientos, de tal forma que incluyan tres aspectos importantes:

- a) Técnica a utilizar
- b) Descripción del instrumento o base sobre la cual se aplicará la técnica
- c) El propósito del procedimiento, el cual regularmente está vinculado a la normativa legal o técnica que lo sustenta.

Por lo tanto, el auditor debe enlazar el procedimiento al criterio legal o técnico correspondiente.

La redacción del procedimiento debe ser clara, de fácil comprensión y aplicación, de tal manera que al momento de aplicarlo, no tenga ninguna duda en cuanto a: ¿Qué solicitar? ¿Qué hacer? y ¿Qué criterio fundamenta el procedimiento?

Existen dos tipos de procedimientos de auditoría, los cuales son:

### **1.1.1 Procedimientos o pruebas de cumplimiento.**

Son las pruebas que diseña el auditor con el objeto de tener evidencia que permita comprobar con seguridad razonable que los controles internos establecidos están aplicados correctamente y son efectivos. Este tipo de pruebas se relaciona con la verificación de disposiciones legales y/o técnicas.

Algunos ejemplos de este tipo de pruebas son las siguientes:

- Verificación de la elaboración de conciliaciones bancarias y contables.

- Constatación de la existencia de los activos fijos y activos intangibles
- Inspección física de Inventarios.

### **1.1.2 Procedimientos o pruebas sustantivas.**

Son las pruebas que diseña el auditor con el objeto de tener evidencia que permita concluir sobre la integridad, razonabilidad y validez de los datos producidos por el Sistema Contable o por la información generada por el área, proceso o aspecto a examinar. Estas pruebas se dividen en procedimientos analíticos y procedimientos de detalle.

#### **a. Pruebas analíticas.**

Son las pruebas utilizadas para analizar la razonabilidad de los saldos presentados en los componentes de los estados financieros, ya sean estos subgrupos, cuentas o subcuentas contables, y se realiza mediante el análisis de relaciones y/o análisis de tendencias.

- **Análisis de relaciones:** Se utiliza para establecer componentes importantes de los estados financieros y permite conocer la representatividad del saldo de una cuenta con relación a los recursos u obligaciones o respecto a cualquier otra base que se haya definido para el propósito de la auditoría, al utilizar esta herramienta el auditor debe asegurarse de efectuar los cruces de información correspondiente y dejar constancia de la fuente de información.
- **Análisis de tendencias:** Indica variaciones que ha experimentado el saldo de una cuenta en un período determinado con relación a otros períodos y muestra la tendencia del saldo en el plazo analizado; por tanto el auditor debe asegurarse que la fuente de información sea confiable, competente y pertinente y que ha indagado sobre las causas o justificaciones de esas variaciones para respaldar sus conclusiones.

El auditor en la fase de planificación aplica procedimientos analíticos, cuando analiza los saldos de las cuentas reveladas en los estados financieros y lo hace mediante el análisis de relaciones o tendencias; es responsabilidad del auditor asegurarse que la información obtenida para el análisis sea la definitiva para garantizar que los resultados sean útiles y confiables; en los casos que la información proporcionada al auditor es procesada por la Administración, para sus conclusiones el auditor, debe cerciorarse que la misma corresponde a datos definitivos.

Los procedimientos analíticos requieren el estudio y comprobación de las relaciones entre la información financiera y no financiera, a menudo proporcionan, medios eficientes y efectivos para obtener pruebas de auditoría. La evaluación resulta de la comparación de la información con las expectativas definidas o desarrolladas por el auditor. Los procedimientos analíticos son útiles para la identificación de:

- Diferencias imprevistas.
- Ausencia de las diferencias previstas.
- Errores potenciales.
- Fraude o actos ilegales potenciales.
- Otras transacciones o acontecimientos inusuales o no recurrentes.

Los procedimientos analíticos de auditoría incluyen:

- Comparar la información del período actual con las expectativas, basadas en información similar de períodos anteriores, así como en presupuestos y previsiones.
- Estudiar las relaciones entre la información financiera y la no financiera apropiada (por ejemplo, gastos de personal registrados comparado con los cambios en el número medio de empleados)

Los auditores pueden llevar a cabo sus procedimientos analíticos usando cantidades monetarias, físicas, ratios o porcentajes. Los procedimientos analíticos específicos incluyen análisis de ratios, análisis de tendencia, comparaciones período a período, comparaciones con presupuestos, entre otros. Los procedimientos analíticos ayudan al auditor en la identificación de condiciones que puedan requerir procedimientos de auditoría adicionales.

Los auditores pueden usar procedimientos analíticos para crear evidencias durante el examen. Al determinar la extensión de los procedimientos analíticos, el auditor interno considera:

- La importancia del área a auditar.
- La evaluación de la gestión de riesgos del área a auditar.
- La adecuación del sistema de control interno.
- La disponibilidad y fiabilidad de la información financiera y no financiera.



- La precisión con la que pueden predecirse los resultados de los procedimientos analíticos de auditoría.
- La medida en la que otros procedimientos proporcionan evidencias.

Cuando los procedimientos analíticos de auditoría identifican resultados o relaciones imprevistos, el auditor interno evalúa dichos resultados o relaciones. Esta evaluación incluye establecer si la diferencia pudo ser resultado de un fraude, error o cambio en las condiciones. El auditor puede preguntar acerca de los motivos de tal diferencia y comprobar la explicación brindada; los resultados o relaciones de procedimientos analíticos sin explicación pueden ser indicativos de un problema significativo, por ejemplo, un error, fraude o acto ilegal potencial. Los resultados de las relaciones que no estén debidamente explicados pueden suponer una situación que debe ser comunicada a la Máxima Autoridad.

#### **b. Pruebas de detalle.**

Son las pruebas que tienen como propósito la validación del saldo de un movimiento o registro contable, el auditor debe comprobar las operaciones aritméticas que hayan generado el registro contable y validar el monto registrado, cuando aplique.

Si el registro a validar corresponde a la suma de varios documentos, el auditor debe asegurarse que realizó la sumatoria correspondiente y como evidencia estampó la marca de auditoría en los documentos de auditoría. De igual forma procederá, cuando el monto registrado corresponde a la sumatoria de dos o más elementos detallados en reportes proporcionados por la unidad o área organizativa examinada.

Algunos ejemplos de pruebas de detalle son los siguientes:

- Confirmación de terceras partes.  
Se refiere a solicitar a terceros, la confirmación de una o varias transacciones, realizadas con el Hospital, y sus características. Ejemplo: Confirmación de saldos de las cuentas bancarias, cuentas por pagar (Acreedores Monetarios).
- Cálculo y comprobaciones aritméticas.  
El auditor debe comprobar que las operaciones aritméticas se hayan realizado en forma correcta para validar el monto registrado en una partida contable.

- Cotejo de las cifras contabilizadas con los documentos que la originan.

El auditor también puede combinar procedimientos analíticos y de detalle, según el objetivo que desea lograr, por ejemplo: puede validar el monto registrado en una partida contable y analizar su representatividad con relación al saldo de la cuenta.

### **1.1.3 Procedimientos o pruebas de doble propósito.**

El auditor aplica procedimientos o pruebas de doble propósito, cuando combina pruebas de cumplimiento y sustantivas.

### **1.1.4 Procedimientos generales.**

El auditor debe incluir en su programa de auditoría, procedimientos generales que complementan los procedimientos descritos anteriormente, entre los procedimientos generales más utilizados encontramos: Cédula de notas, cédula de análisis de la respuesta de la Administración a la comunicación de resultados preliminares y al borrador de Informe, desarrollo de hallazgos.

### **1.1.5 Relación del nivel de confianza en el Control Interno con los procedimientos de auditoría.**

A continuación se presenta la relación que existe entre el nivel de confianza que proporciona el Sistema de Control Interno y la naturaleza de los procedimientos:

<b>Nivel de confianza en el Sistema de Control Interno</b>	<b>Tipo de procedimiento a utilizar</b>
A mayor confianza	MAS Pruebas de cumplimiento MENOS Pruebas sustantivas
A una confianza intermedia	IGUAL Pruebas de cumplimiento IGUAL Pruebas sustantivas
A menor confianza	MENOS Pruebas de cumplimiento MAS Pruebas sustantivas

No obstante, cuando por la naturaleza de la auditoría no sea viable la aplicación de procedimientos sustantivos, el auditor aplicará procedimientos de cumplimiento, independientemente del nivel de riesgo determinado.

### **1.1.6 Consideraciones para elaborar procedimientos en auditorías de gestión.**

En las auditorías operacionales o de gestión, el auditor debe establecer procedimientos que le permitan obtener suficiente información para concluir sobre la gestión del área, proceso o aspecto a examinar.

A continuación se presentan algunos ejemplos de procedimientos para evaluar las variables de los indicadores de gestión establecidos en la estrategia:

- Establecer si las operaciones seleccionadas del área a examinar están logrando los objetivos y metas establecidos, dentro de los objetivos generales del área o unidad.
- Obtener los reportes e informes generados sobre los resultados obtenidos, y determinar el cumplimiento de metas, en base a ello, verificar si los resultados alcanzados en las metas y objetivos establecidos en el período sujeto a revisión, respecto de lo programado, son satisfactorios.
- Obtener los informes de evaluación para el período auditado y comprobar si:
  - Las metas alcanzadas se encuentran íntimamente vinculadas con los indicadores estratégicos.
  - Los resultados respecto de las metas e indicadores estratégicos, se encuentran debidamente soportados con documentos oficiales y/o verificables, corroborando que coincidan con los avances presentados durante el ejercicio.
- Analizar si el sistema de medición de resultados implementado por el hospital, es confiable y objetivo, y permite comparar los principales logros con los planes, metas y objetivos, así como también, si permite analizar las diferencias objetivas, al considerar lo siguiente:
  - Medición de aspectos críticos de las operaciones.
  - Evaluación del cumplimiento de los objetivos y sus desviaciones críticas.
  - Implementación de medidas de seguimiento y correctivas por las áreas responsables.

## **1.2 Documentos de auditoría.**

Los documentos de auditoría constituyen la evidencia del trabajo desarrollado por el auditor en las tres fases del proceso de auditoría; contienen el registro de la información utilizada, el análisis, comprobaciones, verificaciones, cálculos, etc., en que se fundamenta el auditor para determinar y sustentar su conclusión sobre el área, proceso o aspecto sujeto a examen.

Son documentos de auditoría aquellos preparados por el auditor, por el auditado o por terceros, por ejemplo: Hojas de cálculo, cuestionarios llenados, fotografías, archivos de datos, oficios, memorándum, copias de contrato, términos de convenio y cédulas de hallazgos.

En los documentos de auditoría, se registra:

- La planeación.
- La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados.
- Las conclusiones extraídas y las evidencias obtenidas.

Incluyen sólo asuntos importantes que se requieran junto con la conclusión del auditor y los hechos que fueron conocidos por el auditor durante el proceso de auditoría.

Entre los documentos de auditoría, se encuentran:

- Cuestionarios: Es la evidencia de la información obtenida a través de preguntas a los auditados.
- Cédulas narrativas: Describen el procedimiento, la técnica y los mecanismos aplicados para la ejecución de un procedimiento de auditoría.
- Cédula de hallazgos: Contiene el desarrollo de los atributos de los hallazgos, que respaldan los resultados del informe de auditoría.
- Cédulas proporcionadas por la Entidad: Corresponde a la documentación proporcionada por los auditados.
- Cartas de confirmación de terceros: Son cédulas que se preparan de documentos obtenidos de fuentes independientes al área auditada y consisten en corroboraciones por escrito.

### **Objetivo e importancia de los documentos de auditoría.**

El objetivo de los documentos de auditoría es ayudar al auditor a evidenciar todos los aspectos importantes del examen, que proporcionan seguridad de que su trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República, en cumplimiento al plan de trabajo y los programas de auditoría. Además, respaldan el informe de auditoría y sirven como fuente de información que facilita la administración de la auditoría.

Los documentos de auditoría se pueden elaborar en papel, en formato electrónico u otros medios; deben de ser legibles, lógicos, completos, fáciles de entender y estar diseñados técnicamente.

### **Diseño y estructura de los documentos de auditoría.**

Los documentos de auditoría o papeles de trabajo son diseñados y organizados para cumplir con los objetivos, las circunstancias y las necesidades de cada examen en particular.

Los papeles de trabajo deben contener los requisitos mínimos siguientes:

- Encabezado
  - Nombre del área a auditar
- Apartado
  - Tipo de examen
  - Período sujeto a examen
  - Nombre de la cédula
  - Número del procedimiento y referencia del programa de auditoría
- Índice de referencia de la cédula
- Apartado
  - Iniciales del auditor que preparó la cédula
  - Fecha en que la cédula fue preparada
- El desarrollo del procedimiento establecido, que podría ser: Análisis, cuadros numéricos, comentarios, narrativa, entre otros.
- Conclusión como resultado del procedimiento aplicado.
- Marcas de auditoría y sus respectivas explicaciones (cuando aplique)
- Cruce de la información indicando las cédulas donde proceden y las cédulas donde pasan (cuando aplique).

### **1.3 Referencias.**

Los documentos de auditoría deben ordenarse por medio de índices, que son claves convencionales de tipo alfabético, numérico o alfa-numérico, que permiten clasificar y ordenar los documentos de auditoría para facilitar su archivo, localización y consulta.

Para relacionar los documentos de auditoría entre sí, los índices de auditoría se utilizan a manera de cruces o referencia cruzada; de esta manera, se podrá vincular la información contenida en dos o más cédulas.

Los índices tienen, entre otros, los siguientes propósitos:

- Simplificar la revisión de los documentos de auditoría, porque se presentan en forma ordenada y permiten ir de lo general a lo particular.
- Interrelacionar dos o más cédulas de auditoría.
- Facilitar la elaboración del informe, pues permiten localizar en cédulas específicas las deficiencias detectadas en la revisión.

### **1.4 Marcas de auditoría.**

Al preparar los documentos de auditoría, el auditor, debe evitar la acumulación o exceso de documentación, esto se simplifica utilizando marcas de auditoría, es decir, certificando o validando información o actuaciones físicas que se tuvo a la vista; las marcas también se utilizan cuando el procedimiento de auditoría se repite para varios datos que figuran en el documento de auditoría.

Las marcas deben ser simples y claras, de manera que puedan ser rápidamente escritas por el auditor que ejecuta el 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.

### **1.5 Formulación y almacenamiento de los documentos de auditoría.**

Los documentos de auditoría deben contener información suficiente que permita a un auditor experimentado que no ha tenido contacto previo con la auditoría

realizada, obtener comprensión sobre la evidencia que sustenta las conclusiones emitidas.

A continuación se presentan algunos procedimientos para la formulación y almacenamiento de documentos de auditoría:

### **1.6 Archivos.**

Se asignará un espacio o una ubicación física para el resguardo de los documentos de auditoría (físicos o en medios magnéticos).

#### **a. Archivo permanente.**

Contendrá información del hospital, útil para varios años, relacionada con disposiciones legales, reglamentos, manuales, instructivos y demás normas que regulen su funcionamiento.

#### **b. Archivo corriente.**

Comprenderá los documentos de auditoría generales y específicos, relacionados con las auditorías realizadas. Este archivo respalda la conclusión del auditor e incluye la documentación sobre la evaluación del 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 ejecución del trabajo de campo. Este archivo contendrá las diferentes cédulas que elabore el auditor.

### **1.7 Responsabilidad y custodia de los documentos de auditoría.**

Los documentos de auditoría son propiedad y custodia exclusiva de la entidad y son la evidencia material del trabajo efectuado por el auditor. La Unidad de Auditoría Interna controla los papeles de trabajo y permite el acceso sólo a las personas autorizadas.

El Jefe de la Unidad de Auditoría Interna entregará los documentos de auditoría a los auditores de la Corte de Cuentas de la República, cuando estos lo soliciten por escrito. Cuando la petición de acceso a los papeles de trabajo y a los informes la realicen terceros ajenos a la entidad, distintos de la Corte de Cuentas de la

República, antes de dar a conocer la documentación, el Jefe de la Unidad de Auditoría Interna debe obtener la aprobación de la máxima autoridad del Hospital.

Los auditores quedan obligados al secreto profesional de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias que tengan conocimiento en el ejercicio de su profesión; es decir, están obligados a mantener absoluta discreción respecto a la información, ya que los documentos de auditoría contienen datos que pueden considerarse confidenciales.

## **1.8 Asignación de recursos para el trabajo.**

### **Determinación del trabajo de auditoría.**

Con base en el Plan Anual de Trabajo o el requerimiento correspondiente, el Jefe de la Unidad de Auditoría Interna, determinará la auditoría a realizar y comunicará a los encargados de las unidades auditables que serán objeto de evaluación.

Si los requisitos de experiencia o conocimientos especializados para la auditoría a desarrollar no pueden ser cubiertos por el personal de auditoría interna, entonces se podrá considerar la contratación de expertos.

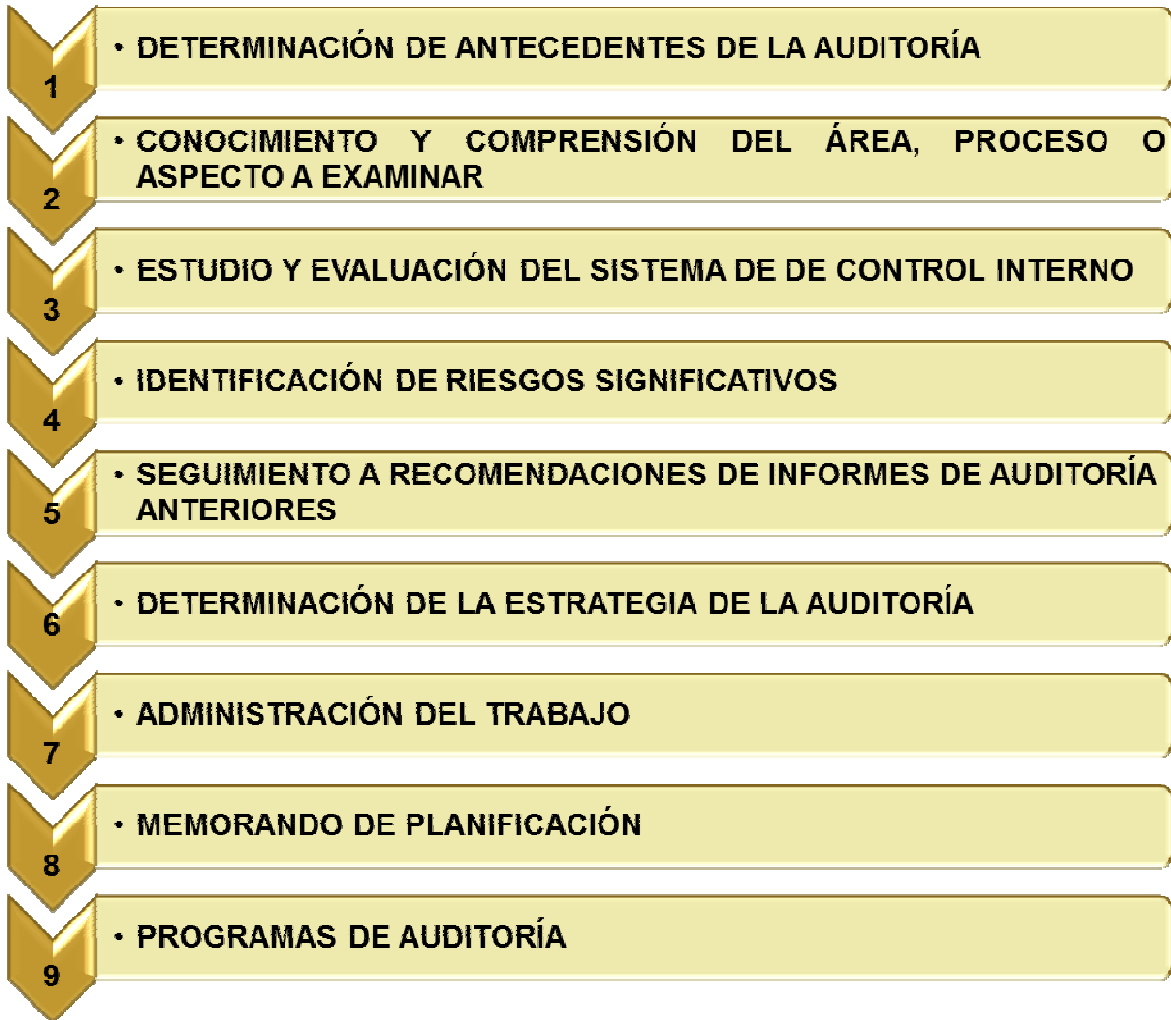
Se deberán establecer las funciones del auditor y los profesionales o especialistas que participarán en el desarrollo de la auditoría.

## **CAPITULO II. FASE DE PLANIFICACIÓN.**

En este capítulo, se aborda el desarrollo de las etapas que comprende la fase de planificación de la auditoría, indicando las variantes respecto a su aplicación en auditorías de aspectos operacionales o de gestión.

Con la identificación de la auditoría a realizar, según lo programado en el Plan Anual de Trabajo o el requerimiento de la misma, se inicia la fase de planificación, de conformidad a las siguientes etapas:





## 2.1 Programa de planificación.

El programa de planificación es el documento de auditoría que deberá incluir los objetivos de la planificación y los procedimientos a desarrollar para obtener el conocimiento del área, proceso o aspecto a examinar, dando como resultado el memorando de planificación y los programas de auditoría para la ejecución.

Entre los aspectos a desarrollar en la fase de planificación se encuentran los siguientes:

1. Determinación de los antecedentes de la auditoría.
2. Conocimiento y comprensión del área, proceso o aspecto a examinar: Objetivos de la unidad organizativa o actividad, entrevistas con el personal,

análisis de elementos operativos y estratégicos (de ser aplicable), análisis de información financiera y de presupuesto, disposiciones legales y técnicas aplicables, análisis y actualización del archivo permanente, entre otros.

3. Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno.
4. Identificación de riesgos significativos.
5. Seguimiento a recomendaciones de informes de auditorías anteriores, emitidos por Auditoría Interna, por la Corte de Cuentas de la República y las Firmas Privadas de Auditoría.
6. Determinación de la estrategia de la auditoría: Objetivos y alcance de la auditoría, Riesgo de auditoría, Indicadores de gestión a evaluar (solo aplica para examen de aspectos operacionales o de Gestión), Identificación de áreas o actividades a examinar (cuando aplique), enfoque de auditoría y muestreo (cuando aplique).
7. Administración del trabajo: Fechas claves, y elaboración del cronograma de actividades.
8. Memorando de planificación.
9. Programa de auditoría.

En **Anexo N° 4** se encuentra un ejemplo de Programa de Planificación.

## **2.2 Antecedentes de la auditoría.**

Los antecedentes de la auditoría, se refieren a los motivos que han generado la realización de la auditoría. Entre los cuales están:

- a) Cumplimiento al Plan Anual de Trabajo de Auditoría Interna.
- b) Por solicitud del Director(a) del Hospital.
- c) Para investigar una denuncia relacionada con las actividades del Hospital.
- d) Requerimiento de organismos cooperantes de programas, según documentos suscritos.

En este apartado, también se pueden describir en resumen características específicas del área, actividad, proceso o asunto a examinar.

En el caso de Examen Especial por denuncia de un área, proceso o aspecto que ha sido examinado anteriormente por la misma Unidad de Auditoría Interna, la Corte de Cuentas de la República o Firma Privada de Auditoría y hayan emitido un informe con hallazgos, se deberá analizar las observaciones contenidas en dichos informes con el propósito de obtener conocimiento de las debilidades que posea dicha área e identificar si estas son por fallas del sistema de control interno

implementado, incumplimientos de tipo legal, errores o irregularidades de tipo financiero u otros.

### **2.3 Conocimiento y comprensión del área, proceso o aspecto a examinar.**

El conocimiento y comprensión del área, proceso o aspecto a examinar, consiste en obtener información básica para adquirir entendimiento de los aspectos puntuales a ser auditados. Esta información puede obtenerse del Manual de Organización, Manual de Funciones y Descriptor de Puestos, Manual de Procesos, Normativa Técnica y Legal, Plan Anual Operativo, Plan Estratégico, Presupuesto aprobado y sus modificaciones, Convenios de Cooperación, Informe de labores, Informes de Auditoría emitidos por la Corte de Cuentas de la República y Firmas Privadas de Auditoría, entre otros.

Para conocer en detalle el área, proceso o aspecto, se desarrollará, al menos lo siguiente:

#### **2.3.1 Objetivos de la unidad organizativa o actividad.**

Los objetivos 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, sus propósitos, al igual que los programas o proyectos que desarrollan.

Una adecuada comprensión de los objetivos de la unidad organizativa y la identificación de los medios con los cuales controla su desempeño, constituye el punto de partida de la planificación de la auditoría de aspectos operacionales o de gestión.

Los objetivos pueden ser de corto y largo plazo. El auditor debe enfocarse en los objetivos de corto plazo, debido a que son el punto de partida para delimitar y asociar los riesgos identificados, los parámetros de medición, las unidades internas a cargo de la gestión y por consiguiente la auditoría a realizar distribuida en personas, tiempo y demás recursos.

### **2.3.2 Entrevistas con el personal.**

Se debe identificar el personal que tiene autoridad y responsabilidad en la planificación, la dirección y el control de las actividades del área, proceso o aspecto a examinar.

Al identificar el personal clave, el auditor debe efectuar entrevistas que le permitan conocer la realización de las actividades, así como los cambios que se hayan dado en los procesos o en la normativa aplicable durante el período objeto de examen, información que permitirá ampliar su conocimiento. Para obtener mejores resultados el auditor debe prepararse apropiadamente, especificar el personal a entrevistar, definir preguntas bien sustentadas para obtener resultados que sean efectivos, explicar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados. Asimismo, los aspectos considerados relevantes, deben ser documentados y/o confirmados a través de otras fuentes.

Adicionalmente, el auditor debe identificar el personal de contacto, que le ayudará a coordinar la información que requerirá en el proceso de auditoría.

### **2.3.3 Análisis de elementos operativos y estratégicos (Aplica para Auditoría de aspectos operacionales o de gestión).**

El análisis a realizar es de forma general sobre el área, proceso o aspecto a examinar; el objetivo principal es evaluar su desarrollo e identificar las principales debilidades.

El análisis puede abarcar, entre otros, lo siguiente:

- Estrategia del área vinculada con el objeto de examen.
- Plan de trabajo y su ejecución.
- Recursos humanos y estructura interna.
- Sistema de Control Interno.
- Políticas y procedimientos.

Mediante la evaluación sistémica y estratégica, y a través de la evaluación del Sistema de Control Interno, se puede obtener mejor comprensión y análisis del área, proceso o aspecto a examinar, que debe asociarse con los riesgos administrables; esto le permitirá al auditor, focalizar los esfuerzos de auditoría que se requieren.

Las evaluaciones sistémica y estratégica para el análisis de los elementos operativos y estratégicos, se describen a continuación:

### **Evaluación Sistémica.**

El auditor debe comprender la unidad auditada en su contexto interno y externo, identificar obstáculos y restricciones; así como, las potencialidades (recursos y condiciones favorables susceptibles de utilizarse) con las que se cuenta, para lograr niveles razonables de desempeño de su gestión.

Para el análisis de la visión sistémica, el auditor debe obtener información y analizar los siguientes factores, según considere aplicable:

#### Factores Internos.

Los factores internos permiten determinar si la estrategia implementada es adecuada; es importante mencionar que estos factores complementan los factores externos, en los cuales la entidad puede aprovechar las oportunidades que se le presenten y enfrentar las amenazas que surjan.

El auditor debe analizar las actividades internas que le generen valor al área, proceso o aspecto a examinar, según sea aplicable

- **Planificación Operacional:** Actividades y costos relacionados con los diferentes insumos necesarios para el desarrollo de la actividad principal y así brindar un adecuado servicio a los usuarios.
- **Organización Administrativa:** Actividades y costos relacionados con la administración general, que sea de ayuda para el desarrollo institucional.
- **Administración de Personal:** Actividades, costos asociados a la selección, contratación, capacitación y desarrollo del personal, actividades de relaciones laborales, competencias esenciales.
- **Administración de Bienes y Servicios:** Actividades relacionadas con la distribución y manejo adecuado de los recursos.
- **Administración Financiera:** Actividades de la administración financiera y de qué manera son eficientes para controlar el flujo de efectivo, reducir deudas y optimizar los recursos.

- Sistema de Información y Comunicación: Uso de herramientas tecnológicas y su incidencia en el desarrollo de actividades específicas para dar un buen servicio.
- Sistemas Gerenciales: Identificar y analizar las herramientas gerenciales que ayudan a la toma de decisiones, cuando aplique.

#### Factores del entorno próximo.

El Hospital, como entidad del sector gubernamental se enfrenta a diferentes factores competitivos que al momento de analizar el área, proceso o aspecto a examinar, se deben tener en cuenta, tales como: Presiones que pueden surgir de parte de los pacientes, competidores potenciales y proveedores, nuevas políticas públicas que afecten al área sujeto de examen; según aplique se analizarán los siguientes elementos:

- Usuarios: Debe analizar el tipo de pacientes que posee el hospital, y los mecanismos que la administración ha establecido para garantizar que estos gocen de un adecuado servicio y se sientan satisfechos.
- Competidores: Se debe tener en cuenta, la información que el hospital posee sobre los potenciales competidores y analizar el comportamiento externo que puede causar un efecto negativo.
- Proveedores: Forman parte importante del desarrollo de las diferentes actividades del Hospital, por lo tanto, se debe verificar y analizar la información respecto a los proveedores que están relacionados con el área, proceso o aspecto a examinar, y poner su mayor atención a circunstancias que pueden afectar al Hospital, entre algunos factores a considerar se encuentran los siguientes:
  - Antecedentes de escasez o entrega tardía de productos por parte de los proveedores.
  - Concentración de contratos para un número reducido de proveedores.
  - Si los bienes o servicios ofrecidos por los proveedores son de vital importancia para la actividad principal del Hospital.
  - Decidir por un proveedor u otro que fuese demasiado costoso podría afectar la disponibilidad presupuestaria del Hospital.

- Gobierno: Tiene la potestad de emitir políticas públicas financieras, así como aprobación de los presupuestos de entidades del Sector Público para la ejecución de planes estratégicos, un factor importante a considerar en la auditoría de aspectos operacionales o de gestión que pueden tener efecto en los objetivos y metas del Hospital.

#### Factores del entorno remoto.

Se considera que es el ambiente en el cual las instituciones operan, incluyen los siguientes factores; según aplique:

- Fuerzas sociales: Son los valores, actitudes, factores culturales y estilos de vida de la sociedad que impactan en el quehacer de las Instituciones Públicas. Las fuerzas sociales varían por localidad y cambian con el tiempo.
- Fuerzas económicas: Se trata de los factores económicos en los ámbitos local, estatal o regional, nacional o internacional que afectan a entidades y organismos del sector público, como tasas de crecimiento económico, de desempleo, de inflación y de interés, déficits o superávits comerciales, tasas de ahorro. Los factores económicos también son las condiciones en los mercados de acciones y bonos que afectan la confianza del consumidor y el ingreso para el funcionamiento de las instituciones del sector público.
- Fuerzas políticas y reguladoras: Estos factores comprenden las políticas y procedimientos, las normativas y leyes que las entidades deben cumplir. Algunos ejemplos son: Leyes laborales, política fiscal, políticas regulatorias, clima político y fuerza de las instituciones como el sistema judicial.
- Aspectos Demográficos: Se considera como aspectos demográficos la distribución geográfica, tamaño de la población, entre otros. Los costos y las necesidades del servicio varían de acuerdo a los factores demográficos.
- Factores Científicos/Tecnológicos: son el ritmo de cambio tecnológico y los avances técnicos que llegan a tener amplios efectos en la sociedad como la popularización de Internet y los cambios en las tecnologías de comunicación. Incluyen actividades e instituciones que intervienen en la creación de nuevo conocimiento y en el control del uso de la tecnología.

## **Evaluación Estratégica.**

El auditor debe realizar el análisis de la información obtenida sobre la unidad organizativa auditada, considerando su desempeño planificado en el corto, mediano y largo plazo, establecidos en el plan estratégico y plan anual operativo.

La evaluación estratégica consiste en comprender la posición estratégica de la entidad; se debe considerar la misión, visión, análisis interno y externo que puede afectar la consecución de los objetivos del área, proceso o aspecto a examinar. A continuación se detallan aspectos relacionados con la misión y visión, que el auditor puede tomar en cuenta:

### Misión

El auditor debe analizar la misión debido a que describe la actividad principal “quienes son”, “que hacen”, y “porque están aquí”. Una misión bien planteada comunica el propósito de una entidad en un lenguaje lo bastante específico para darle a la entidad su propia identidad.

Se debe tener en cuenta que una misión debe ser lo suficientemente descriptiva para:

- Identificar los servicios de la entidad.
- Especificar las necesidades de los usuarios que se pretenden satisfacer.
- Precisar su enfoque para agradar a los usuarios.
- Otorgar a la entidad su propia identidad

### Visión

El análisis de la visión es muy importante para el auditor, debido a que describe las aspiraciones de la entidad en el futuro y bosqueja el curso estratégico y la dirección de largo plazo de la entidad.

Se debe tener en cuenta que una visión bien concebida y comunicada da buenos resultados en varios aspectos:

- Aclara los puntos de vista de la alta administración sobre la dirección a largo plazo.
- Reduce el riesgo de tomar decisiones sin sentido.



**MANUAL DE AUDITORÍA INTERNA  
HOSPITAL NACIONAL DE LA MUJER “DRA. MARIA ISABEL RODRIGUEZ”**

- Es una herramienta para ganar el apoyo de los miembros de la entidad con los cambios internos con que la visión se hará realidad.
- La administración podrá establecer objetivos por cada área y diseñar estrategias sincronizadas con la estrategia global.
- Ayuda a la organización a prepararse para el futuro.

El auditor debe analizar la información recopilada respecto a los elementos operativos y estratégicos; para su comprensión, podrá utilizar diferentes métodos de análisis y evaluación. Además, en caso que la entidad haya elaborado FODA u otra herramienta técnica que le sirva de insumo para su análisis, debe considerar lo relacionado con el área, proceso o aspecto a examinar.

El análisis FODA es una herramienta sencilla pero de gran utilidad para ponderar las fortalezas y debilidades de los recursos de una entidad, sus oportunidades y las amenazas externas a su bienestar futuro.

Los pasos para analizar el FODA son los siguientes:

- Identificar los cuatro componentes del FODA.
- Llegar a las conclusiones

Identificar	Lo que se observa en FODA
Las fortalezas del área, proceso o aspecto a examinar.	Conclusiones sobre la situación general: - ¿Dónde se ubica la situación del área, proceso o aspecto a examinar? - ¿Cuáles son los aspectos atractivos y desfavorables de la situación del área, proceso o aspecto a examinar?
Las debilidades y deficiencias del área, proceso o aspecto a examinar.	
Las oportunidades	
Las amenazas externas	

A continuación se detallan los cuatro componentes del análisis FODA:

Fortaleza (F):

Las fortalezas de una entidad dependen de la calidad de sus recursos y capacidades. El análisis de recursos y capacidades es una manera en que se puede evaluar la calidad con objetividad. El auditor debe evaluar las fortalezas del área, proceso o aspecto a examinar, teniendo en cuenta lo siguiente:

- Competencias y capacidades de éxito.
- Condición financiera sólida.
- Amplia cobertura geográfica de los servicios a los usuarios.
- Reputación de la entidad.

#### Oportunidades (O):

Las oportunidades son un gran factor en la elaboración de la estrategia de la entidad, según las circunstancias prevalecientes, las oportunidades son plenas o escasas, fugaces o duraderas y varían de la siguiente manera:

- Muy atractivas (la entidad debe aprovecharlas)
- Más o menos interesantes (crecimiento y beneficios potenciales)
- No adecuadas (no corresponden a las fortaleza de recursos y las capacidades que la entidad tiene)

#### Debilidades (D):

El auditor debe tener una especial atención en las debilidades de la entidad, respecto al área, proceso o aspecto a examinar, ya que es algo de lo que la entidad carece o realiza inadecuadamente, las debilidades internas de una entidad se relacionan, entre otros, con:

- Habilidades, experiencia o capital intelectual inferiores o sin experiencia en áreas claves e importantes de la entidad.
- Deficiencia de activos o intangibles, que sean importantes para la entidad.
- Falta o deficiencia de capacidades en áreas fundamentales.

#### Amenazas (A):

Al momento de analizar las amenazas, el auditor debe considerar factores del ambiente externo que pueden afectar el área, proceso o aspecto a examinar. Entre las potenciales amenazas que debe tener en cuenta están:

- Condiciones económicas adversas
- Cambios demográficos
- Cambios de tecnología

Ventajas	Desventajas
Permite identificar factores claves de éxito o fracaso que inciden en la entidad.	Se puede obtener una visión superficial.
Se obtiene una visión general de la entidad que permite conocer el estado actual.	Se comenten errores de análisis si no se selecciona correctamente la fuente de información.
Permite determinar la coherencia entre los planes y programas institucionales con la política que los generan.	

### 2.3.4 Análisis de información financiera y de presupuesto.

El auditor debe analizar la información financiera y el presupuesto relacionado con el área, proceso o aspecto a examinar, teniendo en cuenta el presupuesto aprobado, sus modificaciones, reprogramaciones y la ejecución del mismo, en caso que sea aplicable.

### 2.3.5 Disposiciones legales y técnicas aplicables.

El auditor debe identificar y analizar la documentación interna y externa, que constituye la base legal sobre la cual se fundamenta el área, proceso o aspecto a examinar, que comprende: Reglamentos, Acuerdos de Concejo, de Juntas Directivas, Actas de Comités, Resoluciones, Instructivos, Manuales, Políticas, Contratos, aspectos jurídicos externos, entre otros, que sean aplicables para evaluar la gestión u operaciones.

#### Identificación de Criterios de Auditoría a utilizar.

Los criterios a utilizarse en la auditoría tienen relación directa con la normativa legal y disposiciones de carácter reglamentario, que el hospital está obligada a cumplir para el desarrollo de sus actividades y operaciones.

La identificación de dichas normativas ayudará a definir las implicaciones legales que se derivan de las situaciones o actos que serán materia de examen; así mismo, para determinar los procedimientos de auditoría a desarrollar en la fase de ejecución, los cuales deben estar sustentados en este mismo marco legal o reglamentario. Este marco, debe corresponder a la normativa vigente en el período sujeto de examen.

### **2.3.6 Análisis y actualización del archivo permanente.**

El auditor debe revisar y analizar el contenido del archivo permanente considerando la documentación relacionada con el área, proceso o aspecto a examinar; y recopilar la documentación que sea necesaria para actualizarlo con la información vigente y aplicable.

La actualización del archivo permanente es indispensable para que el auditor se apoye eficientemente en el proceso de la auditoría. El archivo será de utilidad en la medida que la información que contiene, esté debidamente clasificada y actualizada.

### **2.3.7 Diagnóstico del área, proceso a aspecto a examinar.**

Sobre la base de los resultados de los procedimientos aplicados para obtener conocimiento y comprensión del área, proceso o aspecto a examinar, deberá concluirse con un diagnóstico, en el que se destaquen los aspectos identificados que sean de importancia para la realización de la auditoría.

## **2.4 Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno.**

Es el análisis de los componentes del Sistema de Control Interno en el área, proceso o aspecto a examinar, con el fin de determinar el nivel de confianza que se le puede otorgar, el cual dependerá de los resultados obtenidos, y permitirá al auditor concluir si el sistema implementado es suficiente y adecuado.

Un sistema de control interno es suficiente cuando incluye procedimientos o medidas necesarias para administrar el riesgo y es adecuado cuando son aplicadas a las operaciones que ejecuta la entidad y contribuyan al logro de los objetivos institucionales.

Otras finalidades por las cuales se deben estudiar y evaluar el Sistema de Control Interno, son las siguientes:

- Para el cálculo del riesgo de control.
- Para la identificación de áreas críticas.
- Para la determinación del alcance y la naturaleza de las pruebas de auditoría, como respuesta a los riesgos identificados.

Los componentes a evaluar son los siguientes:

- Ambiente de Control
- Valoración de riesgos
- Actividades de Control
- Información y comunicación
- Monitoreo y supervisión

El auditor tomará como base para evaluar el Sistema de Control Interno, las Normas Técnicas de Control Interno Específicas de la entidad, y evaluará únicamente los aspectos relacionados con el área, proceso o asunto sujeto de examen, por ejemplo: Para un Proyecto de Infraestructura se podrá evaluar el control interno existente en la UACI, Departamento de Proyectos y Unidad Financiera.

A continuación se detallan los métodos que se pueden utilizar para el estudio y evaluación del Sistema de Control Interno:

**a. Método de cuestionario o preguntas.**

Consiste en la evaluación con base a preguntas, las cuales deben ser respondidas por parte de los responsables de las distintas áreas bajo examen y a través de las cuales se pretende identificar las debilidades y fortalezas del sistema de control interno.

Generalmente el cuestionario se diseña para que las respuestas negativas indiquen una deficiencia de control interno. Por medio de las respuestas dadas, el auditor debe verificar que la Administración cuenta con la información o documentación necesaria que respalda sus afirmaciones; en los casos en que la documentación no sea presentada, se aplicaran procedimientos alternativos en el desarrollo del examen, los cuales ayudarán a determinar si los controles operan tal como fueron diseñados. En **Anexo N° 5**, se muestra un formato de cuestionario de evaluación del Sistema de Control Interno.

De acuerdo a la evidencia mostrada por los funcionarios y empleados entrevistados, el auditor en base a su juicio profesional deberá asignar una calificación a cada repuesta obtenida, la cual podrá ser del 1 al 5, considerando que entre mayor sea la calificación, más fuerte y efectivo es el sistema de control interno de la unidad organizativa auditada.

**MANUAL DE AUDITORÍA INTERNA  
HOSPITAL NACIONAL DE LA MUJER “DRA. MARIA ISABEL RODRIGUEZ”**

El siguiente cuadro muestra la calificación que determinará el auditor a las respuestas que obtenga de los funcionarios o empleados entrevistados y de la documentación que haya tenido a la vista:

<b>Calificación</b>	<b>Ponderación de la respuesta obtenida</b>
<b>1</b>	Deficiente
<b>2</b>	Regular
<b>3</b>	Bueno
<b>4</b>	Muy Bueno
<b>5</b>	Excelente

En **Anexo N° 6**, se muestra una Matriz de evaluación del Sistema de Control Interno, para ponderar las respuestas obtenidas en el cuestionario de control interno.

Ejemplo: Al evaluar los componentes del Sistema de Control Interno, a través de un cuestionario de 72 preguntas obtuvo los siguientes resultados:

<b>Componente</b>	<b>Sumatoria de respuesta obtenida</b>				
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
Ambiente de Control	3	1	2	<b>5</b>	2
Valoración de Riesgos	4	0	2	5	1
Actividades de Control	2	3	11	14	5
Información y Comunicación	1	1	0	8	0
Monitoreo	2	0	0	4	0
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>5</b>	<b>15</b>	<b>32</b>	<b>8</b>

Con el resultado anterior, el auditor multiplicará el número de respuestas por cada ponderación correspondiente. Para el ejemplo de Ambiente de Control, se determinaron que 5 preguntas tienen ponderación de 4, por lo tanto el producto que se obtiene es de 20, y así se realizara para cada componente y sus respuestas.

A continuación se muestra el resultado:

Componente	Sumatoria de las calificaciones asignadas a cada respuesta obtenida				
	1	2	3	4	5
Ambiente de Control	3	2	6	20	10
Valoración de Riesgos	4	0	6	20	5
Actividades de Control	2	6	33	56	25
Información y Comunicación	1	2	0	24	0
Monitoreo	2	0	0	8	0
<b>Total</b>	<b>12</b>	<b>10</b>	<b>45</b>	<b>128</b>	<b>40</b>

Posteriormente se suma el total de las calificaciones asignadas:

$$12+10+45+128+40 = 235$$

Calificación =  $\frac{\text{Total de Ponderación a los Componentes del Sistema}}{\text{Número de Preguntas}}$

$$= \frac{235 \text{ (total de ponderación)}}{72 \text{ (preguntas)}} = 3.26$$

Con el resultado obtenido el auditor deberá determinar la evaluación del Sistema de Control Interno, según los siguientes parámetros:

Rango	Calificación	Evaluación del Sistema de Control Interno
1.0 a 1.9	Bajo	Débil
2.0 a 3.9	Moderado	Medio
4.0 a 5.0	Alto	Fuerte

**Conclusión:**

De acuerdo a los parámetros establecidos, el resultado de 3.26 corresponde a una calificación moderada, que representa que la evaluación del Sistema de Control Interno es Medio.

**b. Método de narrativa.**

Consiste en la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno y sus elementos, clasificando por

unidades organizativas, funcionarios y empleados, o registros contables o administrativos que intervienen en el sistema. Esta información se obtiene de las entrevistas efectuadas a los funcionarios y empleados responsables de las actividades y procesos que se ejecutan en las áreas organizativas que se examinarán.

Una descripción adecuada del área, proceso o aspecto a examinar, debe considerar por lo menos 4 características:

- 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 los procedimientos de control pertinente a la evaluación de los riesgos de control (separación de funciones, autorizaciones, aprobaciones y verificación interna).

En **Anexo N° 7** se presenta consideraciones y ejemplo a tomar en cuenta para Evaluación del Sistema de Control Interno a través de narrativa.

### **c. Método de Flujograma.**

Es una representación simbólica y diagramada de los documentos de la entidad y los flujos secuenciales en la misma. Con esta representación gráfica se obtendrá una idea completa y correcta del flujo secuencial de los procedimientos que se ejecutan en el área organizativa a examinar con las siguientes ventajas:

- Identifica la ausencia o duplicación de controles, autorizaciones, registros, archivos.
- Permite una visión panorámica de las operaciones.
- Simplifica la tarea de identificar el proceso, orientando la secuencia de las actividades con criterio lógico.
- Identifica desviaciones de procedimientos y de las normas.
- Identifica procesos innecesarios o faltantes.
- Verificar el flujograma levantado con la normativa aplicable para determinar el grado de concordancia con las disposiciones legales y reglamentarias.

Si el auditor utiliza los métodos de narrativa o flujograma, deberá concluir de acuerdo a los resultados obtenidos, identificando las fortalezas y debilidades del Sistema de Control Interno y estableciendo la calificación respectiva de Bajo, Moderado o Alto, que corresponderá a la evaluación del Sistema de Control



Interno, ya sea Débil, Medio o Fuerte, y será determinado según su juicio profesional.

Con el resultado del estudio y evaluación del Sistema de Control Interno, el auditor deberá realizar lo siguiente:

- Comunicar de manera oportuna a los responsables, las deficiencias identificadas en la evaluación, a fin de que realicen las acciones correspondientes.
- Emitir conclusión consistente con la realidad y comunicar las recomendaciones que considere aplicables.

En **Anexo N° 8** se presenta las consideraciones y ejemplo a tomar en cuenta para la evaluación del Sistema de Control Interno a través de flujograma.

## **2.5 Identificación de Riesgos significativos.**

El riesgo es la posibilidad de que ocurra un acontecimiento que tenga un impacto en el alcance de los objetivos institucionales. El riesgo se mide en términos de impacto y probabilidad.

Cada entidad enfrenta una variedad de factores de riesgos, derivados de fuentes externas e internas, que deben ser considerados para alcanzar los objetivos institucionales. Por eso, una condición previa para la valoración de riesgos es el establecimiento de objetivos, enlazados en niveles diferentes y consistentes internamente. La valoración de riesgos es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para el logro de los objetivos, formando una base para la determinación de cómo deben administrarse los riesgos.

El auditor debe verificar la existencia de una matriz de riesgos elaborada por la administración, enfocada a los riesgos relevantes, su impacto potencial que se mantenga a un nivel aceptable, además debe conocer y comprender la adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control de la unidad organizativa o actividad, a través de las acciones implementadas por la administración, e identificar los aspectos de mejora con respecto a la gestión de riesgo y control de la actividad, implementada por la administración.

En caso que la administración no haya identificado los riesgos potenciales, el auditor deberá identificar los riesgos en base al análisis de las actividades que se desempeñan en la institución.

Para poder identificar los riesgos, el auditor debe considerar como mínimo los siguientes aspectos:

- Identificar los objetivos del Plan Estratégico u Operativo, que aplican al área a examinar.
- Describir las actividades claves relacionadas con los objetivos que se desempeñan en el área a examinar.
- Clasificar el riesgo, de acuerdo a las siguientes definiciones:
  - Riesgo estratégico: Obstáculos internos o externos que no le permitirían a la unidad organizativa el cumplimiento de sus objetivos.
  - Riesgo operacional: Es la posible pérdida de recursos por fallas en los procesos, de los sistemas internos de control, por la realización de operaciones incorrectas, o por cualquier evento causado por factores externos o internos.
  - Riesgo político: son las acciones de un gobierno transformadas por medio de decisiones del sistema judicial, nuevas leyes, decretos presidenciales.
  - Riesgo legal: Incumplimiento a las leyes y reglamentos pertinentes.
  - Riesgo de imagen (Reputacional): Resultará cuando la credibilidad de la entidad este en tela de juicio por acontecimientos dados a conocer al público.
  - Riesgo tecnológico: Fallas y/o inadecuación de los sistemas tecnológicos, derivados de recursos humanos, infraestructura y/o desastres naturales.
  - Riesgo de personal: riesgo que ocasiona la incapacidad de atraer y retener empleados productivos y competentes.
  - Riesgo de organización, roles y responsabilidades: Los que se ocasionan por una falta de esfuerzos coordinados entre distintos miembros de la unidad, para el logro de los objetivos.
  - Riesgo de procedimientos y procesamiento de transacciones: Son riesgos ocasionados por decisiones inapropiadas y la incapacidad de asegurar el procesamiento confiable de las transacciones.
  - Riesgo de planeación, administración y coordinación: Riesgo que se ocasiona por falta de esfuerzo coordinado entre diferentes unidades de negocio para lograr objetivos comunes.
- Describir el riesgo: Se refiere a la explicación del evento identificado.
- Responsable del riesgo: Identificar el cargo del personal responsable del área relacionado con el riesgo.

- Cualificación del riesgo: El auditor deberá estimar la probabilidad e impacto del riesgo, para determinar si la calificación será extrema, alta, moderada o baja, pudiendo ubicar los riesgos en el siguiente esquema:

		IMPACTO				
		Insignificante	Bajo	Serio	Muy Serio	Grave
PROBABILIDAD	Muy Probable	A	A	E	E	E
	Alta Probabilidad	M	A	A	E	E
	Medianamente Probable	B	M	A	E	E
	Remoto	B	B	M	A	E
	Improbable	B	B	M	A	A

**E**= Riesgo Extremo; requiere acción inmediata

**A**= Riesgo Alto; necesita atención de alta gerencia

**M**= Riesgo Moderado; debe especificarse responsabilidad gerencial

**B**= Riesgo Bajo; administrar mediante procedimiento rutinario.

En **Anexo N° 9**, se presenta modelo de Matriz de identificación y evaluación de riesgos de áreas a examinar.

Al evaluar los riesgos, el auditor debe considerar lo siguiente:

- Abstenerse de asumir cualquier responsabilidad propia de la administración, como es la gestión de riesgos.
- Debe tener claro que la responsabilidad de la gestión de riesgos recae en la administración.
- No debe manejar ninguno de los riesgos a nombre de la administración.
- Evaluar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, pero no debe tomar las decisiones sobre gestión de riesgos.

## **2.6 Seguimiento a recomendaciones de informes de auditorías anteriores.**

El auditor gestionará la obtención de los informes de auditorías anteriores emitidos por la Corte de Cuentas de la República y las Firmas Privadas de Auditoría, asimismo los Informes de Auditoría Interna, a efecto de programar las actividades de seguimiento a las recomendaciones contenidas en ellos.

La programación del seguimiento se hará en función del riesgo, el grado de dificultad y la cantidad de tiempo que necesita la Administración para realizar las acciones preventivas o correctivas que conlleven a la implementación de las recomendaciones. Para ello, el auditor podrá requerir a los auditados, un plan de seguimiento a las recomendaciones, que establezca, al menos:

- a) Descripción de compromisos o actividades a realizar.
- b) Responsable.
- c) Plazo o fecha de compromiso.

Con el seguimiento a las recomendaciones, se logran los siguientes objetivos:

- a) Verificar el cumplimiento por parte del área organizativa examinada.
- b) Comunicar a la Administración las recomendaciones cumplidas.
- c) Desarrollar hallazgos por las recomendaciones que no han sido cumplidas e incorporarlos como parte de los resultados en el Informe de Auditoría.
- d) Identificar áreas a examinar en aquellas unidades que no hayan cumplido las recomendaciones.

Para efectuar el seguimiento, el auditor solicitará a la administración la evidencia sobre las acciones que se han implementado con el fin de cumplir con las recomendaciones de auditoría, la cual tendrá que ser analizada para concluir si el cumplimiento se efectuó o no por parte de la administración.

El resultado del seguimiento a las recomendaciones de auditoría, realizado en la fase de planificación, debe comunicarse en el Informe de Auditoría, en el apartado de Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores, mencionando las recomendaciones cumplidas; en el caso de recomendaciones no cumplidas, el auditor deberá desarrollar el hallazgo de auditoría, tomando como criterio el Art. 48 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, y lo incluirá como parte de los resultados en el Informe de Auditoría.

Cuando se realice examen especial para dar seguimiento a las recomendaciones de auditoría, el Responsable de Auditoría Interna comunicará el resultado del seguimiento en el Informe de Auditoría, en éste, incluirá las recomendaciones cumplidas y no cumplidas; por las no cumplidas desarrollará el hallazgo correspondiente.

En caso que la Administración no haya cumplido con las recomendaciones, el auditor debe considerarlas para determinar las áreas, procesos o aspectos a examinar.

## **2.7 Determinación de la estrategia de la auditoría.**

La estrategia de auditoría es importante, ya que consiste en establecer el direccionamiento que se le dará al proceso de auditoría, fundamentalmente definiendo el alcance y cómo se desarrollará el trabajo, lo cual quedará establecido en el Memorando de Planificación.

El auditor desarrollará una estrategia de auditoría que permita el cumplimiento de las actividades a realizar. La comprensión integral del área, proceso o aspecto a examinar y los resultados de auditorías anteriores, permitirán establecer el grado de confianza que merecen los controles de los procesos representativos o significativos del área, proceso o aspecto a examinar.

### **2.7.1 Determinación de los objetivos de la auditoría.**

Se refiere a lo que se desea lograr, como consecuencia de la ejecución de la auditoría. La comprensión de los objetivos de la auditoría es esencial para obtener los mejores resultados en el plazo establecido.

Los objetivos de exámenes programados, provienen y están alineados con los objetivos identificados en el proceso de evaluación de riesgos del cual se deriva el plan anual de trabajo; en el caso de los exámenes no planificados, los objetivos se establecen y se diseñan para revisar el asunto específico que los motivó.

Se debe definir un objetivo general y objetivos específicos que permitan identificar cuáles son los resultados que se persiguen obtener, además servirán para diseñar la estrategia de la auditoría que se aplicará en la fase de ejecución.

#### Objetivo general.

Se relaciona con el propósito o finalidad por el cual se desarrollará la auditoría a un área, proceso o aspecto puntual.

Ejemplo de objetivo general:

Determinar el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias en (área, proceso o aspecto a examinar), la adecuada ejecución presupuestaria, etc.

Ejemplo de objetivo general para auditoría de aspectos operacionales o de gestión:

Realizar una evaluación constructiva y objetiva al proceso de gestión de (área, proceso o aspecto a examinar), con el fin de determinar el grado de transparencia, eficacia, economía, excelencia, eficiencia, equidad y efectividad en el cumplimiento de objetivos, metas, productos.

En virtud de lo anterior, los objetivos de esta auditoría, pueden comprender:

- a) Evaluación de la eficacia a fin de determinar la oportunidad con la cual se han llevado a cabo los objetivos de la entidad y de los resultados alcanzados en relación con los planificados.
- b) Evaluación de la economía con el propósito de determinar si los bienes y servicios se han adquirido a precios iguales o menores a los de mercado, manteniendo la calidad requerida y la oportunidad en la entrega;
- c) Evaluación de la excelencia con el propósito de determinar el nivel de calidad en el logro de las metas y objetivos.
- d) Evaluación de la eficiencia a efecto de determinar el grado de optimización de los recursos para lograr los objetivos esperados.
- e) Evaluación de la equidad, para determinar la medida con la cual la Unidad Organizativa objeto de examen ha cumplido con proveer servicios.
- f) Evaluación de la efectividad, a fin de determinar el beneficio alcanzado con la realización de las metas y objetivos.

#### Objetivos específicos.

Describen las acciones a desarrollar para cumplir el objetivo general.

Para objetivos específicos, se considera:

- Identificar los asuntos o temas a evaluar en componentes, áreas, unidades administrativas, proyectos, programas o funciones específicas sujetas a auditoría y el propósito por el cual se efectuará dicha revisión.
- Concluir sobre el cumplimiento de disposiciones legales relacionadas con la unidad organizativa, área o aspecto auditado.

Concluir sobre aspectos evaluados, relacionados con la unidad organizativa, área o aspecto auditado.

Ejemplos de objetivos específicos para auditoría de aspectos operacionales o de gestión:

- Determinar la existencia de procedimientos y sistemas razonables de información, que le permitan a la entidad rendir cuenta plena del cumplimiento de su misión.
- Determinar si en la ejecución de los procesos, se observan y acatan las leyes, reglamentos, políticas, normas y disposiciones aplicables al área, proceso o aspecto a examinar y si estos permiten acompañar e impulsar el plan de gestión.
- Verificar el grado de eficacia alcanzado por los objetivos y metas propuestos con relación a los resultados alcanzados.
- Determinar el grado de eficiencia alcanzado por el área, proceso o aspecto, en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo.
- 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.

Al momento de establecer los objetivos el auditor debe tener en cuenta la probabilidad de errores, fraude, incumplimientos y otras exposiciones significativas.

### **2.7.2 Determinación del alcance de la auditoría.**

El alcance señala los límites de la auditoría: Tipo, área, proceso o aspecto a examinar, período, y cuando se evalúa el aspecto financiero, los rubros, cuentas o subcuentas objeto de examen; también consiste en determinar con base en el conocimiento del área, proceso o aspecto a examinar, la profundidad y el énfasis de los procedimientos a aplicar a efecto de alcanzar el objetivo de la auditoría.

Además se deberá señalar que la auditoría se ha efectuado de acuerdo con las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Este apartado también comprende un resumen de los principales procedimientos a aplicar.

El alcance de la auditoría de aspectos operacionales o de gestión va más allá del examen de las actividades financieras y contables, y señala sus límites: Tipo de examen, área, proceso o aspecto a examinar, el período y cuando se evalúa el aspecto financiero, los rubros, cuentas o subcuentas objeto de examen, tales como:

- Examen y verificación de la información relativa al desempeño institucional.
- Revisión y elaboración de informes sobre la administración de recursos.
- Análisis de actividades y procesos clave, evaluación de sistemas de información y control.
- Verificar la utilización de recursos públicos de conformidad a principios de transparencia, eficiencia, efectividad, economía, eficacia, equidad y excelencia.
- Verificar el cumplimiento de metas y objetivos.
- Licencias y concesiones ambientales

### **2.7.3 Determinación del riesgo de auditoría.**

#### Riesgo de Auditoría (RA)

El riesgo de auditoría se determinará mediante los siguientes componentes: Riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, los dos primeros corresponden a la entidad y el último al auditor.

El riesgo inherente y de control se puede determinar utilizando los siguientes métodos:

1. Narrativa y Flujograma: El auditor debe describir y sustentar las razones por las cuales concluye que el riesgo se ubica en el nivel determinado.
2. Cuestionario: El auditor debe asegurarse de haber verificado la evidencia que le permitió ponderar los resultados de cada pregunta, y que la ponderación total entre el número de preguntas efectuadas le permitió ubicar el nivel de riesgo.

#### Riesgo Inherente (RI)

Es la susceptibilidad a errores de una actividad o proceso que pudiera ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.



El auditor debe examinar y analizar al menos los siguientes aspectos, según corresponda al tipo de auditoría a realizar:

- Naturaleza del área, proceso o aspecto a examinar.
- Volumen y complejidad de las transacciones.
- Fortaleza de la visión sistémica y organizacional.
- Utilización de indicadores para evaluar su gestión.
- Integridad y competencia de la administración.
- Situación presupuestaria y patrimonial.
- Cambios en la administración durante el período.
- Susceptibilidad de los activos a pérdidas o malversación.
- Transacciones inusuales.

La evaluación del riesgo inherente podrá realizarlo utilizando narrativa, cuestionario u otro método que estime adecuado; independientemente del método utilizado al final concluirá estableciendo el nivel de riesgo el cual podrá ser: **Alto, Moderado o Bajo.**

Riesgo de Control (RC)

Es el riesgo de que cuando ocurran errores no sean detectados ni corregidos por el Sistema de Control Interno implantado por la Administración. La determinación del riesgo de control es un aspecto fundamental para todas las variables que conforman la estrategia de auditoría, en consecuencia el auditor debe contar con la experiencia y conocimiento del área, proceso o aspecto a examinar. En base a la evaluación del Sistema de Control Interno, se considerará los siguientes riesgos:

<b>Evaluación de Control Interno</b>	<b>Riesgo de Control</b>
Fuerte	Bajo
<b>Medio</b>	<b>Moderado</b>
Débil	Alto

Para el ejemplo desarrollado en literal a) del numeral 2.4 Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno, el valor de la evaluación fue de 3.26, por lo tanto la clasificación del riesgo es Moderado.

Riesgo de Detección (RD).

El riesgo de detección corresponde al auditor, es inversamente proporcional al riesgo inherente y de control. A continuación se presenta la relación inversa del riesgo de detección con respecto al riesgo inherente y de control:

<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Riesgo de Control</b>	<b>Riesgo de Detección</b>
Bajo	Bajo	Alto
Moderado	Moderado	Moderado
Alto	Alto	Bajo

El riesgo de detección se determina cuantificando el riesgo inherente, riesgo de control, riesgo de auditoría, sustituyendo esos valores en la fórmula del riesgo de auditoría y mediante despeje se obtiene el factor riesgo de detección; el resultado de aplicar esa fórmula, indica el nivel de riesgo de detección, el cual podrá ser bajo, moderado o alto.

Formula:  
RA= RI\*RC\*RD

Despejando:  $RD = \frac{RA}{RI*RC}$

Estimación de riesgo de auditoría.

Tabla de Modelo de Riesgo:

<b>Nivel del Riesgo Inherente.</b>	<b>Nivel de Riesgo de Control Interno</b>		
	<b>ALTO</b>	<b>MODERADO</b>	<b>BAJO</b>
<b>ALTO</b>	ALTO	ALTO	MODERADO
<b>MODERADO</b>	ALTO	MODERADO	BAJO
<b>BAJO</b>	MODERADO	BAJO	BAJO

Para efectos ilustrativos, planteamos el siguiente ejemplo en relación con la tabla anterior: Si hemos evaluado el riesgo inherente como alto y el riesgo de control como moderado, entonces el resultado de ambos riesgos sería nivel de riesgo alto.

A continuación se presenta una tabla para poder evaluar el Riesgo Inherente y de Control:

<b>RIESGO</b>	<b>ALTO</b>	<b>MODERADO</b>	<b>BAJO</b>
INHERENTE	0.60	0.50	0.40
CONTROL	0.80	0.50	0.20

El riesgo de auditoría generalmente se ubica en un rango del 5% al 10%, lo que implica un nivel de confianza del 95% al 90% respectivamente; sin embargo el auditor puede utilizar otros niveles de riesgo y confianza, pero debe tomar en cuenta que a medida el riesgo se acerca a cero, implica una muestra más grande y por tanto, el examen se vuelve más extenso, caso contrario sucede cuando se aleja de ese parámetro.

Para un nivel de confianza del 95%, el riesgo inherente (RI) de acuerdo al ejemplo desarrollado anteriormente es moderado, por lo tanto corresponde a un factor de 50% y de acuerdo al riesgo de control (RC) determinado, corresponde a un factor de 50%; entonces tenemos que nuestro riesgo de detección se calcula despejando la fórmula de la siguiente manera:

$$\begin{aligned}
 RA &= RI \times RC \times RD \\
 RD &= \frac{RA}{RI \times RC} \\
 RD &= \frac{0.05}{0.50 \times 0.50} = 0.20
 \end{aligned}$$

Nuestro riesgo de detección será del 20% (Bajo), es decir, que nuestro nivel de confianza en las pruebas sustantivas es del 80%.

**Análisis de la confianza en la Auditoría.**

Riesgo inherente:

Del conocimiento y la consideración de la naturaleza del área, proceso o aspecto a examinar, hemos fijado este riesgo en un 50%, lo que significa que se tiene un 50% de confianza en que se puedan detectar errores, sin tener en cuenta el control interno.

Por ejemplo de 100 errores existentes se puede concluir lo siguiente:

(100 errores x 0.50) = 50 errores

(100 - 50) = 50 errores que no pueden ser detectados.

Riesgo de control:

Del estudio del sistema de control interno hemos fijado un riesgo del 50%, es decir, confiamos en que los controles internos detectarán el 50% de los errores que se filtran después de los que puedan ser mitigados por la naturaleza del área, proceso o aspecto a examinar.

$50 \text{ errores} \times 0.50 \text{ (no puede detectar el control interno)} = 25$   
 $(50 - 25) = 25$  errores que no pueden ser detectados ni por el control interno ni por el ambiente de control establecido por la entidad o Proyecto, es decir pasan 25 errores.

El nivel de este riesgo determina la naturaleza de los procedimientos de auditoría que se desarrollarán en los programas; por lo tanto, si el nivel de riesgo de control se establece como bajo, debe aplicar más procedimientos de cumplimiento y menos sustantivos; pero si ese nivel se considera moderado, podrá aplicar procedimientos de doble propósito; en cambio si el nivel es alto, debe aplicar más procedimientos sustantivos y menos de cumplimiento.

No obstante, cuando por la naturaleza del examen no sea viable la aplicación de procedimientos sustantivos, el auditor aplicará procedimientos de cumplimiento, independientemente del nivel de riesgo determinado.

Por lo tanto, para el ejemplo desarrollado, por haberse determinado un riesgo moderado, los procedimientos a aplicar, son los de doble propósito, quiere decir que el auditor interno debe aplicar procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

Riesgo de detección:

Según nuestros cálculos de riesgo de detección, indica que existe el 20% de riesgo que nuestras pruebas, no sean capaces de detectar 25 errores que nos quedan. Consecuentemente, la confianza que depositamos en nuestros procedimientos sustantivos es del 80% para lograr una confianza total del 95%.

$25 \text{ errores} \times 0.80 = 20$   
 $(25 - 20) = 5$  errores que no detectarían nuestras pruebas.

El alcance de los procedimientos de auditoría dependerá del nivel en que se ubique este riesgo, así: Si el nivel de riesgo es bajo, el alcance será el máximo; pero si el nivel es alto, el alcance será mínimo.

**Confianza de auditoría:**

El riesgo de auditoría es del 5%, la confianza de la Auditoría es de 95%, o sea que de los 100 posibles errores, al final deberían ser detectados 95 de ellos, para emitir una conclusión apropiada de acuerdo al objetivo del examen y resultados obtenidos.

A continuación se presenta una relación entre el riesgo de control, el nivel de confianza, riesgo de detección, el porcentaje de muestra a examinar y tipo de procedimientos a ejecutar:

<b>Riesgo de control</b>	<b>Nivel de confianza en Sistema de Control Interno</b>	<b>Riesgo de detección</b>	<b>Porcentaje de muestra</b>	<b>Tipo de procedimientos</b>
Alto	No confianza	Bajo	Alto	Más pruebas sustantivas (analíticas y/ detalle) y menos pruebas de cumplimiento o de control.
Moderado	Medio	Moderado	Medio	Doble Propósito (combinación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos)
Bajo	Confianza	Alto	Bajo	Más pruebas de cumplimiento o de control y menos pruebas sustantivas.

**2.7.4 Determinación de indicadores de gestión a evaluar. (Solo aplica para auditoría de aspectos operacionales o de gestión)**

Los indicadores se emplean para la medición del desempeño como parámetros cualitativos y cuantitativos que detallan la medida en la cual un determinado objetivo ha sido logrado.

Existen diferentes clasificaciones de indicadores: en función de su naturaleza, según el objeto que pretendan medir y según el ámbito de actuación. La

clasificación de los mismos en función de la naturaleza distingue entre los tradicionales indicadores de: eficacia, eficiencia, efectividad, economía, equidad y excelencia.

- Eficacia: Se refiere al cumplimiento oportuno de programas, objetivos y metas en la cantidad y calidad requeridas. Expresa la relación entre los resultados alcanzados y los objetivos y metas programadas.
- Eficiencia: Está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin en comparación con un estándar de desempeño establecido.
- Efectividad: Se relaciona con la productividad respecto al impacto en el logro de los objetivos y mejores productos o servicios.
- Economía: Está relacionada con los términos y condiciones bajo las cuales las entidades adquieren los recursos, sean estos financieros, humanos, físicos o tecnológicos, obteniendo la cantidad requerida, al nivel razonable de calidad, en la oportunidad, lugar apropiado y al menor costo posible.
- Equidad: Se mide sobre la base de la posibilidad de que los diferentes grupos sociales tengan acceso a los servicios públicos. Es decir que la equidad trata de garantizar la igualdad en la posibilidad de utilizar los servicios públicos entre quienes tienen derecho a ellos.
- Excelencia: Se refiere a la calidad percibida por los usuarios respecto a los servicios que prestan las instituciones públicas, así como los productos que generan.

Las diferentes clasificaciones de indicadores tienen una interrelación con las actividades que se desarrollan en toda la operación de procesos de la entidad pública.

Estos indicadores son de utilidad al auditor, para:

- Hacer análisis y comparaciones.
- Valorar y verificar las aseveraciones y estimaciones de la Administración.
- Visualizar numérica y gráficamente el desempeño organizacional de planes, programas, áreas, procesos y actividades.
- Identificar las pruebas de auditoría a realizar

**a. Indicadores definidos por la entidad.**

Si la entidad cuenta con un Sistema de Gestión basado en Indicadores, como mecanismo de control para medir el avance y cumplimiento de objetivos y metas institucionales, entonces el auditor validará y comprobará que tales indicadores miden los procesos o actividades claves de la unidad evaluada y que la Administración monitorea sus resultados y toma las acciones correspondientes en caso se den desviaciones importantes o inusuales.

Evaluación de indicadores de gestión.

El auditor debe retomar los indicadores de gestión que posee la entidad, relacionados con la unidad auditada, con la finalidad de evaluar su cumplimiento y opinar en la conclusión del examen.

El indicador deberá estar focalizado y orientado a “medir aquellos aspectos claves” o factores críticos que interesa monitorear. Esto implica establecer muy bien los objetivos estratégicos de la institución, identificando las variables relevantes que se relacionan con los productos estratégicos y los efectos esperados.

Los indicadores identifican lo que será medido. Las metas asociadas a esos indicadores representan lo que se espera obtener como desempeño. Por esto mismo siempre un indicador avisará o dará información de cómo se está avanzando respecto de un objetivo.

En **Anexo N° 10**, se presenta Matriz de evaluación de diseño e implementación de indicadores establecidos por la Administración.

Si el auditor concluye que los indicadores implementados por la unidad objeto de evaluación, se encuentran adecuadamente diseñados para medir la gestión, entonces debe seleccionar de éstos, los que a su juicio permitirán medir el grado de eficiencia, eficacia, economía y demás aspectos que haya definido en la planificación.

Si considera que los indicadores seleccionados no son suficientes, debe diseñar los que por la naturaleza del área, proceso o aspecto a examinar, le sean aplicables; el auditor, debe establecer el nivel y la cantidad necesaria de indicadores por cada uno de los aspectos de gestión.

### Indicadores definidos por el auditor.

En el caso que la entidad no haya diseñado sus propios indicadores o que el auditor determine que los diseñados por la administración no son suficientes o adecuados, el auditor debe elaborarlos identificando las variables que los integran, a efecto de facilitar la evaluación en términos de eficiencia, eficacia, efectividad, economía, equidad y excelencia. En consecuencia, el auditor debe contar con el conocimiento suficiente sobre las relaciones entre dichas variables y el tipo de indicadores que resultan de las mismas; de igual forma debe conocer qué tipo de información corresponde a esas variables para solicitarla de forma puntual.

#### Definir los indicadores de gestión del área, proceso o aspecto a examinar:

Para definir los indicadores, el auditor debe tener en cuenta sus características más relevantes, como las siguientes:

Características	Descripción
Oportunidad	Deben permitir obtener información en tiempo real, de forma adecuada y oportuna.
Prácticos	Que se facilite su recolección y procesamiento.
Claros	Ser comprensible, tanto para quienes lo desarrollen como para quienes lo estudien o lo tomen como referencia.
Explícitos	Definir de manera clara las variables con respecto a las cuales se analizará para evitar interpretaciones ambiguas.
Transparentes/Verificable	Su cálculo debe estar adecuadamente soportado y ser documentado para su seguimiento y trazabilidad.

La construcción de indicadores para evaluar la gestión, implica el análisis de la información del área, proceso o aspecto a examinar, y la realización de los siguientes pasos que constituyen el ciclo del proceso de construcción de indicadores:

1. Identificación y/o revisión de productos/servicios, objetivos y metas que serán medidos.
2. Establecer medidas de desempeño claves.



3. Asignar responsabilidades.
4. Establecer referentes comparativos.
5. Construir fórmulas.
6. Validar indicadores.

Los pasos del ciclo del proceso de construcción de indicadores, se desarrollan a continuación:

**1. Identificación y/o revisión de servicios, objetivos y metas y que serán medidos.**

Este será el punto de partida del auditor, para asegurar la coherencia de los indicadores que se pretende construir, su análisis definirá el tipo de medición y los esfuerzos necesarios para obtener la información y determinar lo que se considera importante para la realización de la auditoría.

Las características a considerar de los productos o servicios del área, proceso o aspecto a examinar, son las siguientes:

- Los principales productos o servicios.
- Los productos o servicios estratégicos o relevantes que genera o presta la institución, ya sea en forma directa o subcontratada.
- Los productos o servicios, más demandados por los usuarios.
- Recurso utilizado en la generación de un producto o servicio, ya sea como porcentaje del presupuesto destinado a la prestación del servicio, o bien por el porcentaje de funcionarios y empleados que intervienen en la realización de los productos, bienes o servicios.

Además, es importante que el auditor determine las metas asociadas a los objetivos, una meta se define como: “la expresión concreta y cuantificable de los logros que la organización planea alcanzar en el año (u otro período de tiempo) con relación a los objetivos estratégicos previamente definidos”, para su identificación se debe tener en cuenta:

- Que los objetivos y metas de desempeño de la gestión estén enfocados al logro de eficacia, eficiencia, efectividad, economía, equidad, y excelencia.
- Que los objetivos y metas definidas se hayan generado de compromisos internos, por lo tanto su cumplimiento no debe depender de otras entidades o de factores exógenos.

- Los objetivos y metas establecidos por la entidad, puedan ser alcanzadas con los recursos humanos y financieros disponibles.

## **2. Establecer medidas de desempeño claves.**

El auditor determinará los indicadores, dependiendo del área, proceso o aspecto que se está examinando. En general, los criterios para decidir los indicadores, tiene que ver con los siguientes aspectos:

- Indicadores que permitan dar una conclusión adecuada de la gestión.
- Que cubran las diferentes actividades o funciones del área, proceso o aspecto que se está examinando, teniendo en cuenta que los indicadores de carácter estratégico y los más relevantes son los que permiten dar una conclusión adecuada de la gestión que se está evaluando.
- Que cubran las dimensiones del desempeño de manera integrada: eficiencia, eficacia, efectividad, economía y calidad o excelencia, entre otros; que permitan conocer el desempeño de los procesos de la entidad para identificar debilidades, demoras y otros, y que propicien la emisión de recomendaciones adecuadas, para mejorar la gestión de la entidad.

## **3. Asignar responsabilidades.**

Cuando el auditor haya construido los indicadores más importantes del área, proceso o aspecto a examinar, asociados con los productos/servicios generados o prestados; el auditor identificará los funcionarios y/o empleados que son responsables de cada indicador de gestión construido, siendo estos los responsables de proporcionar la información necesaria para evaluar dichos indicadores. Es necesario, además, identificar los responsables de cada indicador construido, para facilitar la comunicación de los resultados del examen, a los funcionarios y empleados relacionados con los hallazgos de auditoría.

## **4. Establecer referentes comparativos.**

El auditor establecerá el referente comparativo, relacionando el paso 1, en el que se identificaron metas asociadas a los objetivos que se pretenden medir, por lo que un primer referente lo constituye lo planeado por la entidad. También es posible establecer un referente respecto de otras entidades similares o comparables, o respecto de datos históricos u otros documentos que puedan proporcionar información que puedan servir de parámetros para comparar, por

ejemplo: Plan estratégico, contratos de adquisición de bienes y servicios o de obras, carpetas técnicas, libros contables, estados financieros, planes de trabajo, informes de labores, registros o controles internos de ejecución y seguimiento de la gestión, etc., dependiendo de los objetivos y alcance del examen.

## **5. Construir fórmulas.**

Al construir la fórmula de cálculo del indicador, el auditor, debe asegurarse que es factible obtener información de las variables a medir, a fin de obtener el resultado esperado para evaluar la gestión.

A continuación, se presentan, ejemplos de fuentes de información para definir variables, que el auditor puede considerar al construir los indicadores de gestión.

<b>Tipo de indicador</b>	<b>Variables relacionadas</b>
Eficacia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Objetivos de la institución, área, proceso o aspecto a examinar.</li> <li>- Plan Estratégico.</li> <li>- Plan Operativo.</li> </ul>
Eficiencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Metas</li> <li>- Plan de compras anuales</li> </ul>
Efectividad	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Reporte de adquisiciones</li> <li>- Programación de Ejecución Presupuestaria.</li> </ul>
Economía	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ejecución Presupuestaria</li> <li>- Avance de obra de proyectos</li> </ul>
Excelencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Informe de cumplimiento de metas.</li> <li>- Informe de servicios prestados.</li> </ul>
Equidad	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Reporte de usuarios atendidos.</li> <li>- Reporte de Ingresos obtenidos.</li> <li>- Informe de Rendición de Cuentas</li> <li>- Informe de quejas y reclamos atendidos</li> </ul>

A manera de ejemplo, en **Anexo N° 11** se presenta una Ficha Técnica de Indicadores, la cual constituye una orientación básica para su desarrollo, dado que para su aplicación práctica, el auditor debe tener en cuenta la naturaleza, funciones y estructura del área, proceso o aspecto a examinar, con el fin de establecer las variables, las unidades de medida y los parámetros o metas frente a los cuales será más adecuada la medición de la gestión.

## **6. Evaluación de indicadores identificados y/o contruidos.**

Esta evaluación es aplicable tanto a los indicadores diseñados por la entidad y seleccionados por el auditor, como a los contruidos por el auditor para medir los procesos sustantivos o actividades claves.

Cuando el auditor haya contruido los indicadores de gestión, los clasificará como indicadores de eficiencia, eficacia, economía u otros que de conformidad a la naturaleza de las operaciones de la entidad le sean de utilidad, con el propósito de ser evaluados.

El auditor dejará constancia en sus documentos de auditoría, de la evaluación realizada a los aspectos de gestión definidos en la planificación, con base a los resultados de las mediciones efectuadas al utilizar indicadores y documentará apropiadamente las cifras utilizadas para cada variable.

En **Anexo N° 12** se presenta, a manera de ejemplo, Matriz de evaluación de indicadores, para evaluar el resultado de los indicadores de gestión.

Cuando el auditor haya determinado el resultado de la evaluación, tomando en cuenta cada indicador, y si el resultado es diferente al parámetro, el auditor debe establecer las áreas a examinar considerando los indicadores a examinar en cada área. Estas áreas a examinar deberán documentarse adecuadamente en la fase de ejecución.

El resultado final de la evaluación, deberá documentarse, analizarse y compararse con los criterios legales y técnicos aplicables, a efecto de definir si constituye hallazgo, para comunicarlo a la administración. Las conclusiones del auditor sobre la gestión de la unidad evaluada deben respaldarse en los documentos de auditoría.

### **2.7.5 Identificación de áreas o actividades a examinar.**

Un área o actividad a examinar debe ser significativa y esto sucede cuando existe la posibilidad razonable que contenga errores, ya sean individuales o en su conjunto.

Para determinar las áreas o actividades a examinar, el auditor, debe considerar los resultados obtenidos en los aspectos evaluados en la fase de planificación:

- a) Conocimiento y comprensión del área, proceso o aspecto a examinar.
- b) Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno.
- c) Identificación de riesgos significativos.
- d) Seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones de los informes de auditorías anteriores.
- e) Evaluación de indicadores de gestión establecidos para medir procesos sustantivos o actividades claves, de ser aplicable.

El establecimiento de las áreas a examinar, debe documentarse apropiadamente y constituye uno de los puntos principales de la auditoría, debido a que en esta etapa se identifica la naturaleza y alcance del examen, en términos de áreas críticas e indicadores a examinar en la fase de ejecución.

### **2.7.6 Enfoque de auditoría.**

Mediante el enfoque de auditoría se define la naturaleza y alcance de los procedimientos a desarrollar en la fase de ejecución.

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

El alcance de los procedimientos 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; se establecerá considerando el nivel de riesgo de detección determinado.

El auditor al diseñar los procedimientos debe tomar en cuenta el riesgo de auditoría y el nivel de confianza del Sistema de Control Interno del área a examinar.

El nivel de riesgo de control determina la naturaleza de los procedimientos de auditoría:

- Si se establece como bajo, el auditor debe aplicar más procedimientos de cumplimiento y menos sustantivos.
- Si el riesgo de control se considera moderado; aplicará procedimientos o pruebas de cumplimiento y sustantivas.

- Si el nivel del riesgo de control se determina alto, realizará más procedimientos sustantivos y menos de cumplimiento.

No obstante, cuando por la naturaleza del examen no sea viable la aplicación de procedimientos sustantivos, el auditor aplicará procedimientos de cumplimiento, independientemente del nivel de riesgo determinado.

### **2.7.7 Enfoque de muestreo.**

El muestreo en auditoría se emplea para obtener una evidencia real y una base razonable para la formulación de conclusiones sobre una población de la cual se extrae la muestra.

Muestreo en auditoría consiste en la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los elementos dentro de una clase homogénea de datos, artículos, transacciones o saldos de cuenta, de tal manera que todas las unidades de muestreo, presenten la misma probabilidad de ser seleccionadas.

De ser aplicable el muestreo, el auditor deberá diseñar y seleccionar una muestra, ejecutar los procedimientos de auditoría y evaluar los resultados del examen a la muestra determinada para obtener una evidencia suficiente, fiable, relevante y útil para cumplir con los objetivos del examen.

Suficiente se refiere a que la información se basa en hechos, que sea adecuada y convincente para que una persona prudente e informada llegue a la misma conclusión que el auditor.

Fiable se refiere a que se obtenga la mejor información mediante el uso de las técnicas apropiadas.

Relevante se refiere a que la información soporte las observaciones y recomendaciones y que sea consistente con los objetivos de la auditoría.

Útil se refiere a que la información facilite el aseguramiento de que la entidad cumplirá con sus objetivos.

### **Definición del método y la técnica de muestreo (De ser aplicable).**

En la fase de planificación, el Responsable de Auditoría Interna definirá en la estrategia, el método y la técnica de muestreo que utilizará en la fase de ejecución.

#### **a. Métodos de muestreo.**

El auditor debe definir el método de muestreo que aplicará en la fase de ejecución, pudiendo ser:

- **Estadístico:** Requiere la utilización de técnicas que permitan la formulación de conclusiones soportadas en niveles de confianza aritmética sobre una población de datos. Es crítico que la muestra de transacciones o ítems sea representativa de la población; si no se asegura que la muestra sea representativa de la población, se limita la capacidad de obtener las conclusiones e incluso podrían generarse conclusiones erróneas. El auditor deberá validar la integridad de la población para asegurar que la muestra se extrae de un conjunto de datos apropiado.
- **No estadístico o juicioso:** Consiste en el enfoque utilizado por el auditor que quiere emplear su propio conocimiento o experiencia para determinar el tamaño de la muestra. Este muestreo puede no ser objetivo y, por lo tanto, los resultados de una muestra de este tipo pueden carecer de justificación matemática al extrapolarse las conclusiones al total de la población, es decir, la muestra puede ser sesgada y no representativa de la población. El muestreo no estadístico puede emplearse cuando se requieren resultados rápidos o cuando se requiere confirmación de una condición antes que la necesidad de extraer conclusiones que presenten una exactitud matemática.

Para definir el tamaño de la muestra bajo el enfoque de muestreo no estadístico, puede tomarse en consideración la siguiente relación:

<b>Riesgo de auditoría</b>	<b>Tamaño de la muestra</b>
Mayor riesgo de auditoría	Menor tamaño de muestra
Menor riesgo de auditoría	Mayor tamaño de muestra

Retomando el ejemplo desarrollado en el numeral **2.7.3 Determinación del Riesgo de Auditoría**, se ha establecido un nivel de riesgo de detección bajo, esto se debe a que el auditor no confía en los controles implementados por la entidad, en consecuencia el porcentaje de la muestra a examinar es alto, y aplicará una cantidad mayor de procedimientos que le permita tener seguridad razonable al emitir la conclusión. Por consiguiente, la relación existente entre el riesgo de auditoría y el tamaño de la muestra es inversamente proporcional.

El Auditor Interno podrá determinar en las Políticas de Auditoría Interna, el porcentaje de muestra, de acuerdo al riesgo determinado, a continuación presentamos un ejemplo de parámetro:

<b>Porcentaje</b>	<b>Calificación del riesgo de detección</b>
20% a 40%	Alto
40% a 60%	Moderado
60% a 80%	Bajo

**b. Técnicas de muestreo.**

Entre las técnicas de selección de la muestra a utilizar en la fase de ejecución, se encuentran las siguientes:

- a) Muestreo aleatorio: Cada elemento de la población tiene la misma probabilidad de ser seleccionado para la muestra y no contempla condiciones predeterminadas.
  
- b) Muestreo por unidades monetarias: Utilizado para identificar errores monetarios en “sumas y saldos” de una cuenta; por ejemplo, revisando el saldo de deudores monetarios, el auditor interno podría seleccionar las partidas particulares de mayor monto, para lograr mayor cobertura en términos monetarios.
  
- c) Muestreo estratificado: Utilizado para separar la población entera en subgrupos; por ejemplo, agrupar documentos por monto o por fecha de emisión.



- d) Muestreo por atributos: Utilizado para determinar las características de una población, por ejemplo, seleccionar las existencias con saldo, las cuales representan los artículos que deben existir y estar disponibles para su uso o consumo.
- e) Muestreo variable: Utilizado para determinar el impacto económico de algunas características de la población; por ejemplo, seleccionar los saldos negativos en el saldo de la cuenta de existencias.
- f) Muestreo juicioso: Basado en el juicio profesional del auditor para confirmar la existencia de una condición.
- g) Muestreo por descubrimiento: Utilizado cuando la evidencia de un error o condición es motivo de mayor investigación. En este caso, la muestra aumentará en tamaño en la medida que se observen desviaciones (hallazgos)

La técnica de muestreo a emplear dependerá del propósito de la muestra. Para la evaluación de controles para cumplimiento normativo, donde el ítem es un evento o una transacción (por ejemplo: una autorización o una factura) típicamente se emplea el muestreo por atributos. Para pruebas sustantivas, donde el ítem es monetario, típicamente se emplea la técnica de muestreo variable.

## **2.8 Administración del trabajo.**

### Determinación de fechas claves.

Considerando el personal y tiempo asignado, se determinarán fechas de inicio y finalización de las actividades claves la auditoría, tales como:

<b>Fase</b>	<b>Actividades claves</b>
1. Planificación	- Memorando de planificación.
2. Ejecución	- Desarrollo de programa de auditoría. - Obtención y análisis de evidencia. - Desarrollo de hallazgos.
3. Informe	- Borrador de Informe - Informe de Auditoría.

### Elaboración del cronograma de actividades.

El tiempo programado para llevar a cabo la auditoría, se registrará en el cronograma de actividades, describiendo las actividades claves que el auditor efectuará desde el inicio hasta su finalización.

El Auditor Interno debe vigilar que las actividades determinadas para alcanzar los objetivos de la auditoría, se realicen en el tiempo y forma programados. A medida que vayan surgiendo modificaciones en el plazo de la auditoría se deberá ajustar el cronograma de actividades.

## **2.9 Memorando de Planificación.**

Como resultado de la fase de planificación se elaborará 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 fase de ejecución de la auditoría.

Toda la información y las decisiones contenidas en el Memorando de Planificación deben estar respaldadas en documentos de auditoría.

En **Anexo N° 13**, se muestra un modelo de Memorando de Planificación con el esquema mínimo que el auditor debe considerar.

## **2.10 Programa de auditoría.**

El programa de auditoría es un esquema detallado del trabajo a realizar y los procedimientos a emplearse durante la fase de ejecución, en este se determinan el alcance y oportunidad de su aplicación, así como los documentos de auditoría que han de ser elaborados.

Los programas para la fase de ejecución serán diseñados y preparados al finalizar la fase de planificación utilizando la información, análisis y evaluación que se hace del área, proceso o aspecto a examinar; sin embargo, estos podrán ser modificados en la fase de ejecución en caso de ser necesario, por lo que deben ser flexibles. Sin embargo, cualquier cambio en los programas deberá ser analizado por el Responsable de Auditoría Interna. Al preparar los programas de ejecución, se deben tener en cuenta que los objetivos de éstos estén alineados con los objetivos de la auditoría establecidos en el memorando de planificación y

que permita garantizar la suficiencia y competencia de la evidencia. Tanto el memorando de planificación como el programa de auditoría, deben ser aprobados por el Responsable de Auditoría Interna. Se deberá elaborar un programa de auditoría por cada área a examinar y tendrán la siguiente estructura:

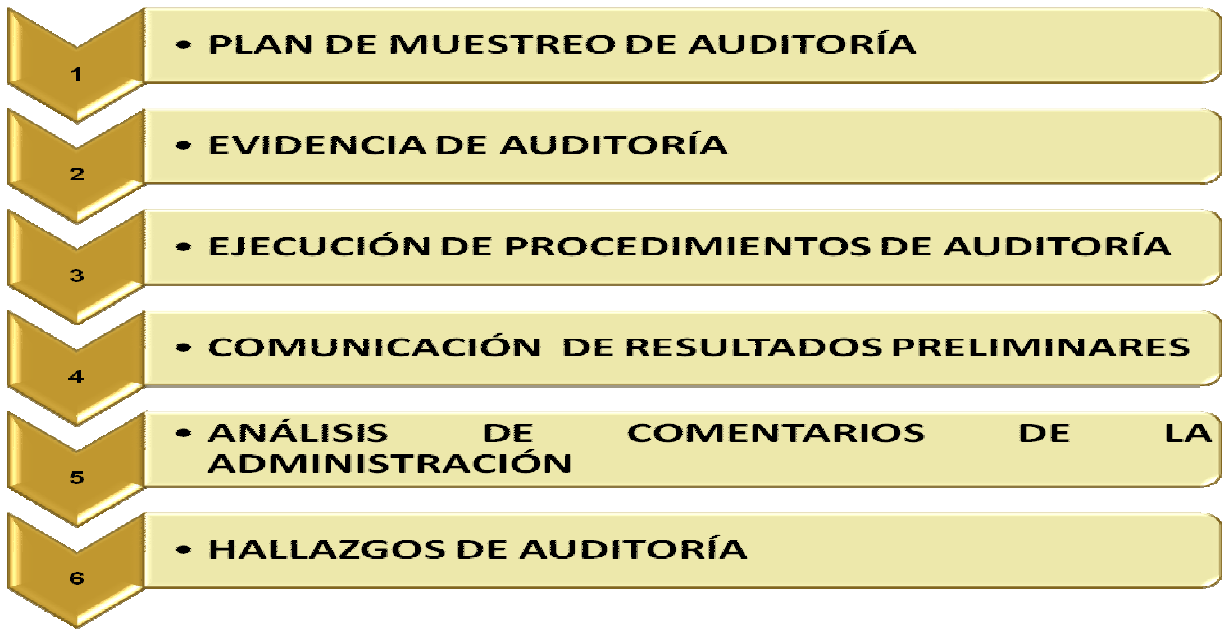
- Un encabezado, que contendrá información como la siguiente:
  - Nombre de la entidad.
  - Nombre del área, proceso o aspecto a examinar.
  - Tipo de auditoría que se realiza.
  - Período que se examina.
  - Índice que identificará al programa.
  - Iniciales del auditor y fecha de elaboración del programa.
  - Iniciales del responsable de aprobar el programa y fecha de aprobación, cuando aplique.
- Una descripción del objetivo general y/o específicos.
- Descripción de los procedimientos generales y específicos a desarrollar que se consideran necesarios para alcanzar los objetivos señalados. Esta sección debe tener, al lado izquierdo, una columna que indiquen el correlativo del procedimiento y al lado derecho una columna para la referencia cruzada del documento de auditoría que evidencia el desarrollo del procedimiento, una columna para las iniciales del auditor que elaboró el procedimiento y una final para la fecha de inicio y finalización del procedimiento desarrollado.

En **Anexo N° 14**, se presenta un formato de Programa de ejecución; se deberá considerar los procedimientos necesarios a ejecutar, debido a que dependerá del área, proceso o aspecto a examinar.

### **CAPITULO III. FASE DE EJECUCIÓN.**

En la fase de ejecución se desarrolla la estrategia de auditoría planteada en la fase de planificación, a través de la selección y aplicación de técnicas y procedimientos que permitan obtener evidencia suficiente, competente, relevante y pertinente, para alcanzar los objetivos establecidos en cada auditoría.

Los aspectos que comprende la fase de ejecución, son:



### 3.1 Plan de muestreo.

De ser aplicable el muestreo, y en consideración al método y técnica de muestreo definidos en la estrategia de auditoría, el auditor debe desarrollar un plan de muestreo.

El plan de muestreo, debe contener los siguientes elementos:

#### a. **Objetivo del muestreo.**

Se refiere al propósito que se pretende obtener con la realización del muestreo, lo cual dependerá del tipo de auditoría que se esté efectuando y el método de muestreo que se haya seleccionado.

En general, el objetivo del muestreo es obtener y evaluar evidencias sobre alguna característica de los elementos muestrales seleccionados y extraer conclusiones sobre el conjunto de dichos elementos muestrales o clase de transacciones.

**b. Origen de la población.**

Población se define como el conjunto íntegro de datos sobre el que se selecciona la muestra, y sobre el cual el auditor desea obtener sus conclusiones.

Ejemplos:

- El total de partidas registradas durante el período sujeto de examen, en el subgrupo contable 833 Gastos de Gestión
- Los proyectos de infraestructura realizados durante período sujeto de examen.

Además, se debe definir la unidad de muestreo, que son los elementos individuales que constituyen la población. Es la unidad mínima de observación de la que se obtendrá información de las variables útiles.

Ejemplos:

- Partidas contables
- Expedientes de personal
- Expedientes de proyectos
- Bitácoras de vehículos
- Controles de asistencia.

**c. Determinación del tamaño de la muestra.**

Al diseñar el tamaño y la estructura de una muestra de auditoría, el auditor deberá considerar los objetivos específicos de la auditoría, la naturaleza de la población y las técnicas de muestreo.

El tamaño de la muestra está relacionado con el riesgo de auditoría, cuando el riesgo de auditoría es bajo, el auditor aplicará una cantidad grande de pruebas, en consiguiente el tamaño de la muestra será mayor; por el contrario si el riesgo de auditoría es alto, quiere decir que el auditor confía en los controles de la entidad y por lo tanto aplicará una cantidad pequeña de pruebas, en consecuencia el tamaño de la muestra será menor.

El auditor podrá utilizar aplicaciones informáticas para determinar el tamaño de la muestra.

Al emplear una muestra estadística, el auditor deberá considerar conceptos como el riesgo del muestreo y el margen de error tolerable y esperado.

#### Riesgo de muestreo.

Se define como el riesgo de que la conclusión a la que llega el auditor, que se basa en una muestra determinada, pudiera diferir de la conclusión que se hubiera obtenido aplicando la misma técnica de auditoría al total de la población. Existen dos tipos de riesgo de la muestra:

- **Aceptación incorrecta:** El riesgo de que el atributo u objetivo evaluado se clasifica como poco probable, cuando en la realidad es probable.
- **Rechazo incorrecto:** El riesgo de que el atributo u objetivo evaluado se clasifica como probable, cuando en la realidad es poco probable:

#### Error tolerable.

Representan el número máximo de errores que el auditor está dispuesto a aceptar y aun así, llegar a la conclusión de que el objetivo es correcto. En muchos casos, no siempre será un criterio del auditor y el error tolerable puede determinarse en función de la naturaleza de la entidad, tras consulta con la Administración de la entidad o de acuerdo a las mejores prácticas. En algunos casos, un error de un ítem no será tolerable.

#### Error esperado.

Son errores que el auditor espera encontrar en una población basada en los resultados de auditorías anteriores, en cambios en los procesos o de acuerdo a evidencias o conclusiones de otras fuentes.

#### **Uso de fórmulas para el cálculo del tamaño de la muestra.**

Las fórmulas para calcular el tamaño de la muestra estadística, son las siguientes:

- a) Cuando no se conoce la población (Poblaciones extremadamente grandes o infinitas)**

$$n = \frac{Z^2 p q}{E^2}$$

Donde:

n: Tamaño de la muestra.

Z: Factor de nivel de fiabilidad o confianza estandarizada.

p: Probabilidad de éxito, cuando no se conoce se tomara el 50%, para maximizar el tamaño de la muestra.

q: Probabilidad de fracaso (q = 1-p).

E: Margen de error.

**b) Cuando se conoce la población.**

$$1) \quad n = \frac{Z^2 p q N}{E^2 (N - 1) + Z^2 p q}$$

$$2) \quad n = \frac{p (1 - p)}{\left( \frac{E}{Z} \right)^2 + \frac{pq}{N}}$$

Donde:

N: Tamaño de la población.

n: Tamaño de la muestra.

E: Error muestral.

p: Probabilidad de éxito.

q: Probabilidad de fracaso: q = 1-p.

Z: Nivel de confianza.

Para facilitar la aplicación de estas fórmulas, a continuación se desarrollan los términos E, p, q y Z:

- Error muestral de Estimación (E) o Standard: Este término mencionado en los textos de estadística como límite de error de estimación, error muestral, lo equiparamos para auditoría, con el error tolerable que está en función del riesgo de detección o la importancia relativa. Es la diferencia entre un estadístico y su parámetro correspondiente, nos da una noción clara de hasta dónde y con qué probabilidad una estimación basada en una muestra se aleja del valor que se hubiera obtenido por medio de un censo completo. Siempre se comete un error, pero la naturaleza de la auditoría nos indicará hasta que medida podemos cometerlo. Un estadístico será más preciso en cuanto y tanto a su error es más pequeño, podríamos decir que es la desviación de la distribución muestral de un estadístico y su fiabilidad.
- Probabilidad de éxito (p): Es la proporción de elementos muestrales que poseen en la población la característica de estudio (la incorrección o desviación buscada). Este dato es generalmente desconocido, se puede determinar a través de pruebas piloto o por antecedentes de revisiones previas; cuando se desconoce totalmente, se puede usar  $p = 0.5$  (50%), ya que el mayor producto de  $pq$  es 0.25 que al multiplicar a  $N$ , proporciona el máximo producto  $Npq$ , esto permite maximizar el tamaño de la muestra.
- Probabilidad de fracaso (q): Es la proporción de elementos que no poseen esa característica, es decir, es  $1-p$
- Nivel de confianza o seguridad de la auditoría (Z): Probabilidad de que la estimación efectuada se ajuste a la realidad; cualquier información que se quiera obtener está distribuida según una ley de probabilidad (Gauss, Poisson, Student), así el nivel de confianza, es la probabilidad de que el intervalo construido en torno a un estadístico, capte el verdadero valor del parámetro.

Para determinar el nivel de confianza en auditoría, se utilizan las tablas de distribución normal estándar, existiendo dos tipos: Tabla de distribución normal estándar  $N(0, 0.5)$  y Tabla de distribución normal estándar  $N(0, 1)$ .

Al utilizar la tabla normal estándar  $N(0, 0.5)$ , se debe tener en cuenta que los valores directos de la tabla, son diferentes si se usa la tabla  $N(0, 1)$ ; los pasos a seguir para encontrar el valor de  $Z$  en la tabla  $N(0, 0.5)$ , son:

1. El nivel de confianza en porcentaje (%) se convierte a decimal y se divide entre 2.



2. Se busca en la tabla (**Anexo N° 15**), el valor que más se aproxima al cociente obtenido en el paso anterior. Como puede observarse en la tabla, los valores no son exactos, por lo que se puede adoptar uno de los siguientes criterios:
  - Tomar el dato próximo mayor al valor buscado.
  - Tomar el valor que más se aproxime ya sea acercándose o alejándose del valor buscado.
  - Tomar el valor entre las dos columnas.
  
3. Formar el valor de Z, correspondiendo éste al valor indicado en la fila y columna en que se encuentra el valor buscado.

Ejemplo para encontrar el valor de Z, considerando un nivel de confianza del 90%:

Paso 1.

Nivel de confianza: 90%  
 Conversión a decimal: 0.90  
 Valor a buscar en tabla de distribución (Decimal / 2): **0.45**

Paso 2.

Ubicar el valor en la tabla de distribución normal estándar N (0, 0.5)

Z	.00	.01	.02	.03	.04	.05	.06	.07	.08	.09
0.0	0.00000	0.00399	0.00798	0.01197	0.01595	0.01994	0.02392	0.02790	0.03188	0.03586
0.1	0.03983	0.04380	0.04776	0.05172	0.05567	0.05962	0.06356	0.06749	0.07142	0.07535
0.2	0.07926	0.08317	0.08706	0.09095	0.09483	0.09871	0.10257	0.10642	0.11026	0.11409
0.3	0.11791	0.12172	0.12552	0.12930	0.13307	0.13683	0.14058	0.14431	0.14803	0.15173
0.4	0.15542	0.15910	0.16276	0.16640	0.17003	0.17364	0.17724	0.18082	0.18439	0.18793
0.5	0.19146	0.19497	0.19847	0.20194	0.20540	0.20884	0.21226	0.21566	0.21904	0.22240
0.6	0.22575	0.22907	0.23237	0.23565	0.23891	0.24215	0.24537	0.24857	0.25175	0.25490
0.7	0.25804	0.26115	0.26424	0.26730	0.27035	0.27337	0.27637	0.27935	0.28230	0.28524
0.8	0.28814	0.29103	0.29389	0.29673	0.29955	0.30234	0.30511	0.30785	0.31057	0.31327
0.9	0.31594	0.31859	0.32121	0.32381	0.32639	0.32894	0.33147	0.33398	0.33646	0.33891
1.0	0.34134	0.34375	0.34614	0.34849	0.35083	0.35314	0.35543	0.35769	0.35993	0.36214
1.1	0.36433	0.36650	0.36864	0.37076	0.37286	0.37493	0.37698	0.37900	0.38100	0.38298
1.2	0.38493	0.38686	0.38877	0.39065	0.39251	0.39435	0.39617	0.39796	0.39973	0.40147
1.3	0.40320	0.40490	0.40658	0.40824	0.40988	0.41149	0.41308	0.41466	0.41621	0.41774
1.4	0.41924	0.42073	0.42220	0.42364	0.42507	0.42647	0.42785	0.42922	0.43056	0.43189
1.5	0.43319	0.43448	0.43574	0.43699	0.43822	0.43943	0.44062	0.44179	0.44295	0.44408
1.6	0.44520	0.44630	0.44738	0.44844	0.44950	0.45053	0.45154	0.45254	0.45352	0.45449
1.7	0.45543	0.45637	0.45728	0.45818	0.45907	0.45994	0.46080	0.46164	0.46246	0.46327
1.8	0.46407	0.46485	0.46562	0.46638	0.46712	0.46784	0.46856	0.46926	0.46995	0.47062

Paso 3.

Formar el valor de Z: Se conforma con el valor de la fila (1.6) y el valor de la columna (.05), donde se encuentra el valor más próximo al buscado, por lo tanto, para un nivel de confianza del 90%, el valor de **Z** corresponde a **1.65**.

**Uso de tablas para el cálculo del tamaño de la muestra.**

Las tablas estadísticas proveen los niveles de confianza posibles de una muestra de un tamaño dado, con tasas de error diferentes.

Para el cálculo de la muestra utilizando tablas se debe definir:

- a) Tasa de desviación tolerable.
- b) Tasa de desviación esperada.

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

1. Definir la población de la cual se quiere llegar a una conclusión, identificando los controles en los cuales confiar, y definir que constituye una desviación crítica de control, es decir, un error importante.
2. Determinar el Error Tolerable (ET), que es la desviación máxima que el auditor está dispuesto a aceptar, y todavía concluir que la confianza que desea derivar del procedimiento de control probado, es adecuado. Esto se calcula basado en 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.
3. 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 experiencia anterior.
4. Seleccionar la tabla estadística para el nivel de confianza requerida. En **Anexo N° 16** se presentan tablas para niveles de confianza del 90% y 95%
5. Buscar el error tolerable en la parte superior de la tabla; y
6. Buscar en dicha columna el cruce con la Tasa de Error Esperado para determinar el tamaño de la muestra.

Ejemplo de la aplicación de tablas:

Para una población de 500 transacciones registradas en un período determinado, se ha establecido la desviación tolerable en 10%, la desviación esperada en 3%, con un nivel de confianza de detección del 90%.

Para determinar el tamaño de la muestra, ubicamos en la tabla del nivel de confianza del 90%, el porcentaje de la desviación tolerable y de la desviación esperada, siendo el tamaño de la muestra, 52 elementos:

Nivel de confianza	Tasa esperada de errores	Tasa aceptable de desviaciones												
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	15%	20%
90%	0%	230	114	76	57	45	38	32	28	25	22	19	15	11
	1%			176	96	77	64	55	48	42	38	31	25	18
	2%				198	132	88	75	48	42	38	31	25	18
	3%					258	153	94	82	58	52	43	25	18
	4%						294	149	98	87	65	43	34	18
	5%								160	115	78	54	34	18

**d. Técnica de Selección de los elementos de la muestra.**

De la población y de acuerdo al tamaño de muestra determinado, se seleccionan los elementos de la muestra, para lo cual se utilizarán técnicas, tales como: aleatorio, sistemático, estratificado, conglomerado, por unidades monetarias, por atributos y variable.

El muestreo no estadístico incluye el muestreo “indiscriminado”, donde el auditor selecciona la muestra sin emplear una técnica estructurada pero evitando cualquier desvío consciente o predecible, y el muestreo “de juicio”, donde el auditor incluye un desvío en la selección de la muestra. Por ejemplo: las unidades superiores a un determinado valor, las que cumplan una característica específica, las negativas, los nuevos usuarios, entre otros, que puedan tenerse en cuenta a juicio del auditor y a partir de los cuales se selecciona la muestra.

**A continuación, se desarrollan algunas técnicas para la selección de muestra.**

- **Muestreo Aleatorio Simple.**

Es la técnica de muestreo estadístico en la que todos los elementos que forman la población, tienen la misma probabilidad de ser seleccionados para la muestra. Esta técnica es útil cuando la población es pequeña y se conoce.

Procedimiento para la selección de la muestra:

1. Se asigna un número a cada elemento de la población.
2. Se utiliza tabla de números aleatorios, números aleatorios generados por calculadora o computadora u otros medios, para elegir los elementos que sean necesarios para completar el tamaño de la muestra determinado.

Uso de la tabla de números aleatorios.

- 1) Se enumera toda la población.
- 2) Se decide de acuerdo a la cantidad de dígitos que contiene el listado enumerado, la posición de los dígitos que se tomarán de la tabla de números aleatorios. Por ejemplo, si el listado se enumera de 3 dígitos, y los números de la tabla están formados por 5 dígitos, se debe elegir si se tomarán los primeros, los del centro o los últimos números.
- 3) Se posiciona de forma aleatoria en un punto dentro de la tabla, este número será el inicio para la selección; si este número está dentro del rango del listado será parte de la muestra, caso contrario, se procederá de acuerdo al siguiente numeral.
- 4) Se elige el sentido de la selección de los números que se tomarán como parte de la muestra, el cual debe mantenerse durante la selección, es decir, debe seleccionar hacia que parte de la tabla se hará la selección de los números: Hacia arriba, abajo, derecha o izquierda.
- 5) Se anotan los números que formarán parte de muestra, conforme se van seleccionando según el listado enumerado; si un número se repite no se considera y se sigue avanzando en la selección.
- 6) Si al finalizar no se ha completado la cantidad de elementos muestrales, se escogen otros dígitos (diferentes), según el numeral 2 y se continúa con el proceso.

- **Muestreo Sistemático.**

Consiste en la selección de elementos en forma ordenada de acuerdo a un valor de repetición de la selección, denominada "k". La manera de la selección depende del número de elementos incluidos en la población y el tamaño de la muestra. Posteriormente el primer elemento de la muestra es seleccionado al azar. Por lo tanto, una muestra sistemática puede dar la misma precisión de estimación acerca de la población, que una muestra aleatoria simple cuando los elementos en la población están ordenados al azar.

Procedimiento para la selección de la muestra:

- 1) Encontrar el valor de "k", el cual resulta de dividir el tamaño de la población entre el tamaño de la muestra:  $k = N/n$ .
- 2) Enumerar los elementos de la población, lo cual permitirá encontrar el valor de "i", denominado inicio o punto de partida, que será un número al azar entre 1 y k, y puede ser encontrado con el muestreo aleatorio simple.
- 3) Partiendo del número aleatorio "i", los números que integran la muestra son los que ocupan los lugares i, i+k, i+2k, i+3k, ... i+(n-1)k, es decir, se toman los elementos de k en k.

Por ejemplo, si hay que seleccionar 5 partidas contables, 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 (200).

- **Muestreo Estratificado.**

Esta técnica consiste en considerar categorías típicas diferentes entre sí (estratos) que poseen gran homogeneidad respecto a alguna característica, por ejemplo, profesión, edad, ubicación geográfica.

Con este tipo de muestreo se asegura que todos los estratos de interés estén representados adecuadamente en la muestra. Cada estrato funciona independientemente, pudiendo aplicarse dentro de ellos el muestreo aleatorio simple o el sistemático para seleccionar los elementos que formaran parte de la muestra.

Las estimaciones de la población basadas en la muestra estratificada, usualmente tienen mayor precisión (o menor error muestral) que la población muestreada mediante muestreo aleatorio simple.

La distribución de la muestra en función de los diferentes estratos se denomina afijación, puede ser de varios tipos:

- Afijación simple: A cada estrato le corresponde igual número de elementos muestrales.
- Afijación proporcional: La distribución se hace de acuerdo al peso (tamaño) de la población en cada estrato.
- Afijación óptima (Utilizada en Ingeniería): Se tiene en cuenta la previsible dispersión de los resultados, de modo que se considera la proporción y la desviación típica. Tiene poca aplicación ya que no se suele conocer la desviación.

Procedimiento para la selección de la muestra:

- 1) Establecer la cantidad de elementos por cada estrato.
- 2) Se elige la afijación.

Para afijación simple:

$$n_i = \frac{\text{Tamaño de muestra}}{\text{Numero de estratos}}$$

Para afijación proporcional:

$$n_i = \frac{\text{Tamaño de muestra}}{\text{Población}} \times \text{Cantidad del estrato}$$

- 3) Se selecciona la muestra según sea el muestreo aleatorio simple o muestreo aleatorio sistemático.

Ejemplo por afijación simple.

Para una población con 3 estratos y un tamaño de muestra de 25 elementos, la cantidad de elementos a seleccionar por estrato, se determina de la siguiente manera:

$$n_i = \frac{\text{Tamaño de muestra}}{\text{Numero de estratos}} = \frac{25}{3} = 8.33$$

Población		Cantidad de elementos de la muestra
Estrato	Cantidad de elementos	
A	50	8
B	27	8
C	23	9
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>25</b>

Ejemplo por afijación proporcional.

Población:

Estrato	Cantidad de elementos
A	50
B	27
C	23
Total	100

Para establecer la cantidad de elementos de la muestra por cada estrato, se aplica la fórmula para afijación proporcional. Sustituyendo valores considerando un tamaño de muestra de 25 elementos, tenemos:

$$n_i = \frac{25}{100} \times \text{cantidad del estrato}$$

Población		Muestra	
Estrato	Cantidad de elementos	Resultado	Cantidad de elementos
A	50	12.50	12
B	27	6.75	7
C	23	5.75	6
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>25.00</b>	<b>25</b>

Los elementos de la muestra por cada estrato, se seleccionan según el muestreo aleatorio simple o muestreo aleatorio sistemático.

**e. Parámetros de la muestra.**

Detallar los parámetros utilizados para seleccionar la muestra, tal como el comienzo aleatorio de serie o método por el que se selecciona el comienzo aleatorio y el intervalo de la muestra.

**f. Elementos de la muestra.**

Detallar los ítems de la población que conforman los elementos de la muestra.

**g. Detalle de pruebas de auditoría (Evaluación de la muestra)**

Para evaluar los elementos de la muestra se utilizarán los atributos descritos en los procedimientos de auditoría.

El auditor deberá analizar los errores en la muestra para determinar su veracidad y, si es necesario, hacer averiguaciones sobre la naturaleza y la causa de los errores. Para aquellas situaciones que se clasifiquen como errores, ha de establecerse la necesidad de ampliar la muestra.

Cuando no se pueda obtener la evidencia de auditoría esperada para un ítem de la muestra, el auditor podrá obtener evidencia suficiente mediante el uso de procedimientos alternativos. Si el auditor no puede aplicar el procedimiento de auditoría inicial o alternativo sobre el ítem, éste deberá considerarse como una desviación de control.

El auditor, deberá extrapolar a la población los resultados obtenidos mediante la muestra, con un método de extrapolación consistente con la técnica de muestreo empleada. La extrapolación de la muestra puede hacerse empleando estimaciones de errores probables o desviaciones en la población, estimando errores que no se hayan detectado por la imprecisión de la técnica y contemplando aspectos cualitativos de los errores hallados. Deberá considerarse si el uso de muestras ha constituido una base razonable para la formulación de conclusiones sobre la población evaluada.

El auditor deberá considerar si los errores hallados en una población exceden el error tolerable mediante la comparación del error extrapolado con el error tolerable, y considerándose los resultados de otros procedimientos de auditoría relevantes para el objetivo de auditoría. Cuando del error extrapolado a la



población exceda el error tolerable, el auditor deberá re-evaluar el riesgo de la muestra y, si el riesgo se determina como no aceptable, deberá cuestionar la ampliación de ese procedimiento o el uso de procedimientos alternativos.

#### **h. Conclusiones**

El auditor debe concluir sobre las pruebas realizadas.

Al reportar los resultados del examen y las conclusiones formuladas, el auditor deberá aportar información suficiente para que el lector pueda comprender las bases para la conclusión.

### **3.2 Evidencia de auditoría.**

La evidencia de auditoría es la información obtenida por el auditor, que sustenta los hallazgos y sus conclusiones; es un elemento clave en la auditoría, razón por la cual, el auditor le debe prestar especial atención a la obtención de esa evidencia y tratamiento.

La auditoría tiene como objetivo evaluar los diferentes procesos, áreas o aspectos e identificar las posibles falencias y errores que estén sucediendo; así como los resultados de la evaluación de los riesgos administrables, su alto impacto y la probabilidad en que influyen en el logro de objetivos, que se convertirán en hallazgos que naturalmente deben estar soportados con evidencias válidas y suficientes.

Las evidencias recobran mayor y especial importancia, cuando lo reportado en el informe de auditoría trata sobre hechos irregulares encontrados en el proceso de auditoría, por lo que con mayor razón deben estar suficientemente respaldados por documentos y pruebas que garanticen la veracidad de lo informado.

El auditor debe ser muy profesional y responsable a la hora de valorar los hechos y las evidencias antes de emitir un informe que será la base para la toma de decisiones.

En la auditoría no se puede cometer el error de informar un hecho irregular que no existe, u omitir informar un hecho irregular que si existe, situación que se evita si el trabajo de auditoría se basa en evidencias claras, contundentes y pertinentes.

### 3.2.1 Atributos de la evidencia.

Los atributos que debe tener la evidencia recopilada por el auditor, son los siguientes:

a. **Suficiente.**

Está relacionada con la cantidad de evidencia que debe obtener el auditor para respaldar los hallazgos y sus conclusiones; permite a una persona que no es un auditor y no tiene conocimiento del asunto sujeto a examen, llegue a la misma conclusión del auditor.

b. **Adecuada.**

El término competente se relaciona con la confiabilidad e importancia de la evidencia; para que la evidencia sea competente, debe ser válida y confiable. A fin de evaluar su competencia, el auditor debe considerar si existen razones para dudar de su validez o su integridad, para lo cual, se debe considerar lo siguiente: Independencia de la persona que suministra la evidencia, la eficacia del sistema del control interno, el grado de objetividad de la información y el conocimiento del auditor.

c. **Relevante.**

Evidencia relevante es aquella que se relaciona directamente con el hallazgo; ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a los objetivos específicos de auditoría.

d. **Pertinente.**

Se refiere al momento en que son recopiladas las evidencias o al período que abarca la auditoría y por lo tanto, relacionada directamente con el hecho auditado.

### 3.2.2 Clasificación de la evidencia.

En términos generales, la evidencia de auditoría se clasifica en cuatro tipos:

**a. 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 identificara condiciones reportables, entonces deberá respaldar dicha condición con evidencias tales como: fotocopias de documentos o registros, fotografías, gráficos, mapas o muestras de materiales.

**b. Evidencia testimonial.**

Para respaldar las conclusiones del auditor, este debe obtener cartas o declaraciones testimoniales de personas que trabajan en la entidad o que tienen relación con la misma.

**c. 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 relacionada con su desempeño.

**d. Evidencia analítica.**

El auditor debe obtener evidencia a través de procedimientos analíticos, realizando cálculos y comparaciones de saldos

**3.2.3 Técnicas para la recolección de evidencia.**

Estas técnicas son generalmente conocidas como técnicas de auditoría y son los mecanismos utilizados por los auditores para obtener las evidencias necesarias y formarse un juicio objetivo y profesional sobre la materia a examinar; estos recursos de investigación son útiles para obtener los datos necesarios que corroboren la información que ha obtenido o le han suministrado.

La selección de la técnica a utilizar en cada examen especial, estará determinada por el tipo de examen y el criterio del auditor.

El auditor podrá utilizar las siguientes técnicas:

- a. Ocular (Comparación, Observación, Tomas fotográficas)

- b. Oral (Indagación, Entrevistas, Encuestas)
- c. Escrita (Análisis, Confirmación, Tabulación y Conciliación)
- d. Documental (Comprobación, Cálculo, Rastreo y Revisión Selectiva)
- e. Física (Inspección)

### **Ejemplos de técnicas de auditoría para la recolección de evidencia.**

- **Comparación.**

Es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos; por ejemplo: la comparación de resultados contra criterios aceptables, lineamientos normativos, técnicos y prácticos establecidos, esto permite al auditor determinar la veracidad de las operaciones registradas.

- **Observación.**

Es el examen ocular, constituye el método clásico de obtención de información, permite conocer la realidad objetivamente, la percepción directa del objeto, tales como: operaciones que involucren al personal, procedimientos, procesos, entre otros.

El auditor se cerciora de la forma como se efectúan ciertas operaciones, observando la forma como el personal de la entidad las realiza. Por ejemplo, el auditor puede obtener la seguridad de que la toma de los inventarios físicos fue practicada de manera satisfactoria, observando cómo se desarrolla la labor de control en el registro, almacenamiento y descarga de los mismos.

- **Tomas fotográficas.**

La fotografía constituye una ayuda invaluable para documentar las condiciones de un determinado lugar y sirve al auditor como elemento recordatorio de un área o tema específico que requiere de un análisis más profundo en el informe de auditoría. Las fotografías son además, útiles para describir o destacar características de un sitio sin necesidad de describir lo mismo en un largo texto explicativo. Mediante las fotografías es posible que auditores y el personal de la actividad auditada, puedan ver exactamente las condiciones que había al momento del examen. Aunque una fotografía puede evitar tener que describir una situación mediante textos muy largos, ella necesita estar acompañada de leyendas que permitan una interpretación adecuada.

La toma fotográfica es una técnica muy común, y es imprescindible en los exámenes de gestión ambiental, dado que demuestra: El estado del ambiente, daños ambientales ocasionados, acciones correctivas tomadas, entre otros.

- **Indagación.**

Consiste en la investigación mediante conversaciones con funcionarios y empleados sobre aspectos relacionados con el examen especial. Así mismo, es aplicable con terceros que se relacionan, para constatar aspectos que se están auditando. Es importante señalar que varias respuestas relacionadas entre sí, suministran un elemento de juicio satisfactorio para el examen, que podrá ser sujeto de investigación, siempre y cuando dichas respuestas sean razonables y consistentes.

- **Entrevistas.**

Estas son realizadas al personal de la entidad, proveedores, usuarios, beneficiarios de programas o proyectos, entre otros. Debe prepararse una guía que oriente al auditor en la entrevista a realizar, para que ésta se realice de forma apropiada y cumpla con los objetivos previstos. En la misma se debe especificar: El propósito, puntos a abordar de interés para el examen, y personal a entrevistar. Se deberá acordar con el entrevistado la fecha y hora de realización, con el objetivo que se cuente con el tiempo necesario para efectuarla. Al momento de realizarla, de preferencia y siempre y cuando los recursos humanos asignados al área de auditoría lo permitan, deberán estar presente dos auditores, para que uno realice la entrevista y otro tome nota de aspectos importantes que en la misma se aborden.

- **Encuestas.**

Esta es una técnica utilizada para recopilar información de terceros, su utilización puede contribuir a conocer puntos de vista de la población en relación al tema auditado.

- **Análisis.**

Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. Consiste en ir de lo general a lo específico con el propósito de examinar con responsabilidad y bajo el criterio de

razonabilidad que las operaciones se ajusten a la ley, los estatutos, políticas y manuales de la entidad.

- **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 entidad auditada (terceros), información de interés que sólo ella puede suministrar.

Ejemplos:

- Confirmación de saldos (cuentas por cobrar, acreedores)
- El saldo de disponibilidades que presenta la entidad puede comprobarse, solicitando a las instituciones financieras, el saldo de las cuentas de ahorro, corrientes o depósitos a plazo a la fecha requerida, el cual una vez se ha obtenido se compara con el mostrado en la contabilidad de la entidad auditada.

- **Tabulación.**

Es la técnica de auditoría, mediante la cual se agrupan los resultados obtenidos en áreas, segmentos o elementos examinados de manera que se facilite la elaboración de las 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.

- **Conciliación.**

Implica verificar que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados o independientes, producida por diferentes unidades administrativas, en relación con una misma operación o actividad; esto permite determinar la validez y veracidad de los registros, informes y resultados que están siendo evaluados

- **Comprobación.**

Técnica que se aplica en el curso de la auditoría, con el fin de comprobar la existencia, legalidad, integridad, autenticidad y legitimidad de las operaciones efectuadas por una entidad, mediante la verificación de los documentos que la justifican o sustenta una operación o transacción.

Los documentos comúnmente sujetos a la técnica de comprobación son las facturas, recibos, contratos, escrituras, actas de Junta Directiva o Concejos Municipales, etc.

- **Cálculo.**

Verificación matemática de alguna operación, partida o resultado.

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

- **Rastreo.**

Es utilizada para dar seguimiento y controlar una operación de manera progresiva, de un punto a otro de un proceso interno determinado o de un proceso a otro realizado por una unidad operativa dada.

Al efectuar la comprensión de la estructura de control interno, se seleccionan determinadas operaciones relativas a cada partida o grupo, para darles seguimiento, desde el inicio hasta el final dentro de sus procesos normales de ejecución, para asegurarse de su regularidad y corrección. Esta técnica puede clasificarse en dos grupos: (i) rastreo progresivo, que parte de la autorización para efectuar una operación hasta la culminación total o parcial de ésta y (ii) rastreo regresivo, que es inverso al anterior, es decir, se parte de los resultados de las operaciones para llegar a la autorización inicial.

- **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.

- **Inspección.**

Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada y presentada en los estados financieros.

Se aplica sobre objetos inanimados o estáticos, nunca sobre procedimientos o personas. Se inspecciona por ejemplo los vehículos, el edificio, la maquinaria y equipo, los inventarios físicos, etc.

### **3.3 Ejecución de procedimientos de auditoría.**

El auditor debe ejecutar los procedimientos definidos en el programa de auditoría, que comprende, entre otros, el desarrollo del plan de muestreo y la obtención de evidencia.

El desarrollo de los procedimientos de auditoría, debe plasmarse en documentos de auditoría, los cuales constituyen el registro del trabajo realizado por el auditor; describen las pruebas realizadas, evidencian el fundamento de los hallazgos y los resultados en los que se basa el auditor para emitir su conclusión en el Informe de Auditoría; además, constituyen la evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental.

### **3.4 Comunicación de resultados preliminares.**

En el transcurso de la auditoría, el auditor mantendrá constante comunicación con los servidores del área organizativa que está sujeta a examen, dándoles la oportunidad para que presenten pruebas documentadas, así como información pertinente respecto de los asuntos comunicados durante la ejecución de los procedimientos de auditoría.

La comunicación de resultados será permanente y no se debe esperar concluir el trabajo o el borrador de informe de auditoría, para que la administración conozca de los asuntos observados o detectados como presuntas deficiencias, éstos



deberán ser comunicados por escrito tan pronto como estén debidamente documentados y comprobados.

La comunicación de resultados preliminares debe contar con los siguientes elementos:

- Condición u observación
- Criterio o normativa incumplida

Los auditores deben comunicar en forma individualizada las presuntas deficiencias, que les correspondan a los funcionarios y empleados relacionados con las condiciones detectadas en la auditoría. Un aspecto que el Responsable de Auditoría Interna debe tener en cuenta en la nota de comunicación de resultados preliminares, es incluir el plazo que se le otorga al funcionario o empleado relacionado con las observaciones para que presente sus comentarios y documentación, a fin de que sean analizados para desvirtuar, modificar o confirmar la condición comunicada.

En **Anexo N° 17**, se presenta un ejemplo de Comunicación de resultados preliminares.

### **3.5 Análisis de comentarios de la Administración**

El auditor debe analizar los comentarios y documentación presentada por la Administración, sobre la comunicación de resultados preliminares de la auditoría realizada y determinará lo siguiente:

- a. Si las observaciones fueron superadas.
- b. Si las observaciones constituyen asuntos menores, deberán ser comunicadas en Carta a la Gerencia al titular de la entidad y al responsable de la unidad organizativa auditada; esta se emitirá en forma simultánea con el Informe de Auditoría.
- c. Si las observaciones constituyen hallazgos, deberán ser incluidas en el Borrador de Informe de Auditoría. En caso que la Administración no emita respuesta a las observaciones comunicadas, el auditor desarrollará el hallazgo para ser incorporado en el Borrador de Informe de Auditoría.

Este procedimiento se puede desarrollar a través de una narrativa o en un cuadro, que deberá contener los siguientes elementos:

- a. Observación.
- b. Comentarios de la administración.
- c. Comentarios del auditor.
- d. Estado de la observación: superada, no superada o constituye un asunto menor.

En **Anexo N° 18**, se presenta un ejemplo de Cédula de análisis de comentarios de la Administración.

### **3.6 Hallazgos de auditoría.**

El auditor deberá elaborar los hallazgos cuando haya confirmado la observación, y deberá contener lo siguiente:

#### **a. Título.**

Debe indicar claramente y en forma breve, lo que se detectó según la condición, de manera que facilite al lector la identificación precisa del problema. Generalmente consta de una línea.

#### **b. Condición u observación.**

Describe o relata lo que sucedió, debe ser puntual y específica, comunica los hechos concretos que revelan que no se cumplió con la normativa legal y/o técnica, la cual está sustentada en documentos de auditoría con evidencia relevante, suficiente, competente y pertinente.

Para formular o redactar la condición es útil formularse las siguientes preguntas:

- a) ¿Qué fue lo que sucedió?
- b) ¿Dónde sucedió?
- c) ¿Cuándo sucedió?
- d) ¿Cuánto?(cantidad o valor que ha causado un efecto)

**c. Criterio o normativa incumplida.**

Es la disposición legal, reglamentaria, ordenanza u otra normativa aplicable que ha sido incumplida. Para que exista hallazgo deberá existir oposición entre la condición y el criterio.

Las preguntas básicas a formularse son las siguientes:

- a) ¿Qué aspecto legal o normativo se incumplió?
- b) ¿Dónde está contenido el criterio? (Leyes, Reglamentos y Ordenanzas)
- c) ¿Cuál es el ámbito de aplicación? (áreas organizativas, procesos, actividades)
- d) ¿Qué vigencia tiene? (actual, pasado, permanente).

**d. Causa.**

Es el origen de la condición u observación señalada e identifica quien originó la deficiencia.

El auditor debe tener presente que ante una condición dada, puede existir más de una causa, por lo que debe realizar un análisis exhaustivo con el fin de detectar dichas posibilidades.

**e. Efecto.**

Es el impacto cuantitativo o cualitativo ocurrido o que podría ocurrir, originado por la condición u observación, tanto en relación con el área o cuenta auditada, como la probabilidad de que se extienda a la entidad en su conjunto.

**f. Comentarios de la administración.**

Es la respuesta por escrito por parte de los funcionarios o empleados relacionados con las observaciones; se incluirá el comentario de la administración relacionado con el hecho comunicado.

**g. Comentarios de los auditores.**

En caso de discrepancia, el auditor deberá expresar las razones del desacuerdo con los comentarios de la administración, que no permiten dar por superado el hecho señalado.

#### h. **Recomendación de auditoría.**

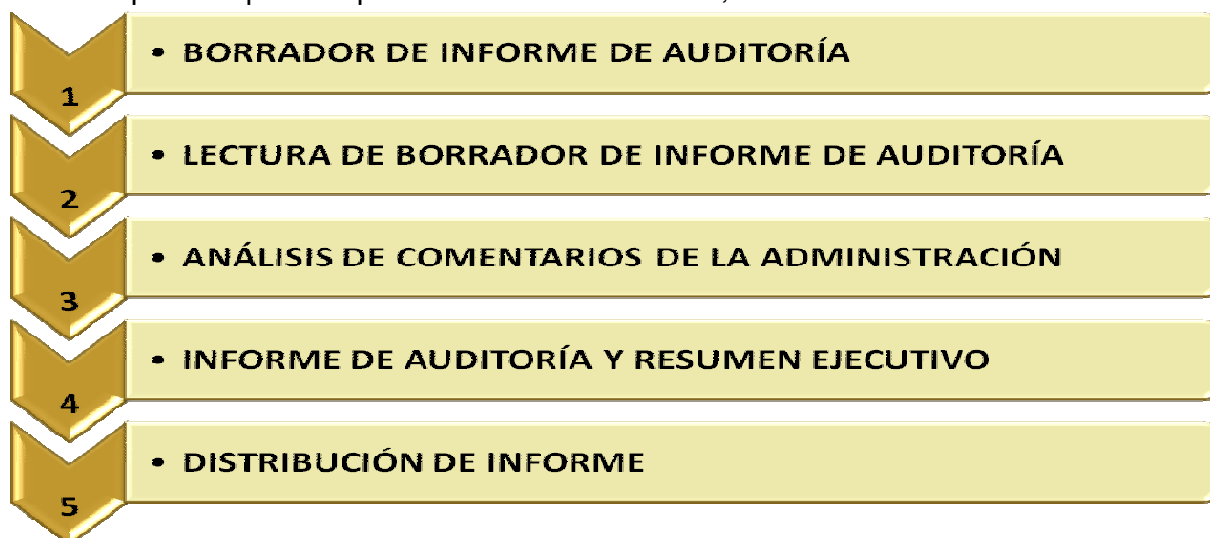
El auditor deberá emitir recomendaciones que mejoren la gestión de la unidad auditada, siempre y cuando existan acciones correctivas y/o preventivas que se puedan realizar con el fin de superar las causas de los hechos observados.

Las recomendaciones pueden sugerir enfoques para corregir o mejorar la gestión que sirvan de guía a la administración en la obtención de los resultados deseados.

### **CAPITULO IV. FASE DE INFORME.**

De acuerdo a los resultados de la auditoría, se prepara Informe de Auditoría y se comunica de manera técnica y profesional. En el se expresa el resultado de la auditoría realizada de acuerdo a Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, y se basa en juicios fundamentados en el análisis de la evidencia obtenida en la fase de ejecución.

Los aspectos que comprende la fase de informe, son:



#### **4.1 Borrador de Informe de Auditoría.**

Cuando en una auditoría, se detectaren hallazgos, se preparara un Borrador de Informe de Auditoría, el cual debe contener los siguientes componentes:

##### **a. Portada.**

Hace referencia al título del Informe el cual debe incluir: tipo de auditoría, área organizativa o aspecto auditado y período sujeto de examen; así como el lugar y fecha de emisión.

##### **b. Destinatario.**

Debe ser dirigido al titular de la entidad.

##### **c. Párrafo introductorio.**

Contendrá datos introductorios, donde se indicará el examen realizado, la base legal y cualquier otro aspecto que se considere necesario mencionar, tal como historia del área examinada y cambios significativos durante el período examinado.

##### **d. Objetivos de la auditoría.**

Se debe expresar el propósito general por el cual se realizó la auditoría, así como los objetivos específicos considerados en el desarrollo de la misma.

##### **e. Alcance de la auditoría.**

Se refiere al área, proceso o aspecto examinado y el período auditado. Además contiene la declaración de que la auditoría fue realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

También, pueden detallarse las limitaciones que se tuvieron en la ejecución del trabajo y que afectan el cumplimiento de los objetivos del examen o el desarrollo pleno de los procedimientos establecidos.

**f. Resumen de procedimientos de auditoría aplicados.**

Es el resumen de los principales procedimientos realizados para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

**g. Principales realizaciones y logros.**

Se describirán las principales realizaciones y logros de las auditorías operacionales o de gestión, entendiéndose como principales realizaciones, las acciones de mejora verificadas como resultado de la gestión del área, proceso o aspecto examinado; y los logros referidos a las mejoras aplicadas por la administración durante el desarrollo de la auditoría, como consecuencia de los resultados comunicados.

De identificarse logros en el desarrollo de otro tipo de auditorías, pueden comunicarse en este apartado del informe.

**h. Resultados de la auditoría.**

Es el desarrollo de las observaciones que como producto del análisis de los comentarios emitidos por la administración, no fueron superadas. Estos deberán contar con los atributos de los hallazgos: condición, criterio, causa y efecto.

No obstante que no son atributos del hallazgo, es conveniente incluir un título, comentarios de la Administración y de los Auditores.

**i. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores.**

Se debe presentar los resultados sobre el seguimiento efectuado a las recomendaciones emitidas en la auditoría anterior, si existiese seguimiento.

**j. Recomendaciones.**

Cuando sea procedente, el auditor formulará recomendaciones para prevenir o mejorar los procesos auditados y encaminadas a superar las causas de los hechos observados.

**k. Conclusión.**

La conclusión debe ser de acuerdo a los objetivos del examen, cuando se trate de auditoría sobre aspectos operacionales o de gestión deberá referirse al grado de economía, eficiencia, eficacia y efectividad con que fueron alcanzados los objetivos, metas o productos.

**l. Párrafo aclaratorio.**

Debe indicar que el Informe contiene los resultados de la auditoría y que ha sido elaborado para efectos de informar a la Máxima Autoridad y a los funcionarios relacionados.

**m. Lugar y fecha.**

Debe presentarse el lugar y fecha de finalización del Borrador de Informe.

**n. Leyenda DIOS UNION LIBERTAD**

**o. Nombre y cargo del Responsable de Auditoría Interna**

En el Borrador de Informe, se escribirá el nombre del Responsable de Auditoría Interna del hospital. El Informe de Auditoría, se complementará con la firma respectiva, acompañada del sello del Auditor Interno.

El Borrador de Informe será comunicado al titular de la entidad y los hallazgos a los servidores relacionados.

**4.2 Convocatoria a lectura de Borrador de Informe.**

Los auditores convocaran al responsable de la unidad auditada y a las personas vinculadas con las observaciones para efectuar la lectura del Borrador de Informe.

En **Anexo N° 19**, se presenta un modelo de Convocatoria a lectura de borrador de informe.

#### **4.3 Lectura de Borrador de Informe.**

El auditor recibirá los comentarios y documentación que presenten los funcionarios y empleados convocados a la lectura del Borrador de Informe para posteriormente analizarlos y determinar si las observaciones persisten o son superadas.

Mediante acta se dejará constancia de quienes fueron los asistentes a la lectura del Borrador de Informe, si la administración solicitó prórroga para la presentación de nuevos comentarios y documentación de descargo y el plazo que se le otorgó por parte del Responsable de Auditoría Interna. En **Anexo N° 20**, se ejemplifica el Acta de lectura de borrador de informe.

#### **4.4 Análisis de comentarios de la Administración.**

El auditor debe analizar los comentarios y documentación presentada por la Administración posterior a la lectura del Borrador de Informe y determinará lo siguiente:

- a. Si las observaciones fueron superadas.
- b. Si las observaciones constituyen asuntos menores, las cuales deberán ser comunicadas al titular de la entidad y al servidor relacionado en Carta a la Gerencia, la cual se entregara de manera separada al emitirse el Informe de Auditoría. En **Anexo N° 21**, se presenta un ejemplo de Carta a la Gerencia.
- c. Si las observaciones constituyen hallazgos, las cuales deberán ser incluidas en el Informe Final de Auditoría. En caso que la administración no emita respuesta a las observaciones comunicadas, el Responsable de Auditoría Interna incluirá la observación en el Informe de Auditoría.

#### **4.5 Informe de Auditoria.**

Como producto final se emitirá un Informe de Auditoría que es el resultado de la información, estudios, investigación y análisis efectuados por los auditores durante la realización de la auditoría, que de forma sistematizada presentan sus observaciones, expresan conclusiones sobre el área o actividad auditada en relación con los objetivos fijados y formulan recomendaciones pertinentes para eliminar las causas de tales deficiencias y establecer las medidas correctivas adecuadas.



El Informe de Auditoría contendrá los mismos elementos que se incluyeron en el borrador de informe, teniendo en cuenta que en la elaboración del Informe de Auditoría sobre aspectos operacionales o de Gestión debe adicionarse el apartado de “Principales realizaciones y logros”, entendiéndose como principales realizaciones todos aquellos resultados positivos verificados como resultado de la gestión del área, proceso o aspecto que se examinó; y logros, referidos a las mejoras aplicadas por la administración durante el desarrollo de la auditoría, como consecuencia de los resultados comunicados.

El Informe de Auditoría será firmado por el Responsable de Auditoría Interna quien deberá notificar a la Máxima Autoridad y a los funcionarios y/o empleados relacionados (solamente los hallazgos que les correspondan). Una vez notificado el Informe, el Responsable de Auditoría Interna deberá remitir una copia de dicho Informe a la Corte de Cuentas de la República, en un plazo no mayor de treinta días hábiles, contados a partir de la fecha de la última notificación.

En **Anexo N° 22** se presenta un modelo de Informe de Auditoría y en **Anexo N° 23** el modelo de Informe de Auditoría sobre aspectos Operacionales o de Gestión.

#### **4.6 Resumen ejecutivo**

El Auditor Interno deberá emitir un resumen ejecutivo del Informe de Auditoría, el cual contendrá al menos los siguientes elementos:

- a. Unidad organizativa auditada.
- b. Período auditado.
- c. Título de los hallazgos.

En **Anexo N° 24** se presenta modelo de Resumen ejecutivo.

## **TITULO IV. DISPOSICIONES FINALES.**

### **CAPITULO I. VIGENCIA DEL MANUAL INSTITUCIONAL DE AUDITORÍA INTERNA DEL HOSPITAL NACIONAL DE LA MUJER.**

El Manual de Auditoría Interna del Hospital Nacional de la Mujer "Dra. María Isabel Rodríguez", entrará en vigencia a partir de la fecha en que sea aprobado por la titular del hospital.

La actualización del referido manual, estará bajo la responsabilidad del Auditor Interno de este hospital, y será el titular quien tendrá la facultad de aprobarlo.

San Salvador, 28 de abril de 2017.

# ANEXOS

