



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



DECRETO No. 3

EL PRESIDENTE DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPUBLICA

CONSIDERANDO:

- I. Que el artículo 24 numeral 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, establece que para regular el funcionamiento del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública, la Corte expedirá con carácter obligatorio las Normas de Auditoría Gubernamental;
- II. Que las Unidades de Auditoría del sector público son parte integrante del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública;
- III. Que es necesario disponer de Normas de Auditoría Interna acordes a las mejores prácticas de auditoría en el ámbito internacional;
- IV. Que se hace necesario regular y armonizar con normas profesionales el trabajo que realizan los Auditores Internos Gubernamentales que pertenecen a las Unidades de Auditoría Interna de las entidades y organismos del sector público.

POR TANTO:

En uso de las facultades otorgadas en los artículos 195 numeral 6 de la Constitución de la República de El Salvador y 24 numeral 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República,

DECRETA el siguiente Reglamento que contiene las:

NORMAS DE AUDITORIA INTERNA DEL SECTOR GUBERNAMENTAL

TITULO I PRELIMINAR

CAPITULO

ÚNICO

Alcance

Art. 1. Las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, que en adelante se les denominará NAIG o Normas, son de cumplimiento obligatorio para la práctica profesional de la auditoría gubernamental realizada por los auditores internos del sector público, que forman parte del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública.

Objetivos

Art. 2. Definir las Normas Personales que el Auditor Interno deberá cumplir, relativas al comportamiento y las aptitudes personales y profesionales para realizar su trabajo, además de lo establecido en el Código de Ética de la entidad y la Ley de Ética Gubernamental.



Art. 3. Proporcionar orientaciones técnicas para las fases de planificación, ejecución e informe de auditoría, durante el ejercicio profesional de la Auditoría Interna del Sector Gubernamental.

Definiciones

Art. 4. Para fines de las presentes NAIG, se consideran las definiciones siguientes:

- 1) Auditoría Interna: Actividad objetiva de aseguramiento y consulta para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión.
- 2) Auditores Internos Gubernamentales: Profesionales que realizan auditorías de las operaciones, actividades y programas de la entidad u organismo del sector público y de sus dependencias.
- 3) Auditoría Gubernamental: Es el examen objetivo, independiente, imparcial, sistemático y profesional de las actividades financieras, administrativas y operativas ejecutadas por las entidades y organismos del sector público, así como por las entidades, organismos y personas, que reciben asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos.
- 4) Auditoría Operacional o de Gestión: Es el examen y evaluación de la gestión realizada por la entidad, para determinar la transparencia, eficacia, excelencia, eficiencia, efectividad, equidad y economía, sobre el uso de los recursos públicos.
- 5) Auditoría de Examen Especial: Es el examen que comprende uno o más componentes de los estados financieros o aspectos de gestión, con un alcance específico o puntual, por lo que no es posible emitir una opinión sobre las cifras de los estados financieros; o la auditoría que abarca uno o más elementos de la gestión, así como el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y las auditorías por requerimientos.
- 6) Código de Ética: Documento que busca promover una cultura de ética, basada en la confianza y el buen desempeño de la gestión de riesgos y control de las diferentes entidades.

Otras consideraciones

Art. 5. La Auditoría Interna del Sector Gubernamental debe ser ejecutada por personal que posea la capacidad e idoneidad necesaria.

Art. 6. La Unidad de Auditoría Interna, debe establecer un programa de educación para sus auditores, el cual formará parte del Plan Anual de Auditoría y relacionará al menos los siguientes temas: Herramientas técnicas de auditoría, controles internos, aspectos legales y operativos, aplicables al funcionamiento de la entidad, cambios técnicos y legales del sector gubernamental en general y específicamente los que tengan incidencia en la entidad.

Art. 7. El control interno es responsabilidad de la Administración de cada entidad u organismo del estado, en consecuencia es responsabilidad de la Unidad de Auditoría Interna verificar su diseño, mantenimiento y mejora continua, de tal forma que contribuya para alcanzar los objetivos institucionales a través del ejercicio del control.

TITULO II NORMAS GENERALES

CAPITULO I

Normas Personales Aplicables al Auditor

Alcance

Art. 8. Las Normas Personales Aplicables al Auditor, son de cumplimiento obligatorio para la práctica de la Auditoría Interna Gubernamental en El Salvador y tienen como objetivo indicar el comportamiento individual que deben observar los auditores, en el cumplimiento de sus obligaciones y en el ejercicio de sus atribuciones, facultades y funciones, determinadas por la ley y demás normativa, durante el proceso de la auditoría gubernamental, que comprende las fases de planificación, ejecución e informe.

Art. 9. Estas Normas Personales se refieren a la Integridad y Valores Éticos, Capacidad Profesional, Independencia, Diligencia y Debido Cuidado Profesional y Confidencialidad.

Integridad y Valores Éticos

Art. 10. Los auditores deben practicar y promover la integridad moral y los valores éticos; por lo que están obligados a cumplir normas de conducta durante su trabajo y en sus relaciones con el personal de las unidades auditadas. La integridad exige que los auditores se ajusten a los principios de objetividad e independencia, mantengan normas de conducta profesional.

Art. 11. Los auditores no deben participar en actividades que corresponden a la Administración de la entidad objeto de auditoría, o desarrollar trabajos en los que no se cumple con el cumplimiento a los principios éticos establecidos, y/o que contravengan las disposiciones legales.

Art. 12. Deben mantener una conducta que fortalezca el prestigio de sus actividades profesionales y evidencie su voluntad de servicio a la entidad, al Estado y a la sociedad.

Capacidad Profesional

Art. 13. El Auditor Interno del Sector Gubernamental debe contar con la idoneidad y experiencia adecuada a la necesidad institucional. El personal auxiliar, de la Unidad de Auditoría Interna, deberá poseer el conocimiento y experiencia necesaria.

Art. 14. El personal designado para la práctica de Auditoría Interna Gubernamental deberá cumplir por lo menos con 40 horas anuales de educación para actualizar sus conocimientos, aptitudes y otras competencias.

Independencia

Art. 15. El Auditor Interno en el desarrollo de su trabajo, debe ser independiente respecto a las actividades que audita, manteniendo una actitud de independencia mental y objetiva que garantice la imparcialidad de su juicio en la planificación, ejecución, comunicación de los resultados de la auditoría y en los demás asuntos relacionados con su actuación profesional.

Art. 16. Los auditores internos deben estar libres de impedimentos personales, externos y organizacionales para proceder con independencia funcional y objetividad en la práctica de la auditoría, debiendo:



- 1) Mantener en todo tiempo la independencia, guiándose por su juicio profesional en el proceso de la planificación, en la aplicación de procedimientos, técnicas y pruebas de auditoría y en la elaboración y comunicación de su informe.
- 2) Observar independencia mental y evitar que surjan situaciones que cuestionen su imparcialidad.
- 3) Estar libre de cualquier conflicto de intereses en la unidad que audita, mantener y demostrar honestidad. Ante tal circunstancia, deberá excusarse por escrito.
- 4) Sustentar los hechos con evidencia suficiente, pertinente y competente, que le permitan tener los elementos veraces de los hechos, documentos o situaciones examinadas, que conforman la base razonable para la emisión de sus resultados.
- 5) Estar libres de prejuicios y presiones externas, para asegurarse de practicar la auditoría con objetividad e imparcialidad.

Diligencia y Debido Cuidado Profesional

Art. 17. El Auditor Interno tiene la obligación de actuar en todo momento de forma profesional, apegándose al cumplimiento de las presentes Normas y las disposiciones legales aplicables; debiendo proceder con diligencia y el debido cuidado profesional en la planificación, ejecución y elaboración del informe de auditoría; mediante:

- 1) Una revisión objetiva del desarrollo del trabajo y el juicio profesional ejercido.
- 2) El uso correcto de su criterio profesional para determinar el alcance de la auditoría, seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos de auditoría aplicables.
- 3) Las deficiencias del control interno Institucional, tales como, la insuficiente información contable de las operaciones y sus resultados; que pueden generar errores e irregularidades significativos, deben ser consideraciones por el Auditor para determinar el alcance y sus procedimientos de auditoría;

Art. 18. Es deber del Auditor Interno, colaborar con la probidad pública, comunicando en forma oportuna a la máxima autoridad de la Entidad, aquellos hechos que denoten indicios de irregularidades o fraudes, con el debido sustento.

Confidencialidad

Art. 19. El Auditor Interno debe guardar absoluta reserva y confidencialidad profesional, respecto a la información que conozca en el desarrollo de sus funciones, asegurando:

- 1) Que la información obtenida en el proceso de auditoría no se revele a terceros, excepto aquellas irregularidades que ameritan ser comunicadas a las autoridades competentes de conformidad con la Ley, dicha información no debe ser utilizada para propósitos ajenos al de la auditoría.
- 2) Adoptar acciones apropiadas para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y demás información proporcionada por funcionarios o empleados de las unidades auditadas.
- 3) Que mantendrá estricta reserva respecto a los datos e información que conozca relacionados con la auditoría, aún después de haber cesado en sus funciones.

CAPITULO II

Normas sobre la Planificación Anual del Trabajo

Plan Anual de Trabajo

Art. 20. El Responsable de la Unidad de Auditoría Interna debe elaborar el Plan Anual de

Trabajo, basado en una evaluación de riesgos, debidamente documentada, a fin de determinar las prioridades de la actividad de la Auditoría Interna.

Art. 21. Los Planes de Auditoría Interna deben orientarse a alcanzar los objetivos establecidos, en forma eficiente, eficaz, económica y oportuna.

Art. 22. El Plan debe definir claramente las acciones que ejecutarán por parte de Auditoría Interna, las cuales deberán estar enfocadas en evaluar el logro de los objetivos y metas de la entidad.

Comunicación y aprobación

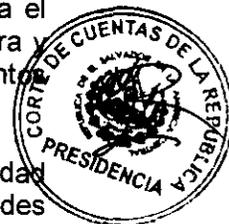
Art. 23. El Responsable de Auditoría Interna, comunicará a la Máxima Autoridad de la entidad, el Plan Anual de Trabajo a efecto de que sea autorizado, asimismo debe informar sobre las implicaciones o impactos que conlleva una limitación en los recursos solicitados.

Art. 24. El Responsable de Auditoría Interna, en cumplimiento a la Ley de la Corte de Cuentas de la República, deberá remitir a la Corte, el Plan Anual de Trabajo debidamente aprobado por la máxima autoridad, para el siguiente ejercicio fiscal e informar por escrito en forma inmediata cualquier modificación que se le hiciera.

Administración de recursos

Art. 25. El Responsable de Auditoría Interna, debe incluir en el Plan Anual de Auditoría, los recursos apropiados y suficientes. La planificación de recursos tendrá en cuenta el universo de auditorías, los niveles de riesgos relevantes, las expectativas de cobertura y una estimación de actividades de auditoría no programadas que surjan por requerimiento del Titular de la entidad.

Art. 26. Las habilidades, capacidades y conocimientos técnicos del personal de la Unidad de Auditoría Interna, tienen que ser apropiados para la asignación de las actividades planificadas.



Administración de la actividad de Auditoría Interna.

Art. 27. El Responsable de Auditoría Interna, debe gestionar en forma eficaz la actividad de auditoría para que contribuya a la mejora de los servicios públicos.

Art. 28. Dentro de sus actividades la Unidad de Auditoría Interna debe apoyar a la organización en el mantenimiento de controles efectivos, mediante la evaluación de la eficacia y eficiencia de los mismos, promoviendo una cultura organizacional permanente hacia la mejora continua. Esta actividad independiente y objetiva, añade valor a la organización cuando contribuye al aseguramiento objetivo y relevante de la eficacia y eficiencia de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control.

Políticas y procedimientos

Art. 29. El Responsable de la Unidad de Auditoría Interna, debe cumplir con lo establecido en el Manual de Auditoría Interna del Sector Gubernamental emitido por la Corte.

Coordinación

Art. 30. El Responsable de Auditoría Interna, debe coordinar actividades con las Unidades Organizativas de la entidad, con los Auditores Gubernamentales de la Corte de Cuentas de la República y Firms Privadas de Auditoría, para asegurar una cobertura

adecuada y minimizar la duplicación de esfuerzos.

Informes a la Máxima Autoridad de la entidad y a la Alta Dirección

Art. 31.- El Responsable de la Unidad de Auditoría Interna independientemente de la emisión de sus informes finales de auditoría, debe presentar informes periódicos a la Máxima Autoridad de la entidad, sobre la ejecución de su Plan de Trabajo.

Gestión de riesgos

Art. 32. Auditoría Interna debe evaluar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos de la entidad y contribuir a la mejora continua de dichos procesos. Asimismo, debe identificar y evaluar las exposiciones de riesgos significativos que afecten los objetivos de la entidad. La gestión de riesgos es responsabilidad de la Máxima Autoridad de la entidad y de la alta dirección.

Art. 33. Los auditores internos, pueden apoyar a la organización en la identificación, evaluación e implantación de metodologías de gestión de riesgos y controles dirigidos a aquellos riesgos de mayor incidencia en el logro de los objetivos institucionales.

Art. 34. Los auditores internos deben abstenerse de asumir cualquier responsabilidad propia de la Administración, como es la gestión de riesgos.

Control

Art. 35. El personal de Auditoría Interna, debe realizar evaluaciones que permitan medir la eficacia, eficiencia y efectividad del Sistema de Control Interno implementado, brindando asistencia a la entidad en el mantenimiento de los controles efectivos y promoviendo la mejora continua de los mismos.

Art. 36. La función de la Máxima Autoridad es el establecimiento, administración y evaluación del sistema de control; debiendo cada mando en sus áreas, efectuar el respectivo monitoreo de los procesos de control. Los auditores internos realizarán evaluación de los controles en las actividades y funciones.

CAPITULO III

Normas Aplicables a la Fase de Planificación

Alcance

Art. 37. Estas Normas tratan del proceso de planificación de la auditoría interna gubernamental, por tanto demandan del auditor interno, el conocimiento y comprensión de las operaciones de la unidad a auditar, su naturaleza y el entorno en que opera.

Art. 38. En la fase de planificación se debe dar seguimiento a las recomendaciones de los informes de auditorías anteriores realizadas por Auditoría Interna, así como a las recomendaciones de los informes emitidos por la Corte de Cuentas y las Firmas Privadas de Auditoría.

Art. 39. Las Normas Aplicables a la Fase de Planificación, proporcionan al auditor los elementos mínimos que debe contener la estructura del Memorando de Planificación y demandar la debida responsabilidad, para determinar variables claves dentro del proceso de planificación que serán utilizadas en la fase de ejecución de la Auditoría Interna Gubernamental.

Asignación de recursos para el trabajo

Art. 40. Los auditores internos deben determinar los recursos adecuados y suficientes para lograr los objetivos del trabajo, basándose en una evaluación de la naturaleza y complejidad de cada trabajo, las restricciones de tiempo y los recursos disponibles.

Art. 41. Para determinar que los recursos sean apropiados y suficientes, los auditores internos deben considerar al menos los aspectos siguientes:

- 1) Cantidad de personal con que cuenta Auditoría Interna y su nivel de experiencia.
- 2) Conocimientos, técnicas y demás competencias del personal de Auditoría Interna al seleccionar a los auditores para el trabajo a realizar.
- 3) Disponibilidad de recursos externos en aquellos casos en que se necesiten conocimientos y competencias adicionales.

Planificación del trabajo

Art. 42. Los auditores internos deben planificar cada trabajo, para lo cual deben considerar:

- 1) Preparación y desarrollo de un programa de planificación.
- 2) Conocimiento y comprensión del área, proceso o aspecto a examinar, solicitando la información necesaria, considerando además:
 - a. Los objetivos de la Unidad Organizativa o actividad objeto de auditoría y los medios con los cuales controla su desempeño.
 - b. Los riesgos significativos de la Unidad Organizativa o actividad, sus objetivos, recursos y operaciones, y los medios con los cuales el impacto potencial del riesgo se mantiene a un nivel aceptable.
 - c. La adecuación y eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control de la Unidad Organizativa o actividad con un enfoque o modelo de control relevante.
 - d. Las oportunidades de introducir mejoras significativas en los procesos de gestión de riesgos y control de la actividad.
 - e. La normativa legal y técnica aplicable al área, proceso o aspecto a examinar.
 - f. Identificación del personal clave.
- 3) Entrevistas con personal clave y cualquier otro, que se considere necesario para conocer la realización de las actividades.
- 4) Estudio y evaluación del control interno del área, proceso o aspecto a examinar.
- 5) Seguimiento a recomendaciones contenidas en los informes de auditorías anteriores realizadas por Auditoría Interna y los emitidos por la Corte de Cuentas de la República y las Firmas Privadas de auditoría.
- 6) Determinación de la estrategia de la auditoría, que incluya:
 - a. Establecimiento de los objetivos generales y específicos de la auditoría.
 - b. Determinación del alcance del examen.
 - c. Determinación del riesgo de auditoría y materialidad, cuando aplique.
 - d. Determinación de indicadores de gestión a evaluar, cuando se desarrolla una auditoría operacional o de gestión.
 - e. Determinación de las áreas a examinar, cuando aplique.
 - f. Establecer el enfoque de auditoría y muestreo.
- 7) Administración del trabajo de auditoría, los integrantes del equipo auditor y jefaturas que intervienen en el proceso de auditoría, fechas claves y el cronograma de actividades.
- 8) Elaboración del Memorando de Planificación.
- 9) Elaborar el programa de auditoría para la fase de ejecución.



Programa de Planificación

Art. 43. El auditor responsable de la auditoría, debe elaborar el Programa de Planificación que permita ejecutar los procedimientos para realizar la Fase de Planificación.

Art. 44. El Programa de Planificación debe contener los procedimientos que incluyan del numeral 2 al 9 del artículo 47 de este Reglamento, desde la solicitud de información para el conocimiento de la unidad hasta la elaboración del Memorando de Planificación y el Programa de Auditoría para la Fase de Ejecución.

Conocimiento de la Unidad o aspecto a examinar

Art. 45. Por cada auditoría a realizar, el auditor interno obtendrá el conocimiento adecuado del área, proceso o aspecto a examinar y lo hará determinando sus procesos sustantivos; actividades básicas y complementarias, incluyendo la identificación de los responsables de ejecutarlas, las disposiciones legales y técnicas que les apliquen y el presupuesto de la unidad, si se refiere el examen al aspecto financiero; el personal clave con quien el auditor tendrá contacto para el flujo de información. En el caso de las auditorías operacionales o de gestión, el auditor interno debe conocer la unidad Organizativa considerando la visión sistémica y estratégica, en lo aplicable a ésta, así como la normativa relacionada a efecto formular sus procedimientos.

Art. 46. El auditor debe tener conocimiento de la normativa legal y técnica aplicable al área, proceso o aspecto a examinar, para identificar los criterios de auditoría a utilizar, a efecto de que constituyan la base para los procedimientos a considerar en el programa de auditoría para la Fase de Ejecución.

Entrevistas con el personal

Art. 47. El auditor debe identificar al personal clave como parte del conocimiento del área, proceso o aspecto a examinar, a efecto de preparar entrevistas para conocer con mayor detalle las actividades realizadas y los cambios que se haya dado en los procesos o en la normativa aplicable durante el periodo objeto de auditoría.

Art. 48. En una auditoría operacional o de gestión, el auditor, debe conocer la visión sistémica, estudiando su entorno próximo y remoto; así también, la estructura interna de la unidad organizativa. De igual forma debe conocer su visión estratégica, estudiando los aspectos relacionados con el plan estratégico, la misión y visión.

Art. 49. El auditor debe analizar la información recopilada entre los cuales pueden considerar el FODA y PODERR, u otro tipo de técnica, utilizadas por la entidad, con el fin de conocer sus fortalezas y debilidades, así como oportunidades y amenazas. Tanto las debilidades como las amenazas deben ser tomadas en cuenta por el auditor para definir las áreas o procesos, actividades u otro aspecto a examinar.

Estudio y evaluación del control interno

Art. 50. El estudio y evaluación del control interno del área, proceso o aspecto a examinar, es un procedimiento básico en la fase de planificación a efecto de determinar si los controles pueden contrarrestar los riesgos.

Art. 51. Es necesario que el auditor interno, indague si las Normas Técnicas de Control Interno Especificas de la entidad, surgieron de un diagnóstico que realizó la entidad, en cual se identificaron los diferentes riesgos que pueden impedir que se logren los objetivos

institucionales; en consecuencia se espera que las medidas de control que contienen las Normas, se hayan diseñado a la medida para eliminar o mitigar directamente esos riesgos. Además el auditor debe indagar si la Administración elaboró las matrices de riesgo y si están actualizadas con los cambios que puedan experimentar por riesgos minimizados o el surgimiento de otros riesgos, para evitar o minimizar el impacto en los procesos y las actividades institucionales; por lo que es la Administración, la responsable de establecer los plazos para las revisiones periódicas.

Art. 52. La base para evaluar el Sistema de Control Interno, son las Normas Técnicas de Control Interno Especificas de la entidad, aplicables al área, proceso o aspecto a examinar, sus modificaciones y los documentos relacionados, los cuales estén normando los procesos y actividades relacionadas con el examen a realizar; en consecuencia, el auditor debe centrar su análisis, estudio y evaluación en estos documentos y evitar incluir otras disposiciones que no estén vinculadas al Sistema de Control Interno.

Art. 53. El auditor debe verificar la existencia y aplicación de los documentos que se relacionan en las Normas Técnicas, ya que éstos forman parte del Sistema de Control que ha implementado la entidad.

Art. 54. El control interno debe ser estudiado y evaluado en cada proceso de auditoría, para generar conclusiones consistentes con la realidad y de esa manera se hagan las respectivas recomendaciones.

Art. 55. El auditor debe utilizar uno de los métodos de general aceptación para el estudio y evaluación del control interno, siendo éstos: La narrativa, el cuestionario y el flujograma; la complejidad de las operaciones de la entidad le indicará que método a utilizar.

Art. 56. Cuando se evalúe el Sistema de Control Interno del área, proceso o aspecto a examinar, mediante cuestionario, el auditor debe verificar que la Administración cuenta con la información o documentación necesaria que respalda todas sus afirmaciones, en los casos que la documentación no sea presentada al auditor, se aplicarán procedimientos adicionales en el desarrollo de la auditoría, para determinar si constituye un hallazgo y obtener la evidencia suficiente.

Art. 57. Las deficiencias o errores sobre el Sistema de Control Interno, que se identifiquen, deberán ser comunicadas a la Administración de forma oportuna, a fin de que se realicen las acciones correspondientes y así evitar que se eleve el nivel de riesgo.

Art. 58. Se debe respaldar adecuadamente en los documentos de auditoría también denominados papeles de trabajo del Auditor, el estudio y evaluación del Sistema de Control Interno, para que otros auditores en ejercicios posteriores utilicen sus conclusiones.

Art. 59. Los documentos de auditoría que respalden el estudio y evaluación del Control Interno deben ser claros, legibles, ordenados precisos y deben explicar las razones que llevaron al auditor a las conclusiones establecidas en el estudio.

Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores

Art. 60. La planificación de una auditoría gubernamental también comprende el seguimiento a las recomendaciones contenidas en los informes de auditorías anteriores,



con el fin de verificar su cumplimiento, tanto de las realizadas por Auditoría Interna, Corte de Cuentas de la República y de las Firmas Privadas de Auditoría.

Art. 61. El seguimiento requiere que el auditor solicite a la Administración la evidencia sobre acciones implementadas para cumplir con las recomendaciones de auditoría, el auditor analizará esa evidencia para determinar su cumplimiento. El auditor debe comunicar a la Administración las que han sido cumplidas; y por las no cumplidas desarrollará un hallazgo, tomando como criterio lo establecido en 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.

Art. 62. El resultado del seguimiento a las recomendaciones, da la pauta para que el auditor retome como áreas a examinar, aquellas unidades que no hayan cumplido con las recomendaciones.

Determinación de la estrategia de auditoría

Art. 63. La estrategia de la auditoría constituye la parte medular de la planificación, por tal razón es importante que el auditor defina con claridad las variables que la conforman.

Art. 64. En un examen especial la estrategia comprenderá al menos el desarrollo de las siguientes variables: Definición de los objetivos del examen especial, determinación del riesgo de auditoría, materialidad específica, cuando se examinen aspectos financieros y enfoque de muestreo, cuando la naturaleza del examen lo requiera. La estructura del Memorando para el Examen Especial podrá indicar otras variables a desarrollar como parte de la estrategia de auditoría.

Art. 65. En una auditoría de gestión la estrategia debe contener al menos el desarrollo de los siguientes aspectos: Determinación de los objetivos de la auditoría, riesgo de auditoría, materialidad específica, cuando se examinen aspectos financieros, indicadores de gestión, establecimiento de áreas o actividades a examinar, enfoque de muestreo a utilizar para aspectos financieros. La estructura del Memorando de Planificación para una auditoría de gestión indicará otras variables que debe desarrollar el auditor como parte de la estrategia de auditoría.

Art. 66. La base de una planificación efectiva descansa en la estrategia que el auditor interno implemente; por tanto, debe asegurarse de desarrollar una adecuada y efectiva estrategia que le permita obtener los mejores resultados en el plazo establecido.

Art. 67. Al establecer el objetivo general hay que considerar que se relaciona con la clase de auditoría, el área, proceso o aspecto a examinar y el periodo establecido y los objetivos específicos describen las acciones a desarrollar para cumplir el objetivo general.

Art. 68. El auditor interno debe considerar la probabilidad de errores, fraude, incumplimientos y otras exposiciones significativas al elaborar los objetivos del trabajo.

Art. 69. El Alcance del examen, señala los límites de la auditoría: El tipo de examen, el área, proceso o aspecto a examinar, el período y cuando se evalúa el aspecto financiero, los rubros, cuentas o subcuentas objeto de examen.

Art. 70. El alcance de la auditoría, también consiste en determinar con base al conocimiento obtenido en la fase de planificación, la profundidad y el énfasis de los

Corte de Cuentas de la República

El Salvador, C.A.

procedimientos necesarios para alcanzar el objetivo programado, detallando un resumen de los principales procedimientos a aplicar.

Art. 71. El alcance que el auditor interno defina para el desarrollo de la auditoría, deberá sujetarse a las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas de la República, lo cual debe mencionarse en el alcance definido en el Memorando de Planificación y en el Informe de Auditoría.

Art. 72. El auditor determinará el riesgo de auditoría en la evaluación de la gestión administrativa y cuando se relaciona con la evaluación de la gestión financiera o el examen a rubros o cuentas de los estados financieros; es de tomar en consideración que los Auditores Internos no emiten dictamen sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

Art. 73. 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 la auditoría se vuelve más exigente, caso contrario sucede cuando se aleja de ese parámetro.

Art. 74. 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.

Art. 75. Dado que el riesgo inherente es aquel que por naturaleza tienen las actividades y operaciones que desarrolla la entidad, el auditor debe realizar un análisis de las mismas y evaluar al menos los siguientes aspectos: Naturaleza de la entidad 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 y la situación presupuestaria y patrimonial.

Art. 76. La evaluación debe efectuarla mediante narrativa o cuestionario, no obstante podrá utilizar cualquier otro método si lo estima más adecuado, siempre y cuando sea avalado por el responsable de la auditoría, los resultados del método aplicado indicará el nivel del riesgo inherente, el cual podrá ubicarse en alto, moderado o bajo.

Art. 77. Las Normas Técnicas de Control Interno Específicas de cada entidad, son la base para evaluar el Sistema de Control Interno, ya que en ellas se han definido las medidas de control que buscan eliminar o disminuir los riesgos identificados para el logro de los objetivos institucionales.

Art. 78. Cuando se evalúa el Sistema de Control Interno, el auditor utiliza generalmente los métodos de narrativa, cuestionario y flujogramas, concluyendo sobre la suficiencia y lo adecuado de ese Sistema; posteriormente, determina el nivel de riesgo de control, el cual podrá ubicarse en bajo, moderado o alto.

Art. 79. Cuando el riesgo de control se determina mediante narrativa o flujogramas, el auditor debe describir y sustentar las razones por las cuales concluye que dicho riesgo se ubica en el nivel determinado; cuando lo hace mediante cuestionario debe asegurarse que ha 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.

Art. 80. El nivel de riesgo de control determina la naturaleza de los procedimientos de auditoría que el auditor desarrollará en los programas; por tanto tendrá en cuenta que 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.

Art. 81. El riesgo de detección es inversamente proporcional al riesgo inherente y de control, por tanto el auditor debe asegurarse que esta relación se cumpla.

Art. 82. El riesgo de detección corresponde al auditor y lo determina cuantificando el riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de auditoría, sustituyendo esos valores en la fórmula del riesgo de auditoría y mediante despeje obtener el factor riesgo de detección; el resultado de aplicar esa nueva fórmula indica el nivel de riesgo de detección, el cual podrá ser bajo, moderado o alto.

Art. 83. El nivel de riesgo de detección definirá el alcance de los procedimientos de auditoría; es decir, si el nivel de riesgo es bajo, el alcance será el máximo, pero si el nivel es alto, el alcance será mínimo, dependiendo en qué nivel su ubique el riesgo así será definido el alcance.

Art. 84. Se evaluarán los indicadores de gestión al realizar una auditoría operacional o de gestión.

Art. 85. Considerando los resultados obtenidos de los aspectos evaluados en la fase de planificación, como el conocimiento de la entidad, la evaluación del control interno, el seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones de los informes de auditorías anteriores y el análisis a los estados financieros, se determinarán las áreas a examinar en la fase de ejecución.

Art. 86. Como parte de la estrategia de auditoría, se define el enfoque de muestreo; en esta fase es necesario que el auditor deje claro qué método y técnica de muestreo utilizará en la fase de ejecución; por lo tanto, tendrá especial cuidado que la relación entre variables de la estrategia, sea consistente y debe asegurarse que el nivel de riesgo de control establecido, sea consistente con el enfoque de muestreo. El término de muestreo se aplica cuando se examina menos del 100% de la población sujeta a examen.

Art. 87. La técnica de selección muestral debe definir los elementos de la muestra, asegurándose que todos los elementos de la población tengan la misma posibilidad de ser seleccionados.

Art. 88. En la fase de planificación se debe definir el método y técnica de muestreo a desarrollar.

Art. 89. El muestreo en la auditoría estadístico y no estadístico, se aplica bajo métodos de muestreo de atributos y variables, para determinar el tamaño de la muestra y técnicas de general utilización para la selección de los elementos de ésta; desarrollando en cada uno de esos métodos, su propio plan de muestreo.

Art. 90. El muestreo de auditoría es más confiable cuando se utilizan métodos estadísticos para determinar el tamaño de la muestra, ya que éstos, por el uso de probabilidades, disminuyen incertidumbres.

Art. 91. El auditor puede utilizar su juicio profesional para determinar el tamaño de una muestra, siguiendo los pasos del plan de muestreo que se desarrollara en la ejecución; aunque esta práctica es aceptable, se recomienda apoyarse en métodos estadísticos, técnicamente probados en la ejecución de auditoría.

Art. 92. La selección del método de muestreo estará relacionado con el nivel de riesgo de control establecido por el auditor; es decir, si el nivel de riesgo se determinó bajo o moderado debe utilizar el muestreo de atributos; pero si ese riesgo se determina en un nivel alto, entonces debe aplicarse el muestreo de variables, en este último, dependiendo de la homogeneidad de los datos de la población, el auditor podrá utilizar el método clásico de variables o muestreo, proporcionando el tamaño que también es conocido como muestreo de unidad monetario.

Art. 93. El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional.

Art. 94. El auditor podrá utilizar aplicaciones informáticas para determinar el tamaño de la muestra; no obstante debe asegurarse que éstos corresponden a la naturaleza del muestreo de atributos o de variables.

Art. 95. Tanto el muestreo de atributos como el de variables desarrolla un plan de muestreo; por tanto el auditor tendrá el cuidado de desarrollar cada uno de sus elementos según el método seleccionado.

Art. 96. El plan de muestreo que el auditor debe desarrollar en la Fase de Ejecución, está compuesto por elementos o componentes, entre los que están:

- 1) Objetivos del muestreo,
- 2) Universo,
- 3) Población,
- 4) Determinación del tamaño de la muestra,
- 5) Selección de los elementos muestrales,
- 6) Evaluación de la muestra,
- 7) Proyecciones de errores.

Art. 97. La población sujeta a selección debe ser igual o mayor a la materialidad establecida, por lo tanto el auditor debe asegurarse de cumplir con esta exigencia.

Art. 98. El auditor debe considerar que uno de los elementos fundamentales del plan de muestreo y que diferencia el método de atributos y el de variables, es la determinación del tamaño de la muestra, ya que:

- 1) Para el caso de muestreo de atributos, se debe determinar tomando en cuenta las siguientes variables: Tasa de desviación tolerable, tasa de desviación esperada,



nivel de confianza, para establecer el tamaño podrá utilizar aplicaciones informáticas o mediante tablas;

- 2) Para el método de variables, utiliza formulas explicitas para determinar el tamaño, por lo cual tendrá que conocer y entender cada uno de sus componentes.

Art. 99. Luego de establecer el tamaño de la muestra, procederá a seleccionar los elementos de la muestra, para esto podrá utilizar diferentes técnicas, como las siguientes: La técnica sistemática, al azar, aleatoria, por conglomerados, entre otras.

Art. 100. Para evaluar los elementos de la muestra, se utilizarán los atributos descritos en los procedimientos de auditoría, lo cual debió quedar establecido en el plan de muestreo, cuales son las desviaciones a éstos, para ser considerados como incumplimientos; de igual forma debe realizarse los cálculos aritméticos, para validar los procedimientos sustantivos y comprobar el cumplimiento del procedimiento establecido.

Art. 101. Se debe respaldar en documentos de auditoría, sean estos electrónicos o físicos, el desarrollo de cada uno de los elementos del plan de muestreo; estos documentos deben contener toda la información necesaria para que una persona ajena al proceso de auditoría, pueda confirmar las conclusiones plasmadas por el auditor.

Administración del trabajo de auditoría

Art. 102. La planificación implica también administrar adecuadamente el trabajo, por lo tanto el auditor interno debe organizar dentro del plazo establecido para el examen, todas las actividades inherentes, partiendo de la fase de planificación hasta la entrega del informe de auditoría; en consecuencia debe elaborar un cronograma de actividades que le permitan controlar fechas y actividades claves, las que deberá modificar cuando se modifique el plazo establecido.

Art. 103. La fase de planificación debe finalizarla el auditor, con la elaboración del Memorando de Planificación y el programa de auditoría para la Fase de Ejecución; ambos documentos deben ser aprobados por el Responsable de Auditoría Interna al igual que las modificaciones a los mismos.

Memorando de Planificación

Art. 104. El Memorando de Planificación es el documento que contiene la información básica de la entidad, desarrolla la estrategia de auditoría y establece los medios para administrar el trabajo.

Art. 105. La estructura del Memorando de Planificación, será desarrollada en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental (MAIG).

Programa de Auditoría

Art. 106. El programa de auditoría debe incluir los objetivos del mismo y los procedimientos para identificar, analizar, evaluar y documentar suficiente y competentemente las conclusiones a las que se llegue y respaldar los resultados obtenidos.

Art. 107. Los auditores internos deben identificar información suficiente, fiable, relevante y útil que permite alcanzar los objetivos del trabajo realizado.

Art. 108. El auditor debe asegurarse que los programas de auditoría, al menos cumplan con los siguientes requisitos básicos:

- 1) Los objetivos de los programas deben estar relacionados a los objetivos de la auditoría establecidos en la estrategia del Memorando de Planificación.
- 2) Los procedimientos deben estar dirigidos a cumplir con los objetivos del programa.
- 3) Las conclusiones del programa deben estar relacionadas a sus objetivos.

Art. 109. El auditor debe redactar los procedimientos del programa, de tal forma que cumplan con la descripción del instrumento o base sobre la cual se aplicará la técnica a utilizar y el propósito del procedimiento, el cual regularmente está vinculado a la normativa legal o técnica que lo sustenta.

Art. 110. La redacción del procedimiento debe ser clara, de fácil comprensión y aplicación, por tanto deben incluir elementos básicos como: Base técnica y propósito, permitiendo que el auditor o cualquier otra persona que no haya participado en la redacción del mismo, al momento de ejecutarlo, no tenga ninguna duda en cuanto a: información requerida, verificaciones y criterio utilizado.

Art. 111. Los procedimientos del programa una vez finalizados, tendrán referencia cruzada con sus respectivos documentos de auditoría, los cuales llevarán las iniciales de quien lo elaboró, la fecha en que se inició y la fecha en que se finalizó ese procedimiento.

CAPITULO IV

Normas Aplicables a la Fase de Ejecución



Alcance

Art. 112. Las Normas Aplicables a la Fase de Ejecución, tratan de la realización y contenido de los documentos de auditoría resultantes de la aplicación de procedimientos de exámenes especiales, operacional o de gestión o de algún componente de los Estados Financieros. Están integradas esencialmente por normas utilizadas en la ejecución de la auditoría, tienen el propósito que las pruebas y demás procedimientos que se seleccionen, según el criterio profesional del auditor, sean apropiados en las circunstancias para cumplir los objetivos de cada auditoría.

Art. 113. Las Normas Aplicables a la Fase de Ejecución, establecen lineamientos básicos que el auditor interno gubernamental debe cumplir al realizar cualquier tipo de auditoría; estandarizan la elaboración de documentos de auditoría, evidencian apropiadamente el proceso en la fase de ejecución y garantizan la comunicación de resultados.

Documentos de auditoría

Art. 114. Los auditores internos deben preparar sus documentos de auditoría, denominados Papeles de Trabajo, los cuales contienen la información obtenida, los análisis efectuados en cada una de las fases de la auditoría y el soporte para las conclusiones y los resultados del trabajo realizado. El Responsable de Auditoría Interna, debe revisar los documentos de auditoría, para asegurar la calidad de los mismos, dejando evidencia de este proceso.

Art. 115. Los documentos de auditoría evidencian:

- 1) Los procedimientos ejecutados en la fase de planificación, ejecución y revisión de los trabajos realizados.
- 2) Proporcionan soporte de los resultados obtenidos.
- 3) Facilitan las revisiones de terceros.

Tipos de documentos de auditoría

Art. 116. Los documentos de auditoría son el conjunto de cédulas y documentos obtenidos en la aplicación de los procedimientos de auditoría, donde el auditor registra datos y el resultado del análisis de la información y documentación. Pudiendo ser: Programas de auditorías, Cuestionarios, Cédulas narrativas, de hallazgos, de notas, proporcionadas por la Entidad (CPE), cartas de confirmación de terceros, cartas de representación, fotocopias o escaneo de documentos, entre otros.

Art. 117. Por cada auditoría se organizará un legajo de documentos de auditoría, que contenga de manera clara, detallada, ordenada y sistemática, la documentación importante, el análisis y conclusiones del proceso de la auditoría.

Art. 118. Al preparar los documentos de auditoría debe evitarse acumular exceso de documentación. Esto se simplifica utilizando marcas de auditoría, es decir, certificando o validando información o verificaciones físicas y referencias previamente definidas.

Art. 119. Los documentos de auditoría deben reunir requisitos importantes, tales como: Ser claros, precisos, comprensibles, legibles, detallados, ordenados y debidamente referenciados; pudiendo elaborarse en medios físicos o magnéticos. Los documentos de auditoría que elaboren los auditores internos de la Corte de Cuenta de la República, deben considerar los lineamientos y parámetros establecidos en la Guía para Elaborar y Almacenar Papeles de Trabajo en Medios Magnéticos, emitida por esta Institución.

Marcas

Art. 120. Para documentar el trabajo efectuado en cada cédula y con el fin de ahorrar espacio y tiempo, se utilizan símbolos o marcas de chequeo, principalmente cuando el procedimiento de auditoría se repite para varios datos que figuran en el papel de trabajo.

Art. 121. La marca se hará notar al lado derecho del monto o aspecto examinado y su significado se describirá al pie de la cédula o en la cédula de marcas. Las marcas de auditoría, son signos elaborados en color rojo para identificar y explicar los procedimientos de auditoría ejecutados.

Art. 122. Toda cédula debe servir para un propósito y estar relacionada con al menos un procedimiento de auditoría incorporado en el programa correspondiente; por lo tanto, debe contar con marcas del trabajo realizado. Las marcas de auditoría son de dos tipos:

- 1) Con significado uniforme: Se emplean frecuentemente en circunstancias similares.
- 2) Con leyenda a criterio del auditor: Se emplean según las necesidades de la auditoría en particular.

Referencias

Art. 123. Todos los documentos de auditoría deben ser ordenados por medio de índices y las cifras y acontecimientos que guarden relación, deben tener referencia cruzada con el índice de la cédula donde el auditor hizo el análisis respectivo. El objeto de la referenciación es facilitar el cruce de datos de un documento de auditoría a otro, de tal

forma que puedan ser relacionados rápidamente por cualquier persona que los revise.

Art. 124. Los métodos de referenciación que podrán ser utilizados, son: Alfabética, Numérica y Alfanumérica. Para la referenciación de los documentos de auditoría que los auditores internos de la Corte de Cuentas de la República elaboren, se consideraran y guardaran los parámetros establecidos en la Guía para Elaborar y Almacenar Papeles de Trabajo en Medios Magnéticos, emitida por la Institución.

Archivos

Art. 125. Los archivos de documentos de una auditoría se clasifican en:

- 1) Permanente. Tiene por objetivo mantener la disponibilidad de la información de importancia, sin necesidad de reproducirla cada año, considerando:
 - a) Implementarse clasificándolo por cada unidad organizativa, el cual está conformado por un conjunto de documentos que contienen copias y/o extractos de información de interés, como la normativa legal y técnica aplicable. El contenido debe revisarse anualmente o al practicar cada auditoría, para asegurarse que esté completo y contenga información actualizada, debe prepararse en forma ordenada con índices apropiados.
 - b) En el proceso de la auditoría, el auditor tendrá la responsabilidad de actualizar el archivo permanente de la unidad organizativa auditada.
- 2) Corriente. Contiene la documentación generada en la aplicación de los procedimientos de auditoría y las evidencias que se han obtenido durante la Fase de Planificación, Ejecución e Informe, respalda la conclusión del auditor.



Responsabilidad y Custodia de los documentos de auditoría.

Art. 126. Los documentos de auditoría, elaborados por auditores internos gubernamentales, son propiedad exclusiva de la entidad donde laboran y contienen información obtenida de los registros y documentos relacionados con aspectos operacionales y financieros de la unidad organizativa examinada.

Art. 127. La custodia de los documentos de auditoría, estarán bajo la responsabilidad de la unidad de Archivo de la entidad, según las políticas de archivo y resguardo de la documentación, establecidas.

Art. 128. Los documentos de auditoría, deben mantenerse en custodia segura durante el desarrollo de la auditoría. Después de finalizada la misma, deben ser conservados por un período suficiente para cumplir con las necesidades de la práctica profesional de la auditoría y satisfacer cualquier requerimiento legal que exija la utilización de los mismos.

Art. 129. El Responsable de Auditoría Interna autorizará, antes de facilitar los documentos de auditoría a terceros, con excepción de la Corte de Cuentas de la República u otras entidades que tienen acceso irrestricto a la documentación y registros, de conformidad a regulaciones legales establecidas.

Evidencia de la auditoría

Art. 130. La evidencia es la documentación obtenida por el auditor interno gubernamental, que sustentan sus conclusiones.

Art. 131. El auditor interno debe obtener evidencia suficiente, competente y oportuna, mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría, que le permitan sustentar sus conclusiones y hallazgos de auditoría sobre una base objetiva.

Clasificación de la evidencia

Art. 132. En términos generales, la evidencia de auditoría se clasifica en cuatro tipos:

- 1) Física. Se documenta en narrativas que resumen los asuntos revisados, es decir, documentos de auditoría que muestran la naturaleza y alcance de la verificación practicada, pudiendo ser el resultado de una inspección y estar representada por fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas. El obtener y utilizar evidencia gráfica es una forma eficaz de explicar o describir una situación en un informe.
- 2) Testimonial. Es la información obtenida de otros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas. El resultado de las entrevistas puede expresarse en una narrativa basado en notas.
- 3) Documental. Es aquella plasmada en escritos y registros, como documentos, contratos y otros. La forma más común de evidencia en la auditoría consiste en documentos clasificados, como:
 - a) Externos: Son aquellos que se originan fuera de la entidad como: Facturas y correspondencia recibida;
 - b) Internos: Los que se originan dentro de la entidad como: Registros contables, correspondencia enviada, actas de recepción y comunicación interna.
- 4) Analítica. Se obtiene mediante el análisis de la información, el juicio profesional del auditor lo orienta y facilita. La evidencia analítica puede originarse de comparaciones con normas establecidas, operaciones anteriores u otras operaciones, transacciones o rendimiento, leyes y/o reglamentos y análisis de la información.

Atributos de la evidencia

Art. 133. Los atributos mínimos que debe revestir la evidencia son:

- 1) Relevante: Se relaciona con el hallazgo en forma específica.
- 2) Suficiente: Es tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada a una persona, que no es un auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, llegue a la misma conclusión del auditor.
- 3) Competente: Debe ser válida y confiable.
- 4) 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.

Técnicas para la recolección de evidencias

Art. 134. El auditor debe aplicar métodos prácticos de investigación para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, considerando la acción que se va efectuar, para lo cual se podrá utilizar, las siguientes técnicas:

- 1) Ocular (Comparación y Observación)
- 2) Escrita (Análisis, Confirmación, Tabulación y Conciliación)
- 3) Documental (Comprobación, Cálculo, Rastreo y Revisión Selectiva)
- 4) Física (Inspección).

Supervisión del trabajo

Art. 135. Los trabajos que realizan los auditores internos, deben ser adecuadamente

supervisados, para asegurar el logro de sus objetivos, la calidad del trabajo y el desarrollo del personal.

Art. 136. El Responsable de Auditoría Interna debe ejercer la supervisión del trabajo, no obstante puede designar a miembros que posean la idoneidad en cuanto a la experiencia en la actividad de Auditoría Interna para llevar a cabo esta tarea. Se debe documentar y conservar evidencia que permita validar este proceso de supervisión.

Comunicación preliminar de resultados

Art. 137. El auditor debe poner especial cuidado en la identificación de los servidores relacionados con las condiciones u observaciones, a fin de evitar errores en la comunicación de las deficiencias.

Art. 138. Durante el proceso de la auditoría, los auditores internos, previa revisión y autorización del Responsable de Auditoría Interna, deben comunicar por escrito resultados preliminares obtenidos a los funcionarios y empleados relacionados con dichos resultados, deben incluir las deficiencias que afecten en forma significativa a la unidad auditada, a fin de que el plazo determinado presenten sus comentarios y documentación que permitan el análisis.

Art. 139. Del análisis efectuado se determinará si son suficientes y pertinentes para desvirtuar, modificar o confirmar el aspecto comunicado, elaborando para tal efecto el papel de trabajo que demuestre dicho análisis.



El auditor interno debe analizar los comentarios y documentación presentada por la Administración, sobre la comunicación de deficiencias preliminares, para determinar si:

- 1) Han sido superadas,
- 2) Constituyen asuntos menores que deben ser comunicadas al Titular de la entidad, en carta a la gerencia, o
- 3) Constituyen hallazgos y se deben incluir en el Borrador de Informe de Auditoría.

Art. 140. En caso de que la Administración no emita respuesta a las observaciones comunicadas por los auditores internos, éstas deben incluirse en el Borrador de Informe de Auditoría.

Hallazgos

Art. 141. Confirmada la deficiencia, el auditor interno debe elaborar los hallazgos con los siguientes atributos:

- 1) Condición u observación: Es la deficiencia identificada por los auditores y sustentada en documentos de auditoría, con evidencia relevante, suficiente, competente y pertinente.
- 2) Criterio o normativa incumplida: Es la disposición legal, reglamentaria, ordenanza y otra normativa técnica aplicable que ha sido incumplida.
- 3) Causa: Es el origen de la condición u observación señalada, e identifica quien originó la deficiencia.
- 4) Efecto: 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, de manera que motive a los diferentes niveles jerárquicos correspondientes, a la adopción de las medidas correctivas oportunas para el control de los riesgos identificados.

Art. 142. Al desarrollo de los atributos del hallazgo, le precederá un título el cual identificará de manera breve el contenido del mismo; así también se debe desarrollar un apartado que transcriba los comentarios presentados por la Administración, los que deben contar con la documentación de respaldo pertinente.

Art. 143. De existir discrepancia de opinión entre los auditores y las personas relacionadas con el hallazgo, aparecerá en el informe, haciendo constar la opinión divergente, en los comentarios de los auditores.

Art. 144. Por los hallazgos desarrollados, se deben emitir recomendaciones, siempre que existan acciones correctivas o preventivas, que mejoren la gestión de la unidad auditada, caso contrario no se emitirán; asimismo, se elaborarán conclusiones, cuando sean pertinentes y necesarias.

Borrador de Informe de Auditoría

Art. 145. Durante la ejecución de la auditoría, el equipo de auditores preparará gradualmente el Borrador de Informe y como producto del análisis de los comentarios y documentación presentada por la Administración, deben considerarse las deficiencias que constituyen hallazgos de auditoría, debiendo entregarlo al Responsable de Auditoría Interna para su revisión y posterior autorización, en el tiempo establecido en el cronograma de actividades.

Art. 146. Autorizado el Borrador de Informe será comunicado al titular de la entidad y al responsable de la unidad organizativa auditada, agregando en forma separada, carta de gerencia si la hubiere, con el propósito de que se tomen las medidas correctivas, a fin de evitar que las condiciones reportables en el futuro puedan constituirse en hallazgos.

Art. 147. A los funcionarios y empleados relacionados con los hallazgos, se les comunicará en forma individualizada los que les correspondan.

Contenido general del Borrador de Informe de Auditoría

Art. 148. El contenido general del Borrador de Informe de Auditoría, será:

- 1) Portada: La portada del Borrador debe hacer referencia a la entidad, incluyendo el título del informe, tipo de auditoría, área o unidad organizativa auditada y período auditado, así como el lugar y fecha de emisión.
- 2) Destinatario: El Borrador de Informe de Auditoría debe ser dirigido al Titular de la entidad.
- 3) Objetivos de la Auditoría o Examen: Se debe de expresar el propósito general por el cual se realizó la auditoría, así como los objetivos específicos considerados en el desarrollo de la misma.
- 4) Alcance de la Auditoría o Examen: Se refiere al área; así como al período auditado y aspectos evaluados. 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.
- 5) Procedimientos de auditoría aplicados: Es el resumen de los principales procedimientos realizados para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- 6) Resultados de la Auditoría: Es el desarrollo de las observaciones que como productos de análisis de los comentarios emitidos por la Administración, no fueron superadas. Éstas deben contar con todos sus atributos, incluyendo los comentarios de la Administración y de los auditores.

- 7) Recomendaciones: Cuando sea procedente, el equipo de auditores formulará recomendaciones para prevenir o mejorar los procesos auditados.
- 8) Seguimiento de Auditoría: Debe contener un capítulo donde haga referencia a los resultados sobre el seguimiento a las recomendaciones de la auditoría anterior.
- 9) Conclusión: Cuando se trate de examen relacionado a la evaluación de Gestión, por lo que deberá referirse al grado de economía con la que los recursos fueron adquiridos; y la eficiencia, eficacia y efectividad con la que fueron utilizados; así como la eficacia, calidad y efectividad, con que fueron alcanzados los objetivos. Cuando se trate de un examen especial, sobre otros aspectos, la conclusión debe ser de acuerdo al objetivo del examen y a los resultados obtenidos.
- 10) Párrafo Aclaratorio: Debe indicar que el objetivo fue realizar una Auditoría Operacional o de Gestión o Examen Especial a las cuentas o partidas o cualquier otra situación particular, por lo que no se emite opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros; o detallar situaciones específicas que por las características que presentan son riesgos potenciales para las entidades auditadas.
- 11) Lugar y Fecha: Debe reflejarse el lugar y fecha de finalización del Borrador de Informe de Auditoría.
- 12) Leyenda: DIOS UNION LIBERTAD.
- 13) Firma del responsable de la unidad de auditoría interna.

Convocatoria a Lectura del Borrador de Informe

Art. 149. Los auditores, de conformidad a los procedimientos establecidos, convocarán a la lectura del Borrador de Informe de Auditoría, al responsable de la unidad auditada y a los funcionarios y empleados relacionados con las observaciones.



CAPITULO V

Normas Aplicables a la Fase de Informe

Alcance

Art. 150. Las Normas Aplicables a la Fase de Informe, se refieren a la elaboración de los informes de auditoría, resultantes del ejercicio de la auditoría interna gubernamental.

Análisis de comentarios de la Administración

Art. 151. Los auditores internos deben analizar los comentarios y documentación presentada por la Administración posterior a la Lectura del Borrador de Informe, para determinar lo siguiente:

- 1) Si las deficiencias han sido superadas y no se incluirán en el Informe de Auditoría,
- 2) Si las deficiencias posterior al análisis de la documentación presentada por la administración, se consideran asuntos menores, deberán comunicarse en carta de gerencia, al momento de emitir el Informe Final.
- 3) Si las deficiencias no han sido superadas, éstos deben incluirse en el Informe Final de Auditoría.

Art. 152. En caso de que la Administración no emita comentarios ni presente documentación posterior a la lectura del Borrador de Informe, relacionadas con las

deficiencias señaladas, deberá señalarse en los comentarios de los auditores y revelarse como hallazgos en el Informe Final de Auditoría.

Emisión del Informe de Auditoría

Art. 153. Los Auditores Internos deben emitir el Informe de Auditoría y lo someterán a la revisión y firma del Responsable de Auditoría Interna.

Resumen ejecutivo

Art. 154. Del Informe de Auditoría se elaborará un resumen ejecutivo, el cual debe contener, como mínimo:

- 1) Unidad Organizativa y período auditado.
- 2) Los títulos de los hallazgos que contiene el Informe de Auditoría.

Estructura del Informe de Auditoría

Art. 155. Para la emisión del Informe de Auditoría, debe considerarse el contenido general del Borrador de Informe de Auditoría.

Notificación del Informe de Auditoría

Art. 156. El Responsable de Auditoría Interna notificará el Informe de Auditoría a la Máxima Autoridad y los hallazgos a los servidores relacionados. También remitirá una copia de dicho Informe a la Corte de Cuentas de la República.

Declaración de cumplimiento de las Normas

Art. 157. El auditor interno debe incluir en su informe, una declaración referente a que ha cumplido con Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas de la República. En el caso de inaplicabilidad de alguna NAIG, que por la naturaleza de la Institución no les sean aplicables, incluirlo en la declaración.

Seguimiento posterior

Art. 158. El Responsable de Auditoría Interna debe establecer y mantener un proceso sistemático para efectuar seguimiento a los resultados comunicados a la Administración de la entidad, así como de resultados obtenidos por entes fiscalizadores externos.

TITULO III OTRAS NORMAS GENERALES

CAPITULO I

Procedimientos de Auditoría

Alcance

Art. 159. Esta Norma trata sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría que el auditor aplicará en el desarrollo de su examen; establece lineamientos generales para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría que conduzcan a la obtención de evidencia suficiente y competente, así como a la verificación de las afirmaciones de la Administración.

Art. 160. Los procedimientos de auditoría permiten al auditor, alcanzar los objetivos del examen y deben ser aplicados en armonía con las variables que definen la naturaleza y alcance de los mismos.

Art. 161. Los procedimientos de auditoría se agrupan en dos categorías denominadas de cumplimiento y sustantivos. La primera se relaciona con la verificación de disposiciones legales o técnicas y de control interno; mientras que la segunda busca la comprobación de la razonabilidad de cifras o saldos en los estados financieros.

Art. 162. El auditor utilizará procedimientos de cumplimiento, cuando el nivel de riesgo de control se ubique en un nivel bajo, y utilizará sustantivos, cuando no confíe en el Sistema de Control Interno implementado en la entidad y su nivel de riesgo es considerado alto, es recomendable que utilice procedimientos de doble propósito, cuando el nivel de riesgo de control sea moderado.

Procedimientos de cumplimiento

Art. 163. Como resultado de la evaluación y verificación respectiva, el auditor confía en los controles internos implementados por la entidad, entonces debe incluir en sus programas de auditoría, más procedimientos de cumplimiento y menos procedimientos sustantivos; caso contrario deberá diseñar menos de cumplimiento y más sustantivos.

Art. 164. Los procedimientos de cumplimiento deben incluirse en los programas de auditorías operacionales o de gestión o exámenes especiales, cuando se requiere la verificación de aspectos legales o técnicos que aplican a los procesos o actividades sujetas a su examen.

Procedimientos sustantivos

Art. 165. Los procedimientos sustantivos del auditor consisten en pruebas de detalle, procedimientos analíticos o una combinación de ambos. El auditor aplicará este tipo de procedimientos, cuando el nivel de riesgo de control establecido sea alto o cuando aplica en sus programas de auditoría procedimientos de doble propósito.

Art. 166. 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 a través del análisis de 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 aquellos casos en 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.

Art. 167. El auditor utiliza el análisis de relaciones, para establecer componentes importantes de los estados financieros, el cual le permite establecer la representatividad del saldo de una cuenta con relación a los recursos u obligaciones o respecto a cualquier otra base que haya estimado para el propósito del análisis, al utilizar esta herramienta el auditor debe asegurarse de efectuar los cruces de información correspondiente y dejar constancia de la fuente de información.

Art. 168. El 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 inclinación 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.



Art. 169. Los procedimientos de detalle, tienen como propósito la validación del saldo de un movimiento contable, tal validación puede realizarla cotejando las cifras contabilizadas con los documentos que la originan y demuestran.

Art. 170. Cuando el auditor desarrolla procedimientos de detalle, es obligación que compruebe las operaciones aritméticas que se hayan generado en ese registro y valide el monto registrado.

Art. 171. 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 que han sido proporcionados por la unidad o área organizativa examinada.

Art. 172. El auditor también puede combinar procedimientos analíticos y de detalle según el propósito que persiga; por ejemplo, puede validar el monto registrado en una partida contable y analizar su representatividad con relación al saldo de la cuenta. Los procedimientos combinados, deben utilizarse cuando el propósito sea establecer la razonabilidad del saldo de una cuenta o subgrupo contable.

Procedimientos de doble propósito

Art. 173. Cuando el auditor combina procedimientos de cumplimiento y sustantivos, desarrolla procedimientos de doble propósito, el auditor puede utilizarlos si el nivel de riesgo de control establecido es moderado.

Procedimientos generales

Art. 174. El auditor debe incluir en su programa de auditoría, procedimientos generales que complementan los procedimientos descritos anteriormente, entre los procedimientos generales más utilizados encontramos: Elaboración de cédula de notas, realizar el análisis de la respuesta de la Administración a la comunicación de resultados preliminares y el desarrollo de hallazgos.

Art. 175. Las cédulas de notas deben contener cruce de información con la cédula donde se estableció la observación y con aquella que contiene la comunicación a la Administración.

Alcance de los procedimientos de auditoría

Art. 176. El alcance de los procedimientos de auditoría, se establecerá de conformidad al nivel de riesgo de detección definido en la estrategia; el enfoque del mismo es inversamente proporcional al nivel de riesgo de detección que el auditor determinó en la planificación.

Responsabilidad del Auditor y de quien aprueba los programas

Art. 177. El auditor debe asegurarse que los procedimientos redactados en su programa de auditoría, estén en armonía con la naturaleza al alcance y el enfoque de los procedimientos establecidos en la Planificación, lo cual debe ser indicado por el auditor responsable de la auditoría.

Art. 178. El alcance de los procedimientos que el auditor desarrollará en los programas, estará vinculado al nivel de riesgo de detección que se estableció en la estrategia de la auditoría.

CAPITULO II

Participación de Profesionales o Especialistas en la Auditoría Interna

Alcance

Art. 179. Cuando la naturaleza de la auditoría lo requiera, el auditor interno gubernamental podrá auxiliarse del trabajo técnico de profesionales o especialistas externos, cuyos servicios serán utilizados en función de los objetivos y alcance del examen; quienes presentarán los resultados de su trabajo en un informe documentado que incluya observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Determinación de la necesidad de un Profesional o Especialista

Art. 180. El Responsable de Auditoría Interna junto con el auditor responsable del examen, determinarán si debe utilizar el trabajo de un profesional o especialista y así realizar la solicitud de este recurso a las instancias correspondientes.

Competencia, capacidad y objetividad del profesional o especialista

Art. 181. El Responsable de Auditoría Interna, evaluará si el profesional o especialista, tiene la competencia, capacidad y objetividad necesarias para los fines del trabajo que se está solicitando.

Obtención de conocimiento del campo de especialización

Art. 182. El Responsable de Auditoría Interna y el auditor responsable de la auditoría, obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del profesional, que permita: Identificar la especialización del Profesional que se necesita; determinar la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo; y evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines de la auditoría.



Acuerdo con el profesional o especialista

Art. 183. El Responsable de Auditoría Interna y el auditor responsable de la auditoría, acordará por escrito con el profesional o especialista, los términos bajo los cuales debe desarrollar su trabajo. Dicho acuerdo a menudo podrá adoptar la forma de una carta compromiso; donde se deben enumerar los aspectos que el auditor puede plantearse e incluir en la carta compromiso, o en cualquier otra forma de acuerdo. Los términos del acuerdo se encuentran descritos en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental. (MAIG)

Art. 184. Cuando no haya acuerdo escrito entre el auditor interno y el profesional o especialista, se incluirá evidencia del acuerdo en:

- 1) Memorando de Planificación, o documentos de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.
- 2) Los procedimientos de auditoría. La extensión de los documentos de auditoría dependerá de la naturaleza del requerimiento del experto.

Evaluación de la adecuación del trabajo del profesional o especialista

Art. 185. El auditor interno evaluará la adecuación del trabajo del profesional para fines de la auditoría, y considerará:

- 1) La relevancia y razonabilidad de las deficiencias u observaciones del profesional;
- 2) Si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos considerando las circunstancias de la auditoría o examen especial; y

- 3) Si el trabajo del profesional implica la utilización de datos de fuentes significativas para el trabajo requerido, así como la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos.

Art. 186. Si el auditor interno determina que el trabajo del profesional no es adecuado para los resultados de la auditoría:

- 1) Acordará con el profesional o especialista, la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que debe realizar para reforzar el trabajo y obtener resultados enfocados al alcance de los objetivos de la Auditoría; o
- 2) Aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

Art. 187. Los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del profesional o especialista a los fines del auditor interno, se desarrollaran en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental (MAIG).

Art. 188. Entre los factores importantes para evaluar la relevancia y la razonabilidad de las deficiencias u observaciones del profesional o especialista, ya sea en un informe o bajo cualquier otra forma, debe verificarse que:

- 1) Se presenten de un modo que sea congruente con las normas profesionales aplicables;
- 2) Se expresen claramente, haciendo referencia a los objetivos acordados con el auditor interno, el alcance del trabajo realizado y las normas aplicadas;
- 3) Se basen en un período adecuado y tengan en cuenta los hechos posteriores al cierre, cuando proceda;
- 4) Estén sujetos a reservas, limitaciones o restricciones de uso; y

CAPITULO III

Supervisión y Control de Calidad en la Auditoría

Supervisión del proceso de Auditoría

Art. 189. Las actividades ejecutadas por el auditor interno deben ser supervisadas constantemente, durante todo el proceso. El Responsable de Auditoría Interna debe asegurar y documentar mediante sistemas apropiados, que el equipo de auditoría recibe guía, orientación y supervisión necesaria para garantizar el logro de los objetivos programados.

Art. 190. La supervisión debe ser constante y desarrollarse de una manera eficaz, en las actividades técnicas y administrativas ejecutadas por los auditores internos, para asegurar la calidad de la auditoría.

Art. 191. La supervisión en la auditoría interna, corresponde al Responsable de la Unidad y los niveles operativos en las diferentes fases de la auditoría, siendo responsables de supervisar y revisar los productos y resultados obtenidos por los auditores, quedando registro de los resultados de la supervisión.

Art. 192. La supervisión debe ser ejecutada por profesionales experimentados, desempeñando su función para asegurar el cumplimiento de las actividades, la calidad del trabajo y el cumplimiento a las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental y demás disposiciones que rigen el trabajo de los auditores internos.

Sistema de Control de Calidad

Art. 193. De conformidad a la estructura organizativa de la Unidad de Auditoría Interna se establecerá el Sistema de Control de Calidad, el cual incluirá políticas y procedimientos diseñados para la verificación del logro de los objetivos de auditoría y dar una garantía que sus auditorías y otros trabajos, son realizados de conformidad con los estándares profesionales y los correspondientes requisitos legales, el Sistema debe ser aprobado por la máxima autoridad.

Art. 194. Las políticas y procedimientos que forman parte del Sistema de Control de Calidad, deben promover consistencia en la calidad del trabajo realizado y definir responsabilidades de supervisión y de revisión; además deben ser divulgados y capacitar al personal que realiza los procesos de auditoría, a fin de garantizar su cumplimiento.

Art. 195. La eficiencia del Sistema de Control de Calidad y su funcionamiento en general, debe ser monitoreado, tanto por los responsables de los procesos de auditoría, como por entes independientes. En el caso de las Auditorías Internas, será la Corte de Cuentas de la República la encargada de evaluar el cumplimiento de la presente norma.

Art. 196. La Máxima Autoridad de la Entidad, debe promover capacitación al personal de auditoría interna, para favorecer el desarrollo profesional y asegurarse que está entrenado en las disposiciones legales y técnicas aplicables a la profesión.

TITULO IV NORMAS ESPECÍFICAS

CAPITULO I

Auditoría Operacional o de Gestión

Alcance

Art. 197. Esta Norma orienta a los auditores internos para el ejercicio de la auditoría operacional o de gestión, en las fases de planificación, ejecución e informe, adicionalmente a lo establecido en las Normas Generales aplicables a las tres fases de la auditoría.

Art. 198. Es responsabilidad de la Administración de cada entidad u organismo público, la ejecución de la función pública, con transparencia, eficacia, eficiencia, efectividad, equidad y economía. Corresponde al auditor, la evaluación de la gestión con base a indicadores de conformidad a los hechos o circunstancias objeto de auditoría.

Fase de planificación

Art. 199. La auditoría operacional o de gestión debe ser planificada de forma técnica y profesional, que le permita al auditor detectar errores significativos que se encuentran inmersos en el proceso de las operaciones de la unidad auditada y que limitan la mejora continua de su gestión; la planificación debe incluir: La evaluación de control interno, evaluación de posibles riesgos, identificación de áreas críticas, determinación de objetivos de la auditoría, determinación de materialidad, utilización de indicadores de gestión, enfoque de la auditoría y aplicación de muestras; en consecuencia la calidad de los resultados, dependerá en gran medida de la adecuada integración de todos estos elementos.



Análisis y diagnóstico institucional

Art. 200. La auditoría operacional o de gestión, requiere que el auditor elabore un diagnóstico sobre la unidad auditada, a efecto de identificar las causas que afectan su gestión. A partir de los elementos operativos y estratégicos; así como, del control interno establecido en ésta.

Recolección de información

Art. 201. El auditor debe conocer y seleccionar técnicas de recolección de información adecuadas, que le permitan obtener un conocimiento y comprensión de la unidad auditada a partir de la identificación de la visión sistemática y visión estratégica de la Institución. Estas técnicas se clasifican en: verbales, oculares, documentales, físicas y escritas; asimismo, debe manejar destrezas, habilidades y prácticas comunes como: Pruebas selectivas (muestreo), evaluación de riesgo, y herramientas de tecnología de información y comunicación (TIC).

Evaluación sistémica de la unidad organizativa

Art. 202. El auditor debe obtener una comprensión de 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.

Art. 203. Para lograr el análisis de la visión sistémica, el auditor debe obtener información y analizar los siguientes aspectos:

- 1) Factores Internos: Sistemas de Planificación Operacional, Organización Administrativa, Administración de Personal, Administración de Bienes y Servicios, Administración Financiera, Sistemas de Información y Comunicación y otros Sistemas Gerenciales.
- 2) Factores del Entorno Próximo: Clientes, Competidores y Proveedores.
- 3) Factores del Entorno Remoto: Fuerzas Sociales, Económicas, Políticas, Demográficas, Reguladoras y Científico/Tecnológicas.

Art. 204. Para su comprensión el auditor podrá utilizar diferentes métodos de análisis y evaluación de los factores internos y externos que afectan a la unidad organizativa.

Evaluación estratégica de la organización

Art. 205. 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.

Art. 206. Para su comprensión el auditor podrá utilizar diferentes métodos de análisis y evaluación de los componentes estratégicos planificados.

Evaluación del control interno

Art. 207. El auditor debe constatar que la unidad mantenga un Sistema de Control Interno adecuado, para proteger sus recursos, que se asegure que dichos controles son efectivos, que garanticen el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, que promuevan la eficiencia operacional y que las decisiones se adopten con certeza y transparencia.

Art. 208. El Control Interno será evaluado según en las Normas Aplicables a la Fase de Planificación de estas NAIG, las revelaciones resultantes de esta evaluación deben ser consideradas para la determinación del alcance y naturaleza de las pruebas de auditoría.

Identificación de áreas críticas

Art. 209. Del análisis organizacional y la evaluación del control interno, se identificarán las áreas críticas que el auditor debe considerar en el proceso de planificación de la auditoría.

Art. 210. El auditor debe establecer criterios de auditoría, de carácter general y/o específicos, aplicables al área, proceso o aspecto a examinar y vigentes a la fecha de los hechos auditados.

Identificación, formulación y evaluación con base a indicadores

Art. 211. La Norma proporciona lineamientos de carácter general para identificar, formular y evaluar indicadores que son utilizados para medir los conceptos de eficiencia, eficacia y economía.

Art. 212. El auditor utilizará estos indicadores para:

- 1) Hacer análisis y comparaciones.
- 2) Valorar y verificar las aseveraciones y estimaciones de la Administración.
- 3) Visualizar numérica o gráficamente el desempeño organizacional de planes, programas, áreas, procesos y actividades.

Art. 213. 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 debe validar y comprobar 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.

Art. 214. El auditor interno 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. La aplicación de los indicadores será descrita en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental.

Art. 215. Si el auditor concluye que los indicadores implementados por la Unidad 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 de las operaciones de la Unidad Organizativa sean aplicables; el auditor responsable de la auditoría, debe establecer el nivel y la cantidad necesaria de indicadores por cada uno de los aspectos de gestión.

Art. 216. En el caso de que la entidad no haya diseñado sus propios indicadores, 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.



Art. 217. Los indicadores establecidos por la entidad que seleccione y aquellos que el auditor haya estructurado, servirán para soportar las conclusiones del auditor sobre los aspectos utilizados para evaluar la gestión institucional.

Art. 218. 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.

Art. 219. 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.

Art. 220. Las conclusiones del auditor sobre la gestión de la unidad evaluada deben respaldarse en los documentos de auditoría, el auditor responsable de la auditoría, deberá asegurarse que lo dispuesto en este párrafo se cumpla.

Indicadores de gestión en la planificación de la auditoría

Art. 221. Al establecer la estrategia de auditoría, el auditor deberá seleccionar y/o estructurar los tipos de indicadores que utilizará para evaluar los aspectos de la gestión de la unidad objeto de evaluación definidos en el examen e indicará en el enfoque de auditoría los procedimientos que deberá desarrollar.

Art. 222. En los programas de auditoría, deben incluirse procedimientos que permitan la obtención de información de los aspectos de gestión a evaluar, a fin de identificar las variables de los indicadores que estableció en la estrategia de auditoría.

Art. 223. Durante la fase de análisis de información al planificar la auditoría, el auditor debe considerar los indicadores que haya establecido la unidad evaluada para medir los procesos sustantivos o actividades claves; los resultados de esa evaluación contribuirán a la determinación de áreas a examinar.

Evaluación del Riesgo

Art. 224. La evaluación de riesgos en una auditoría operacional o de gestión, tiene como propósito identificar riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad.

Art. 225. El auditor debe hacer una evaluación de riesgos, de las actividades operacionales de la unidad evaluada, determinando y evaluando el Riesgo Inherente, Riesgo de Control y Riesgo de Detección. En el alcance de los programas de auditoría se establecerá el nivel del riesgo de auditoría.

Art. 226. La consideración de riesgo de auditoría se efectuará según lo indicado en el Título II, Capítulo III Normas Aplicables a la Fase de Planificación de estas NAIG y en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Determinación de los objetivos de la auditoría

Art. 227. El objetivo de una auditoría operacional o de gestión, es evaluar el grado de economía, eficiencia, eficacia, equidad, excelencia y efectividad en el manejo de los recursos públicos. En virtud de lo cual los objetivos de esta auditoría comprenden:

- 1) 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;
- 2) Evaluación de la eficiencia a efecto de determinar el grado de optimización de los recursos para lograr los objetivos esperados.
- 3) 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.
- 4) Evaluación de la equidad, para determinar la medida con la cual la Unidad Organizativa objeto de examen ha cumplido con proveer servicios.
- 5) Evaluación de la excelencia con el propósito de determinar el nivel de calidad en el logro de las metas y objetivos.
- 6) Evaluación de la efectividad, a fin de determinar el beneficio alcanzado con la realización de las metas y objetivos.

Enfoque de auditoría

Art. 228. El enfoque de auditoría, permite conducir el trabajo de auditoría hacia los objetivos previstos, desde los aspectos planteados en la planificación de auditoría, de tal forma que optimice el trabajo de los auditores.

Art. 229. El auditor debe expresar en la estrategia de auditoría el enfoque de trabajo tomando como base el alcance y los objetivos de la auditoría.



Muestreo de Auditoría Operacional o de Gestión

Art. 230. El muestreo implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de 100% de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones, de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan una oportunidad de selección. Esto permite obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas, para formarse una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra.

Art. 231. La determinación del método y la técnica de muestreo a utilizar, se realizará con base a lo establecido en el Título II, Capítulo III Normas Aplicables a la Fase de Planificación de estas NAIG y en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Memorando de Planificación

Art. 232. Con los resultados obtenidos en la fase de planificación, el auditor preparará el Memorando de Planificación. Dicho documento contendrá toda la información que establece el Título II, Capítulo III Normas Aplicables a la Fase de Planificación de estas NAIG y en el Manual de Auditoría Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Programas de Auditoría

Art. 233. Los programas de auditoría, deben contener los procedimientos a realizar en la ejecución, y es el resultado de la planificación, el cual posee entre otras características: Contenido flexible, sencillo y conciso, de tal manera que los procedimientos empleados estén de acuerdo con los objetivos y alcance del examen.

Art. 234. La determinación del programa, se realizará con base a lo establecido en el Título II, Capítulo III Normas Aplicables a la Fase de Planificación de estas NAIG y en el

Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Fase de Ejecución

Procedimientos de Auditoría

Art. 235. Los procedimientos de auditoría son el conjunto de pruebas que el auditor diseñará e incorporará en el programa, éstas podrán ser de control, sustantivas y analíticas. Por lo tanto, los procedimientos deben estar en función de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas a realizarse.

Art. 236. El auditor gubernamental debe aplicar los procedimientos de auditoría, para obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los hallazgos y conclusiones de la auditoría.

Hallazgos

Art. 237. Se denomina hallazgo de auditoría al resultado de la comparación que se realiza entre un criterio de auditoría y la situación encontrada durante el examen a un área, actividad u operación.

Art. 238. El hallazgo debe reflejar toda la información que a juicio del auditor, le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos en la organización, programa o proyectos bajo examen que merece ser comunicada en el Informe de Auditoría.

Art. 239. La determinación de los hallazgos de auditoría, se realizará de conformidad a lo establecido en el Título II, Capítulo IV Normas Aplicables a la Fase de Ejecución de estas NAIG y lo establecido en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Evidencia

Art. 240. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Art. 241. La evidencia debe reunir atributos establecidos en el Título II, Capítulo IV Normas Aplicables a la Fase de Ejecución de estas NAIG, y en el Manual de Auditoría Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Documentos de Auditoría

Art. 242. Para la elaboración de los documentos de auditoría, el auditor debe tomar en cuenta lo contenido en el Título II, Capítulo IV Normas Aplicables a la Fase de Ejecución de estas NAIG y lo establecido en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Comunicación de resultados

Art. 243. En el transcurso de una auditoría, los auditores mantendrán constante comunicación con los servidores relacionados con el período sujeto a examen, dándoles la oportunidad para presentar pruebas documentadas, así como sus comentarios por escrito respecto de los asuntos sometidos a examen.

Art. 244. Para la comunicación de resultados preliminares y el análisis de la respuesta de la administración, el auditor interno debe considerar lo establecido en el Título II, Capítulo IV Normas Aplicables a la Fase de Ejecución de estas NAIG, y en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Fase de Informe

Art. 245. La estructura del Informe de Auditoría Operacional o de Gestión, debe contener por lo menos lo siguiente:

- 1) Resumen ejecutivo.
- 2) Párrafo introductorio.
- 3) Objetivos y alcance de la auditoría.
- 4) Principales realizaciones y logros.
- 5) Resultados de la auditoría operacional o de gestión.
- 6) Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores.
- 7) Recomendaciones de auditoría.
- 8) Conclusión
- 9) Párrafo Aclaratorio
- 10) Fecha
- 11) Firma



Art. 246. El Informe de Auditoría debe contener una conclusión respecto al cumplimiento de los objetivos de auditoría y los resultados alcanzados como producto del examen. Se pronunciará, si los resultados significativos, afectan la gestión de la entidad auditada. De no poder emitir una conclusión, el auditor gubernamental debe exponer las razones que sustentan su limitación y la naturaleza de la información omitida.

Art. 247. Concluida la fase de análisis de comentarios y evidencias presentadas durante y/o después de la lectura del Borrador de Informe de Auditoría, se emitirá el Informe de Auditoría y se tramitará de conformidad a lo establecido en el Título II, Capítulo IV Normas Aplicables a la Fase de Informe de estas NAIG y lo establecido en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Calidad de la auditoría

Art. 248. El proceso de calidad a implementarse en la Auditoría Operacional o de Gestión, está definido en el Título III, Capítulo III Normas de Supervisión y Control de Calidad en la Auditoría de estas NAIG y en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Auditorías relacionadas con el medio ambiente

Art. 249. Las auditorías relacionadas con el medio ambiente, serán realizadas por Auditoría Interna, cumpliendo con lo establecido en las Normas Aplicables a las tres fases de la auditoría y las Normas de Auditoría Operacional o de Gestión de este Reglamento.

Auditoría para las Tecnologías de Información y Comunicación

Art. 250. Las auditorías relacionadas con las Tecnologías de Información y Comunicación TIC's, serán realizadas por Auditoría Interna, cumpliendo con lo establecido en las Normas Aplicables a las tres fases de la auditoría y las Normas de Auditoría Operacional o de Gestión de este Reglamento.

CAPITULO II

Examen Especial

Alcance

Art. 251. La Norma de Auditoría de Examen Especial, tiene como propósito establecer principios básicos, procedimientos esenciales y lineamientos para los auditores internos gubernamentales, cuando realicen exámenes especiales, retomando las Normas Generales relacionadas con las tres fases de la auditoría y Otras Normas Generales, contenidas en el presente Reglamento y lo establecido en el Manual de Auditoría Interna Gubernamental, emitido por la Corte de Cuentas de la República.

Fase de Planificación

Art. 252. La Fase de Planificación del Examen Especial se desarrollara de acuerdo a las Normas Aplicables a la Fase de Planificación, Título II, Capítulo III de estas NAIG.

Fase de Ejecución

Art. 253. La Fase de Ejecución del Examen Especial se desarrollara de acuerdo a las Normas Aplicables a la Fase de Ejecución, Título II, Capítulo IV de estas NAIG.

Fase de Informe

Art. 254. La Fase de Ejecución del Examen Especial se desarrollara de acuerdo a las Normas Aplicables a la Fase de Informe, Título II, Capítulo IV de estas NAIG.

TITULO V

DISPOSICIONES FINALES

CAPITULO I

Único

Art. 255. Con el propósito de mantener actualizadas las presentes Normas, deberán ser revisadas por parte de una Comisión nombrada por el Presidente de esta Corte, cuando lo estime conveniente.

Art. 256. Las presentes Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, entraran en vigencia el día de su publicación en el Diario Oficial.

Dado en San Salvador, a los cinco días del mes de febrero del dos mil catorce.


Lic. Rosalío Tóchez Zavala
Presidente de la Corte de Cuentas de la República.

