REPÚBLICA DE PANAMÁ
GOBIERNO NACIONAL

GACETA OFICIAL DIGITAL

Año CXVIX **Panamá, R. de Panamá martes 11 de febrero de 2020** **N° 28959-A**

CONTENIDO

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Decreto N° 13-2020-DINAG
(De martes 04 de febrero de 2020)

POR EL CUAL SE ACTUALIZAN LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA LA REPÚBLICA DE PANAMÁ (NAGPA), BASADAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (ISSAI), POR SUS SIGLAS EN INGLÉS), EMITIDAS POR LA ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI, POR SUS SIGLAS EN INGLÉS).

PARA USO OFICIAL

REPÚBLICA DE PANAMÁ
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Decreto Núm.13-2020-DINAG
(de 4 de febrero de 2020)

Por el cual se actualizan las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA), basadas en las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés).

EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA
En uso de sus facultades constitucionales y legales

CONSIDERANDO

Que es responsabilidad de la Contraloría General de la República (CGR), por mandato constitucional y legal, regular, fiscalizar y controlar el uso de los recursos del Estado distribuidos en las instituciones públicas que lo conforman.

Que la Contraloría General de la República es miembro de INTOSAI, organismo responsable de las Declaraciones de Lima y México, en las que se hace un llamado a sus miembros para la utilización e implementación de las "Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores" (ISSAI) y las "Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza" (INTOSAI-GOV), Anexos, Apéndices y Guías, como marco común de referencia para la auditoría del sector público de acuerdo con su mandato, legislación y reglamentos nacionales.

Que es necesario contar con una base normativa actualizada, que contemple las Normas Internacionales, Directrices y Mejores Prácticas para fortalecer la transparencia, independencia y efectividad de la auditoría del sector gubernamental.

Que el marco normativo de las ISSAI fue organizado en cuatro niveles junto con las INTOSAI-GOV:

NIVEL	TÍTULO
1.	Principios Fundamentales.
2.	Requisitos Previos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).
3.	Principios Fundamentales de Auditoría.
4.	Directrices de Auditoría.
	Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI-GOV).

Que los Principios Fundamentales de Auditoría Nivel 3, constituyen la parte medular del marco normativo de las ISSAI. Estos principios pueden utilizarse como base para establecer normas obligatorias en tres formas:

1. Para que las EFS puedan desarrollar normas.
2. Para la adopción de normas nacionales congruentes.
3. Para la adopción de directrices generales de auditoría como normas.

Que las EFS pueden optar por compilar un documento normativo único, una serie de dichos documentos o bien una combinación de documentos normativos y otros rectores.

Que en el 2016 la INTOSAI aprobó el Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP, por sus siglas en inglés), cuya fase de implementación culminará en el 2019, con el que se reemplazará el marco normativo de las ISSAI.

PARA USO OFICIAL

REPÚBLICA DE PANAMÁ SECRETARÍA GENERAL AUTENTICACIÓN CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Que mientras no se complete el trabajo de actualización y migración de los pronunciamientos actuales, se podrá acceder a todos los documentos en el formato del marco ISSAI.

Que el Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP) representa el nuevo marco de anuncios o declaraciones formales y autorizadas de la comunidad de la INTOSAI, basado en la experiencia profesional de los miembros sobre asuntos relacionados con auditoría. Este marco ha desarrollado criterios de clasificación, estableciendo una clara distinción entre los Principios de la INTOSAI (INTOSAI-P), las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Orientaciones de la INTOSAI (GUID).

Que en atención a lo definido previamente, la Contraloría General de la República ha actualizado su normativa mediante el desarrollo de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA), durante el proceso de migración del marco normativo promulgado por INTOSAI.

Que es imperativo contar con personal de auditoría con la competencia profesional y capacitación continua necesaria, para examinar la información financiera, operativa y administrativa que presenten las instituciones públicas, la gestión de los servidores públicos y sus resultados en el marco de las leyes, objetivos, presupuestos y programas de desarrollo gubernamental y nacional.

DECRETA:

ARTÍCULO 1 Adoptar los Principios de la INTOSAI (INTOSAI-P, por sus siglas en inglés):

DOC.	TÍTULO
INTOSAI-P 1	La Declaración de Lima.
INTOSAI-P 10	Declaración de México sobre Independencia de las EFS.
INTOSAI-P 12	El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos.

ARTÍCULO 2 Adaptar el Principio 20 de la INTOSAI (INTOSAI-P); el cual se denominará:

DOC.	TÍTULO
INTOSAI-P 20	Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas.

PARA USO OFICIAL

ARTÍCULO 3 Emitir las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA) basadas en las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), de conformidad a la Constitución Política, la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República y la normativa aplicable a las leyes de la República de Panamá.

DOC	TÍTULO
NAGPA 100	Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.
NAGPA 130	Código de Ética.
NAGPA 140	Control de Calidad para la CGR-Panamá.
NAGPA 200	Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
NAGPA 1570	Entidad en Funcionamiento.
NAGPA 1610	Utilización del Trabajo de los Auditores Internos.
NAGPA 1700	Formación de una Opinión y Elaboración del Informe sobre los Estados Financieros.
NAGPA 1705	Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente.
NAGPA 1706	Párrafos de Énfasis y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente.
NAGPA 1720	La Responsabilidad del Auditor en Relación con Otra Información en Documentos que contienen Estados Financieros Auditados.
NAGPA 300	Principios de la Auditoría de Desempeño.
NAGPA 3000	Norma para la Auditoría de Desempeño.
NAGPA 400	Principios de Auditoría de Cumplimiento.
NAGPA 4000	Norma para las Auditorías de Cumplimiento.

ARTÍCULO 4 Adaptar la ISSAI 5300 como orientación específica dentro del marco de las NAGPA, según se detalla a continuación:

DOC.	TÍTULO
DIRPA 5300	Directrices sobre Auditoría de Tecnología de la Información (TI).

Adoptar del Marco Normativo INTOSAI, la denominada:

DOC.	TÍTULO
GUID 9030	Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS.

PARA USO OFICIAL

REPÚBLICA DE PANAMÁ SECRETARÍA GENERAL AUTENTICACIÓN CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

ARTÍCULO 5 Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, constituyen la base conceptual y metodológica para el auditor, contribuyendo en la determinación y la amplitud de su actuación. Son de uso y aplicación obligatoria para la realización de auditorías en las instituciones del sector gubernamental, por los auditores de la Contraloría General de la República y las firmas privadas de auditoría que se contraten en el sector público.

ARTÍCULO 6 La Dirección Nacional de Auditoría General será la encargada de coordinar la implementación, el uso y las consultas de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá.

ARTÍCULO 7 La Contraloría General de la República elaborará los manuales necesarios para la aplicación uniforme de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, con los diferentes enfoques de auditorías financieras, de desempeño, de cumplimiento, de tecnología de la información y las relacionadas con las investigaciones tendientes a determinar la corrección o incorrección de las operaciones que afecten patrimonios públicos.

ARTÍCULO 8 La Contraloría General de la República, en lo relativo a las Auditorías Internas del Sector Público y de acuerdo a las Directrices de las Normas de Control Interno de la INTOSAI para la buena gobernanza (INTOSAI GOV 9140 y 9150), propiciará la coordinación y cooperación, respetando las funciones distintivas y los requisitos profesionales de cada una.

ARTÍCULO 9 A partir de la entrada en vigencia de este Decreto, la Contraloría General de la República, iniciará una fase de inducción y capacitación al personal de auditoría.

ARTÍCULO 10 La implementación y uso de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, será escalonado y progresivo de acuerdo a una planificación de la ejecución de los diferentes tipos de auditoría antes enunciados en este Decreto, que garantice la eficacia y eficiencia de la implementación de estas Normas. Cada Dirección de Auditoría elaborará su Plan Anual de Auditoría que deberá ser aprobado por el Contralor General.

ARTÍCULO 11 Las actualizaciones de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, se realizarán de acuerdo a las últimas versiones emitidas en español y autorizadas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y los Comité y Subcomité que la INTOSAI mantiene y defina, tomando en cuenta las normas legales y constitucionales que rigen en la República de Panamá.

ARTÍCULO 12 Hasta tanto la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) emita o autorice la versión en español de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, se utilizará la versión traducida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la de aquellos otros entes autorizados por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés).

CONTRALORÍA GENERAL

PARA USO OFICIAL

Página Número 5
Decreto Número 13-2020-DINAG
de 4 de febrero de 2020

ARTÍCULO 13 Se deroga el Decreto No.391-DINAG de 29 de octubre de 2012, "Por el cual se adoptan y emiten las Normas de Auditoría Gubernamental, aplicables en la República de Panamá".

ARTÍCULO 14 El presente Decreto comenzará a regir a partir de su promulgación en la Gaceta Oficial y previa aprobación del Plan de Implementación por el Contralor General, el cual debe contar con los recursos presupuestarios para su realización.

FUNDAMENTO LEGAL: Artículos 279 y 280 de la Constitución Política de la República de Panamá y la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría General de la República.

Dado en la ciudad de Panamá, el 4 de febrero de 2020.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

GERARDO SOLÍS
Contralor General

ZENIA VÁSQUEZ DE PALACIOS
Secretaria General

Contraloria General de la República
Direccion Superior
COPIA AUTENTICA DE SU ORIGINAL

0 4 FEB 2020

Este documento consta de 5 páginas

SECRETARÍA GENERAL

República de Panamá

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

Dirección Nacional de Auditoría General

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA LA REPÚBLICA DE PANAMÁ (NAGPA), BASADAS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (ISSAI, POR SUS SIGLAS EN INGLÉS), EMITIDAS POR LA ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI, POR SUS SIGLAS EN INGLÉS)

Febrero 2020

REPÚBLICA DE PANAMÁ

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

GERARDO SOLÍS
Contralor General

DAGOBERTO CORTEZ C.
Subcontralor General

ZENIA VÁSQUEZ DE PALACIOS
Secretaria General

DIRECTORES NACIONALES

ALCIDES SEGOVIA P.
Auditoría General

KATHIA ROJAS
Asesoría Jurídica

EMMY GÓMEZ
Auditoría Interna

LUIS ENRIQUE QUESADA
Asesoría Económica y Financiera

JORGE LUIS QUIJADA
Fiscalización General

JOSÉ ÁNGEL VENCE
Ingeniería

YONEL DE LA CRUZ PÉREZ
Investigaciones y Auditoría Forense

FELIPE ALMANZA
Métodos y Sistemas de Contabilidad

ELIA DÍAZ
Servicio Exterior, Incentivos Fiscales y Comercial

ISIS RODRÍGUEZ CENTELLA
Desarrollo de los Recursos Humanos

ICELA DE MARTÍNEZ
Instituto Superior de Fiscalización, Control y Gestión Pública

ORCILA V. DE CONSTABLE
Instituto Nacional de Estadística y Censo

JESÚS E. GONZÁLEZ M.
Informática

DIANA KING
Administración y Finanzas

ALEXANDRA RIVERA
Denuncia y Participación Ciudadana

GUADALUPE CASTILLERO
Comunicación Social

INTOSAI-P 1

LA DECLARACIÓN DE LIMA

INTOSAI-P 1

La Declaración de Lima

Índice

Prólogo

I. Generalidades

II. Independencia

III. Relación con Parlamento, Gobierno y Administración

IV. Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

V. Métodos de Control, Personal de Control, Intercambio Internacional de Experiencias

VI. Rendición de Informes

VII. Competencias de Control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

Prólogo

Cuando hace más de dos decenios, en octubre de 1977, los delegados al IX INCOSAI de Lima (Perú) aprobaron por aclamación la Declaración de Lima de Criterios sobre las Normas de Auditoría, surgieron grandes esperanzas de que llegarían a aplicarse en todo el mundo, pero no se tenía ninguna certidumbre a ese respecto.

Las experiencias que se han llevado a cabo desde entonces en relación con la Declaración de Lima han superado incluso las expectativas más elevadas, y han puesto de manifiesto que su influjo decisivo sobre el desarrollo de la auditoría pública en todos los países. La Declaración de Lima es importante para todas las Entidades Fiscalizadoras Superiores de la INTOSAI, sea cual fuere la región a la que pertenezcan, el desarrollo que hayan tenido, el modo en que se integren dentro del sistema de la Administración pública, o la forma en que estén organizadas.

El éxito de la Declaración se debe sobre todo al hecho de que, por una parte, abarca una amplia lista de todos los objetivos y temas relacionados con la auditoría de la Administración pública, y que, al mismo tiempo, son notablemente significativos y concisos, lo cual facilita su utilización, mientras que la claridad de su lenguaje garantiza que la atención se centre en los elementos principales.

El propósito esencial de la Declaración de Lima consiste en defender la independencia en la auditoría de la Administración pública. Una Entidad Fiscalizadora Superior que no pueda cumplir esta exigencia no se ajusta a las normas. Por consiguiente, no llama la atención que el tema de la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores continúe siendo una cuestión que se debate de forma reiterada en el ámbito de la INTOSAI. Sin embargo, es preciso señalar que la Declaración no se aplica por el mero hecho de que se logre la independencia, sino que también se requiere que esta independencia esté sancionada por la legislación.

Esto, no obstante, exige que las instituciones funcionen correctamente para que haya una seguridad jurídica, lo cual sólo podrá darse en una democracia que se rija por el imperio de la ley.

En consecuencia, el imperio de la ley y la democracia constituyen las premisas esenciales para una auditoría realmente independiente de la Administración pública, y al mismo tiempo, son los pilares en los que se basa la Declaración de Lima. Los conceptos que aparecen en la Declaración son valores esenciales e intemporales que continúan siendo del todo pertinentes a lo largo de los años, desde que fueron aprobados por primera vez. El hecho de que se haya decidido publicarlos de nuevo, más de veinte años después, constituye una prueba de la calidad y de la amplitud de espíritu de sus autores.

Hacemos llegar nuestro agradecimiento a la Revista Internacional de Auditoría Gubernamental por la publicación de esta nueva edición de la Declaración de Lima, debido a la importancia de este documento básico, que puede considerarse con toda justicia como la Carta Magna de la auditoría de la Administración pública. Por lo tanto, queda garantizado que la Declaración de Lima continuará divulgándose en el futuro. Nuestra tarea sigue siendo la puesta en práctica de sus elevados ideales.

Viena, finales 1998

Dr. Franz Fiedler
Secretario General del INTOSAI
Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización

Preámbulo

El IX Congreso de INTOSAI reunido en Lima:

- Considerando que la utilización regular y racional de los fondos públicos constituye una de las condiciones esenciales para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente;
- que, para lograr este objetivo, es indispensable que cada Estado cuente con una Entidad Fiscalizadora Superior eficaz, cuya independencia esté garantizada por la ley;
- que la existencia de dicha Entidad es aún más necesaria por el hecho de que el Estado ha extendido sus actividades a los sectores socioeconómicos, saliéndose del estricto marco financiero tradicional;
- que los objetivos específicos de la fiscalización, a saber, la apropiada y eficaz utilización de los fondos públicos, la búsqueda de una gestión rigurosa, la regularidad en la acción administrativa y la información, tanto a los poderes públicos como al país, mediante la publicación de informes objetivos, son necesarios para la estabilidad y el desarrollo de los Estados, en el sentido de los postulados de las Naciones Unidas;
- que durante los anteriores congresos internacionales de la INTOSAI las Asambleas Plenarias adoptaron resoluciones cuya difusión ha sido aprobada por todos los países miembros;

Acuerda:

Publicar y difundir el documento titulado "Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de la Fiscalización".

I. **Generalidades**

Art. 1 Finalidad del control

La institución del control es inmanente a la economía financiera pública. El control no representa una finalidad en sí mismo, sino una parte imprescindible de un mecanismo regulador que debe señalar, oportunamente, las desviaciones normativas y las infracciones de los principios de legalidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las operaciones financieras, de tal modo que puedan adoptarse las medidas correctivas convenientes en cada caso, determinarse la responsabilidad del órgano culpable, exigirse la indemnización correspondiente o adoptarse las

determinaciones que impidan o, por lo menos, dificulten, la repetición de tales infracciones en el futuro.

Art. 2 Control previo y control posterior

1. Si el control se lleva a cabo antes de la realización de las operaciones financieras o administrativas, se trata de un control previo; de lo contrario, de un control posterior.

2. Un control previo eficaz resulta imprescindible para una sana economía financiera pública. Puede ser ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, pero también por otras instituciones de control.

3. El control previo ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, implica la ventaja de poder impedir un perjuicio antes de producirse éste, pero la desventaja de comportar un trabajo excesivo y de que la responsabilidad basada en el derecho público no esté claramente definida. El control posterior ejercido por una Entidad Fiscalizadora Superior, reclama la responsabilidad del órgano culpable, puede llevar a la indemnización del perjuicio producido y es apropiado para impedir, en el futuro, la repetición de infracciones.

4. La situación legal, las circunstancias y necesidades de cada país determinan si una Entidad Fiscalizadora Superior ejerce un control previo. El control posterior es una función inalienable de cada Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de un control previo ejercido.

Art. 3 Control interno y externo

1. Los órganos de control interno pueden establecerse en el seno de los diferentes departamentos e instituciones; los órganos de control externo no pertenecen a la organización de la institución que debe ser controlada. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos del control externo.

2. Los órganos de control interno dependen necesariamente del director del departamento en cuya organización se crearon. No obstante, deben gozar de independencia funcional y organizativa en cuanto sea posible a tenor de la estructura constitucional correspondiente.

3. Incumbe a la Entidad Fiscalizadora Superior, como órgano de control externo, controlar la eficacia de los órganos de control interno. Asegurada la eficacia del órgano de control interno, ha de aspirarse a la delimitación de las respectivas funciones, a la delegación de las funciones oportunas y a la cooperación entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el órgano de control interno, independientemente del derecho de la Entidad Fiscalizador Superior a un control total.

Art. 4 Control formal y control de las realizaciones

1. La tarea tradicional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores es el control de la legalidad y regularidad de las operaciones.

2. A este tipo de control, que sigue manteniendo su importancia y transcendencia, se una un control orientado hacia la rentabilidad, utilidad, economicidad y eficiencia de las operaciones estatales, que no sólo abarca a cada operación sino a la actividad total de la administración, incluyendo su organización y los sistemas administrativos.

3. Los objetivos de control a que tienen que aspirar las Entidades Fiscalizadoras Superiores, legalidad, regularidad, rentabilidad, utilidad y racionalidad de las Operaciones, tienen básicamente la misma importancia; no obstante, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene la facultad de determinar, en cada caso concreto, a cuál de estos aspectos debe darse prioridad.

II. **Independencia**

Art. 5 Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores.

2. Aunque una independencia absoluta respecto de los demás órganos estatales es imposible, por estar ella misma inserta en la totalidad estatal, las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben gozar de la independencia funcional y organizativa necesaria para el cumplimiento de sus funciones.

3. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores y el grado de su independencia deben regularse en la Constitución; los aspectos concretos podrán ser regulados por medio de Leyes. Especialmente deben gozar de una protección legal suficiente, garantizada por un Tribunal Supremo, contra cualquier injerencia en su independencia y sus competencias de control.

Art. 6 Independencia de los miembros y funcionarios de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. La independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores está inseparablemente unida a la independencia de sus miembros. Por miembros hay que entender aquellas personas a quienes corresponde tomar las decisiones propias de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y representarais, bajo su responsabilidad, en el exterior,

es decir, los miembros de un colegio facultado para tomar decisiones o el director de una Entidad Fiscalizadora Superior organizada monocráticamente.

2. La Constitución tiene que garantizar también la independencia de los miembros. En especial no debe verse afectada su independencia por los sistemas establecidos para su sustitución y que tienen que determinarse también en la Constitución.

3. Los funcionarios de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser absolutamente independientes, en su carrera profesional, de los organismos controlados y sus influencias.

Art. 7 Independencia financiera de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Hay que poner a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores los medios financieros necesarios para el cumplimiento de las funciones que les incumben.

2. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que poseer la facultad, llegado el caso, de solicitar directamente del organismo encargado del presupuesto estatal los medios financieros que estimen necesarios.

3. Los medios financieros puestos a disposición de las Entidades Fiscalizadoras Superiores en una sección especial del presupuesto tienen que ser administrados por ellas bajo su propia responsabilidad.

III. **Relación con Parlamento, Gobierno y Administración**

Art. 8 Relación con el Parlamento

La independencia otorgada a las Entidades Fiscalizadoras Superiores por la Constitución y la Ley, les garantiza un máximo de iniciativa y responsabilidad, aun cuando actúen como órganos del Parlamento y ejerzan el control por encargo de éste. La Constitución debe regular las relaciones entre la Entidad Fiscalizadora Superior y el Parlamento, de acuerdo con las circunstancias y necesidades de cada país.

Art. 9 Relación con el gobierno y la administración

La actividad del Gobierno, de las Autoridades Administrativas subordinadas y las demás instituciones dependientes, es objeto de control por parte de la Entidad Fiscalizadoras Superior. De ello no se deduce ninguna subordinación del Gobierno a la Entidad Fiscalizadora Superior. En particular, el Gobierno asume la plena y exclusiva responsabilidad de las operaciones realizadas por él y de sus omisiones y no puede remitirse a operaciones de control y dictámenes de la Entidad Fiscalizador Superior para su descargo - siempre que no se hayan dictado en forma de resoluciones judiciales ejecutables y firmes.

IV. **Facultades de las Entidades Fiscalizadoras Superiores**

Art. 10 Facultad de investigación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben tener acceso a todos los documentos relacionados con las operaciones y el derecho a pedir de los órganos del departamento controlado todos los informes, de forma oral o escrita, que les parezcan necesarios.

2. La Entidad Fiscalizadora Superior tiene que decidir, en cada caso, si es conveniente realizar el control en la sede de la institución controlada o en la sede de la Entidad Fiscalizadora Superior.

3. Los plazos para la presentación de informes y documentos, incluidos los balances, han de determinarse por Ley o, según los casos, por la propia Entidad Fiscalizadora Superior.

Art. 11 Ejecución de las verificaciones de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

1. Los órganos controlados tienen que responder a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior, dentro de los plazos determinados generalmente por Ley o, en casos especiales, por la Entidad Fiscalizadora Superior, y dar a conocer las medidas adoptadas en base a dichas verificaciones de control.

2. Siempre que las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior no se dicten en forma de una resolución judicial firme y ejecutable, la Entidad Fiscalizadora Superior tiene que tener la facultad de dirigirse a la autoridad competente para que adopte las medidas necesarias y exija las correspondientes responsabilidades.

Art. 12 Actividad pericial y otras formas de cooperación

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores pueden, en asuntos importantes, poner a disposición del Parlamento y de la Administración sus conocimientos técnicos en forma de dictámenes, incluso su opinión sobre proyectos de ley y otras disposiciones sobre cuestiones financieras. La Administración asume toda la responsabilidad respecto a la aceptación o rechazo del dictamen.

2. Prescripciones para un procedimiento de compensación conveniente y lo más uniforme posible, empero, sólo deben dictarse de acuerdo con la Entidad Fiscalizadora Superior.

V. **Métodos de Control, Personal de Control, Intercambio Internacional de Experiencias**

Art. 13 Métodos de control y procedimientos

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben realizar su actividad de control de acuerdo con un programa previo trazado por ellas mismas. El derecho de ciertos órganos estatales de exigir, en casos especiales, la realización de determinadas verificaciones, no se verá afectado por aquella norma.

2. Dado que el control en muy pocos casos puede ser realizado exhaustivamente, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tendrán que limitarse, en general, al procedimiento de muestreo. Este, sin embargo, debe realizarse en base a un programa dado y en tal número que resulte posible formarse un juicio sobre la calidad y la regularidad de las operaciones.

3. Los métodos de control deben adaptarse continuamente a los progresos de las ciencias y técnicas relacionadas con las operaciones.

4. Es conveniente la elaboración de manuales de control como medio de trabajo para los funcionarios de control.

Art. 14 Personal de control

1. Los miembros y los funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior tienen que tener la calificación e integridad moral necesarias para el perfecto cumplimiento de su tarea.

2. En el momento de la selección del personal de una Entidad Fiscalizadora Superior, tienen especial importancia una formación y una capacidad superiores al promedio, así como una experiencia profesional adecuada.

3. Especial atención requiere el perfeccionamiento teórico y práctico de todos los miembros y funcionarios de control de la Entidad Fiscalizadora Superior a nivel interno, universitario e internacional, fomentándolo por todos los medios posibles, tanto económicos como de organización. El perfeccionamiento tiene que exceder de los conocimientos de contabilidad y de los tradicionales jurídico- económicos y abarcar también empresariales, inclusive la elaboración electrónica de datos.

4. Para garantizar una alta cualificación del personal controlador, debe aspirarse a una remuneración concorde con las especiales exigencias profesionales.

5. Si, en determinadas circunstancias, por la necesidad de conocimientos técnicos específicos, no fuese suficiente el propio personal de control, convendría consultar peritos ajenos a la Entidad Fiscalizadora Superior.

Art. 15 Intercambio internacional de experiencias

1. El cumplimiento de las funciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores se favorece eficazmente mediante el intercambio internacional de ideas y experiencias dentro de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

2. A este objetivo han servido hasta ahora los Congresos, los seminarios de formación que se han organizado en colaboración con las Naciones Unidas y otras instituciones, los grupos de trabajos regionales y la edición de publicaciones técnicas.

3. Sería deseable ampliar y profundizar estos esfuerzos y actividades. Tarea primordial es la elaboración de una terminología uniforme del control financiero público sobre la base del derecho comparado.

VI. **Rendición de Informes**

Art. 16 Rendición de informes al Parlamento y al público

1. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener, según la Constitución, el derecho y la obligación de rendir informe anualmente al Parlamento o al órgano estatal correspondiente, sobre los resultados de su actividad, y publicarlo. Así se garantizan una información y discusión amplias, a la vez que se incrementa la posibilidad de ejecutar las verificaciones realizadas por la Entidad Fiscalizadora Superior.

2. La Entidad Fiscalizadora Superior debe tener la posibilidad de rendir informe sobre hechos de especial importancia y transcendencia entre dos informes anuales.

3. El informe anual tiene que abarcar principalmente la actividad total de la Entidad Fiscalizadora Superior; no obstante, en el supuesto de que existan intereses especialmente dignos de ser protegidos o que estén protegidos por Ley, la Entidad Fiscalizadora Superior debe considerarlos cuidadosamente, así como la conveniencia de su publicación.

Art. 17 Redacción de los informes

1. Los hechos enumerados en los informes tienen que representarse de forma objetiva y clara, limitándose a lo esencial. Deberán redactarse de manera precisa y comprensible.

2. La opinión de los departamentos e instituciones controlados respecto a las verificaciones de control de la Entidad Fiscalizadora Superior debe reflejarse de forma adecuada.

VII. **Competencias de Control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores**

Art. 18 Base constitucional de las competencias de control; control de las operaciones estatales

1. Las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que ser especificadas en la Constitución, al menos en sus rasgos fundamentales, los detalles pueden regularse por Ley.

2. La formulación concreta de las competencias de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores depende de las circunstancias y necesidades de cada país.

3. Toda la actividad estatal estará sometida al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, independientemente de que se refleje, o no, en el presupuesto general del Estado. Una exclusión del presupuesto no debe convertirse en una exclusión del control.

4. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben orientar su control hacia una clasificación presupuestaria adecuada y un sistema de cálculo lo más simple y claro posible.

Art. 19 Control de las autoridades e instituciones en el extranjero

Las autoridades estatales y las instituciones establecidas en el extranjero deben ser controladas generalmente por la Entidad Fiscalizadora Superior. Al realizar el control en la sede de dichas instituciones, deben tenerse presentes los límites fijados por el Derecho Internacional; sin embargo, en casos justificados, tales límites deben ser reducidos de acuerdo con la evolución dinámica del Derecho Internacional.

Art. 20 Control de los ingresos fiscales

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ejercer un control, lo más amplio posible, de la recaudación de los ingresos fiscales, incluyendo las declaraciones individuales de los contribuyentes.

2. El control de los ingresos fiscales es, en primer lugar, un control de legalidad y regularidad; sin embargo, las Entidades Fiscalizadoras Superiores tienen que controlar también la rentabilidad de la recaudación de impuestos y el cumplimiento de los presupuestos de ingresos así como, en caso necesario, proponer al organismo legislativo medidas de reforma.

Art. 21 Contratos públicos y obras públicas

1. Los recursos considerables que el Estado emplea para contratos públicos y obras públicas justifican un control especialmente escrupuloso de los recursos empleados.

2. La subasta pública es el procedimiento más recomendable para obtener la oferta más favorable en precio y calidad. De no convocarse una pública subasta, la Entidad Fiscalizadora Superior debe investigar las razones de ello.

3. En el control de las obras públicas, la Entidad Fiscalizadora Superior debe procurar que existan normas apropiadas que regulen la actividad de la administración de dichas obras.

4. El control de las obras públicas no sólo abarca la regularidad de los pagos, sino también la rentabilidad de la obra y la calidad de su ejecución.

Art. 22 Control de las instalaciones de elaboración electrónica de datos

También los recursos considerables empleados para instalaciones de elaboración electrónica de datos justifican un control adecuado. Hay que realizar un control sistemático del uso rentable de las instalaciones del proceso de datos, de la contratación del personal técnico cualificado que debe proceder, a ser posible, de la administración del organismo controlado, de la evitación de abusos y de la utilización de los resultados.

Art. 23 Empresas económicas con participación del Estado

1. La expansión de la actividad económica del Estado se realiza con frecuencia a través de empresas establecidas a tenor del Derecho Privado. Estas empresas deberán estar sometidas al control de la Entidad Fiscalizadora Superior, siempre que el Estado disponga de una participación sustancial - que se da en el supuesto de participación mayoritaria - o ejerza una influencia decisiva.

2. Es conveniente que este control se ejerza a posteriori y que abarque también la rentabilidad, utilidad y racionalidad.

3. En el informe al Parlamento y a la opinión pública sobre estas empresas deben tenerse en cuenta las limitaciones debidas a la necesaria protección del secreto comercial e industrial.

Art. 24 Control de instituciones subvencionadas

1. Las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben disponer de una autorización lo más amplia posible, para controlar el empleo de las subvenciones realizados con fondos públicos.

2. Si la finalidad del control lo exige, éste debe extenderse a la totalidad de las operaciones de la institución subvencionada, especialmente, si la subvención en sí o en proporción a los ingresos o a la situación financiera de la institución beneficiaria, es considerablemente elevada.

3. El empleo abusivo de los fondos de subvención debe comportar la obligación de reintegro.

Art. 25 Control de Organismos Internacionales y Supranacionales

1. Los organismos internacionales y supranacionales cuyos gastos son sufragados con las cuotas de los países miembros, precisan, como cada Estado, de un control externo e independiente.

2. Si bien el control debe adaptarse a la estructura y las funciones del correspondiente organismo, sin embargo, tendrá que establecerse en base a principios semejantes a los que rigen el control superior de los países miembros.

Es necesario, para garantizar un control independiente, que los miembros de la institución, de control externo se elijan, primordialmente, entre los de la Entidad Fiscalizadora Superior.

INTOSAI-P 10

DECLARACIÓN DE MÉXICO SOBRE INDEPENDENCIA DE LAS EFS

INTOSAI-P 10

Declaración de México sobre Independencia de las EFS

Preámbulo

El XIX Congreso de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) reunido en México, considerando:

Que la apropiada y eficaz utilización de los fondos y recursos públicos constituye uno de los requisitos esenciales para el adecuado manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones de las autoridades responsables;

Que la Declaración de Lima sobre las Líneas Básicas de Fiscalización (en lo sucesivo Declaración de Lima) establece que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) sólo pueden llevar a cabo sus cometidos si son independientes de la institución fiscalizada y están protegidas contra influencias externas;

Que, para lograr ese objetivo, es indispensable para una democracia saludable que cada país cuente con una EFS, cuya independencia esté garantizada por ley;

Que aunque la Declaración de Lima reconoce que las Instituciones Estatales no pueden ser absolutamente independientes, también reconoce que las EFS deben tener la independencia funcional y organizativa requerida para el cumplimiento de su mandato;

Que, a través de la aplicación de los principios sobre independencia, las EFS pueden lograr su independencia por diferentes medios, utilizando diversas salvaguardas para alcanzarla;

Que las disposiciones para la aplicación de los principios que aquí se incluyen sirven para ilustrarlos y se consideran el ideal para una EFS independiente. Se reconoce que actualmente ninguna EFS cumple con todas estas disposiciones para la aplicación y, por tanto, las pautas básicas adjuntas presentan otras buenas prácticas para lograr independencia.

RESUELVE**:**

Adoptar, publicar y distribuir el documento titulado "Declaración de México sobre Independencia”.

Generalidades

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores generalmente reconocen ocho principios básicos, derivados de la Declaración de Lima y de las decisiones adoptadas en el XVII Congreso de la INTOSAI (en Seúl, Corea), como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público.

Principio Nº 1

La existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz, así como de disposiciones para la aplicación de facto de dicho marco.

Se requiere legislación que establezca, de manera detallada, el alcance de la independencia de la EFS.

Principio Nº 2

La independencia de la Autoridad Superior de la EFS, y de los “miembros” (para el caso de instituciones colegiadas), incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones.

La legislación aplicable especifica las condiciones para las designaciones, reelecciones, contratación, destitución y retiro de la autoridad superior de la EFS y de los "miembros" en las instituciones colegiadas, quienes son:

- Designados, reelectos o destituidos mediante un proceso que asegure su independencia del Poder Ejecutivo. (ver GUID 9030 - Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS);
- Designados por períodos lo suficientemente prolongados y fijos como para permitirles llevar a cabo su mandato sin temor a represalias; e
- Inmunes frente a cualquier proceso por cualquier acto, pasado o presente, que resulte del normal cumplimiento de sus obligaciones según el caso.

Principio Nº 3

Un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la EFS.

Las EFS deben tener atribuciones para auditar:

- La utilización de los dineros, recursos o activos públicos por parte de un receptor o beneficiario, cualquiera sea su naturaleza jurídica;
- La recaudación de ingresos (rentas) adeudadas al gobierno o a instituciones públicas;
- La legalidad y la regularidad de la contabilidad del gobierno o de las instituciones públicas;
- La calidad de la administración e información financiera; y
- La economía, eficiencia y eficacia de las operaciones del gobierno o de las instituciones públicas.

Excepto cuando la ley requiera específicamente que lo haga, las EFS no auditan la política del gobierno o la de las instituciones públicas, sino que se limitan a auditar la implementación de la política.

Si bien las EFS deben respetar aquellas leyes aprobadas por el Poder Legislativo que les sean aplicables, mantienen su independencia frente a toda directiva o interferencia de los Poderes Legislativo o Ejecutivo en lo que concierne a:

- La selección de los asuntos que serán auditados;
- La planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías;
- La organización y administración de sus oficinas; y
- El cumplimiento de aquellas decisiones que, de acuerdo a lo dispuesto en su mandato, conlleven la aplicación de sanciones.

Las EFS no deben participar, ni dar la impresión de participar, en ningún aspecto, de la gestión de las organizaciones que auditan.

Las EFS deben asegurar que su personal no desarrolle una relación demasiado estrecha con las organizaciones que audita, de modo de ser y parecer objetivas.

Las EFS deben tener plenas facultades discrecionales para cumplir con sus responsabilidades, deben cooperar con los gobiernos o instituciones públicas que procuran mejorar la utilización y la gestión de los fondos públicos.

Las EFS deben utilizar normas de trabajo y de auditorías apropiadas, y un código de ética, basados en los documentos oficiales de la INTOSAI, la “International Federation of Accountants” u otras entidades reguladoras reconocidas.

Las EFS deben presentar un informe anual de actividades al Poder Legislativo y a otros órganos del Estado según lo establezca la Constitución, los reglamentos, o la legislación, el cual debe ser puesto a disposición del público.

Principio Nº 4

Acceso irrestricto a la información

Las EFS deben disponer de las potestades adecuadas para tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre, a toda la documentación y la información necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades reglamentarias.

Principio Nº 5

El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo

Las EFS no deben estar impedidas de informar sobre los resultados de su trabajo de auditoría. Deben estar obligadas por ley a informar por lo menos una vez al año sobre los resultados de su trabajo de auditoría.

Principio Nº 6

Libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación.

Las EFS tienen libertad para decidir el contenido de sus informes de auditoría.

Las EFS tienen libertad para formular observaciones y recomendaciones en sus informes de auditoría, tomando en consideración, según sea apropiado, la opinión de la entidad auditada.

La legislación específica los requisitos mínimos de los informes de auditoría de las EFS y, cuando procede, los asuntos específicos que deben ser objeto de una opinión formal o certificación de auditoría.

Las EFS tienen libertad para decidir sobre la oportunidad de sus informes de auditoría, salvo cuando la ley establece requisitos específicos al respecto.

Las EFS pueden aceptar solicitudes específicas de investigación o auditoría emanadas del Poder Legislativo en pleno, o de una comisión del mismo, o del gobierno.

Las EFS tienen libertad para publicar y divulgar sus informes una vez que dichos informes han sido formalmente presentados o remitidos a la autoridad respectiva como lo exige la ley.

Principio Nº 7

La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS

Las EFS presentan sus informes de auditoría al Poder Legislativo, a una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para la revisión y el seguimiento de las recomendaciones específicas sobre adopción de medidas correctivas.

Las EFS tienen su propio sistema interno de seguimiento para asegurar que las entidades auditadas sigan adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como las del Poder Legislativo, una de sus comisiones, o las del directorio, según corresponda.

Las EFS remiten sus informes de seguimiento al Poder Legislativo, una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para su consideración y para que adopten las medidas pertinentes; incluso cuando las EFS tienen su propio poder legal para el seguimiento y aplicación de sanciones.

Principio Nº 8

Autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados

Las EFS deben disponer de los recursos humanos, materiales y económicos necesarios y razonables; el Poder Ejecutivo no debe controlar ni supeditar el acceso a esos recursos. Las EFS administran su propio presupuesto y lo asignan de modo apropiado.

El Poder Legislativo o una de sus comisiones es responsable de asegurar que las EFS tengan los recursos adecuados para cumplir con su mandato.

Las EFS tienen derecho a apelar directamente ante el Poder Legislativo si los recursos que les fueron asignados resultan insuficientes para permitirles cumplir con su mandato.

INTOSAI-P 12

EL VALOR Y BENEFICIO DE LAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES MARCANDO LA DIFERENCIA EN LA VIDA DE LOS CIUDADANOS

INTOSAI-P 12

El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores Marcando la Diferencia en la Vida de los Ciudadanos

ÍNDICE

PRÓLOGO

FORTALECER LA RENDICIÓN DE CUENTAS, TRANSPARENCIA E INTEGRIDAD DEL GOBIERNO Y LAS ENTIDADES PÚBLICAS

DEMOSTRAR LA RELEVANCIA CONTINUA PARA LOS CIUDADANOS, EL PARLAMENTO Y OTROS ACTORES INTERESADOS

SER UNA ORGANIZACIÓN MODELO A TRAVÉS DEL EJEMPLO

ANEXO A

ANEXO B

PRÓLOGO

1. La fiscalización del sector público, tal y como la defienden las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), es un factor importante a la hora de marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. La fiscalización de gobiernos y entidades públicas por parte de las EFS tiene un impacto positivo en la confianza de la sociedad, puesto que hace que los responsables de los recursos públicos piensen cómo utilizar correctamente dichos recursos. Este conocimiento respalda los valores deseados y sustenta los mecanismos de rendición de cuentas, que a su vez, conducen a mejores decisiones. Una vez que se han hecho públicos los resultados de la fiscalización de las EFS, los ciudadanos pueden pedir cuentas a los responsables de los recursos públicos. De esta manera, las EFS promueven la eficiencia, la rendición de cuentas, la eficacia y la transparencia de la administración pública.[1] En ese sentido, una EFS independiente, eficaz y creíble resulta un componente esencial dentro de un sistema democrático en el que la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad son partes indispensables para una democracia estable.

2. En una democracia, se crean estructuras y se empodera a los representantes electos para implementar la voluntad de la población y actuar en su nombre a través del legislativo y ejecutivo. Un riesgo que se debe considerar en las instituciones públicas en democracia es que el poder y los recursos se administren o utilicen inadecuadamente, conllevando a un desgaste de la confianza que puede socavar la esencia del sistema democrático. Por lo tanto, resulta crucial que los ciudadanos de un país puedan pedir cuentas a sus representantes. Los representantes electos de manera democrática sólo podrán ser responsabilizados si, a su vez, ellos pueden responsabilizar a aquellos que implementaron sus decisiones. En coherencia con el espíritu de la Declaración de Lima[2], una EFS independiente, eficaz y creíble que examine la administración y el uso de los recursos públicos es un componente importante del ciclo fiscalizador.

3. El hecho de actuar en interés del público otorga a las EFS una mayor responsabilidad para demostrar la relevancia continua que tienen para los ciudadanos, el parlamento y otros actores interesados[3]. Las EFS pueden mostrar su importancia respondiendo de manera acertada a los retos de los ciudadanos, a las expectativas de los actores interesados; y a los riesgos emergentes y entornos cambiantes en los que se realizan las fiscalizaciones. Además, es importante que las EFS mantengan un diálogo significativo y eficaz con los actores interesados sobre cómo su trabajo facilita las mejoras del sector público. Esto permite que las EFS sean una fuente creíble de conocimiento objetivo e independiente, que apoya los cambios beneficiosos en el sector público.

4. A fin de cumplir con sus funciones y garantizar su valor potencial a los ciudadanos, las EFS necesitan ser vistas como dignas de confianza. Las EFS son dignas de confianza

---

[1] Resolución A/66/209 de la Asamblea General de las Naciones Unidas
[2] INTOSAI-P 1: La Declaración de Lima
[3] En este documento, se define "actor interesado" como una persona, grupo, organización, miembro o sistema que pueda afectar o ser afectado por las acciones, objetivos y políticas del gobierno y las entidades públicas.
Fuente: www.businessdictionary.com – adaptado al entorno de las EFS.

únicamente si son consideradas, de manera objetiva, como creíbles, competentes e independientes, que pueden rendir cuentas por sus operaciones. Para que esto sea posible, necesitan ser instituciones modelo, dando un ejemplo del cual otros, tanto del sector público como del oficio fiscalizador, puedan aprender a largo plazo.

5. Los principios establecidos en este documento están construidos en torno a las expectativas fundamentales de las EFS para marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos. En qué medida una EFS pueda marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos dependerá de que la EFS:

   5.1 Fortalecer la rendición de cuentas, transparencia e integridad del gobierno y las entidades públicas;

   5.2 Demostrar la relevancia continua para los ciudadanos, el parlamento y otros actores interesados; y

   5.3 Ser una organización modelo a través del ejemplo.

6. Las EFS funcionan bajo diferentes mandatos y modelos. Sin embargo, estos objetivos y principios pretenden que las EFS luchen y se esfuercen para permitir que todas las EFS comuniquen y promuevan el valor y beneficio que les pueden ofrecer a la democracia y a la rendición de cuentas en sus jurisdicciones respectivas. Los principios se aplican de manera equitativa tanto al personal de las EFS como a aquellos que realizan el trabajo en nombre de las EFS.[4] Se fomenta que las EFS los apliquen y comprueben si se cumple con tales provisiones de la manera más acertada para sus respectivos entornos.

FORTALECER LA RENDICIÓN DE CUENTAS, TRANSPARENCIA E INTEGRIDAD DEL GOBIERNO Y LAS ENTIDADES PÚBLICAS

Para garantizar que los funcionarios electos actúen en beneficio de los intereses de los ciudadanos a los que representan, los gobiernos y entidades públicas deben rendir cuentas por su administración y uso de recursos públicos. Las EFS refuerzan la rendición de cuentas, la transparencia y la integridad fiscalizando, de manera independiente, las operaciones del sector público e informando sus resultados. Esto permite que los encargados de la gobernanza del sector público cumplan con sus responsabilidades, respondiendo a los resultados y recomendaciones de la fiscalización, completando así el ciclo de la rendición de cuentas.

[4] Para mayor información revisar el INTOSAI-P 20, adaptación del principio núm.5.

PRINCIPIO 1: *Proteger la independencia de las EFS.* [5]

1. Las EFS deben procurar promover, asegurar y mantener un marco constitucional, estatutario o legal apropiado y eficaz.

2. Las EFS deben procurar proteger la independencia de los titulares y miembros (de órganos colegiados) de las EFS, incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal de acuerdo con la legislación en vigor, la cual resulta del normal cumplimiento de sus deberes.

3. Las EFS deben utilizar su mandato y discreción para cumplir con sus funciones y responsabilidades; y así mejorar la administración de los fondos públicos.

4. Las EFS deben tener derechos de acceso sin restricción a toda la información necesaria para el correcto cumplimiento de sus responsabilidades estatutarias.

5. Las EFS deben utilizar sus derechos y obligaciones para informar acerca de su trabajo de manera independiente.

6. Las EFS deben tener la libertad para decidir el contenido y el momento para realizar sus informes.

7. Las EFS deben tener los mecanismos apropiados para hacer seguimiento a los resultados y las recomendaciones de la fiscalización.

8. Las EFS deben procurar mantener su autonomía financiera y directiva o administrativa; así como los recursos humanos, materiales y financieros apropiados.

9. Las EFS deben informar acerca de cualquier asunto que pueda afectar su capacidad para llevar a cabo su trabajo, de acuerdo con su mandato y/o marco legislativo.

PRINCIPIO 2: *Realizar auditorías para garantizar que el gobierno y las entidades públicas rindan cuentas de su administración y uso de los recursos públicos.*

1. Las EFS, en conformidad con sus mandatos, deben llevar a cabo las siguientes auditorías:

    a. Auditoría de información financiera[6] y, de ser necesario, de no financiera.

    b. Auditoría de Desempeño.[7]

    c. Auditoría de Cumplimiento con la autoridad correspondiente.[8]

---

[5] Se puede encontrar mayor información en la Resolución A/66/209 de la Asamblea General de la Naciones Unidas y en la INTOSAI-P 10.
[6] NAGPA 200.
[7] NAGPA 300.
[8] NAGPA 400.

2. De acuerdo con sus mandatos, las EFS también deberán llevar a cabo otro tipo de trabajo, como la evaluación o investigación judicial del uso de los recursos públicos o de asuntos en los que esté en juego el interés público.[9]

3. Las EFS deben responder de manera apropiada, y de acuerdo con su mandato, a los riesgos de irregularidad financiera, fraude y corrupción.

4. De acuerdo con su mandato, las EFS deben presentar informes de auditoría, al legislativo o a cualquier otro órgano público responsable, según corresponda.

PRINCIPIO 3: *Permitir que los encargados de la gobernanza del sector público cumplan con sus responsabilidades, respondiendo a los resultados de las auditorías y a las recomendaciones; y llevando a cabo las acciones correctivas correspondientes.*

1. Las EFS deben garantizar una buena comunicación con las entidades fiscalizadas y con otras actores interesados, según corresponda; así también, mantenerlos correctamente informados sobre los asuntos que puedan surgir del trabajo de las EFS durante el proceso fiscalizador.

2. De acuerdo con su mandato, las EFS deben proporcionar información relevante, objetiva y puntual al legislativo, a sus comités, o a la dirección de las entidades auditadas y comités directivos.

3. Las EFS deben analizar sus informes individuales de auditoría para identificar temas, resultados comunes, vínculos, causas primordiales y recomendaciones de fiscalización; y discutirlos con los actores interesados clave.

4. Las EFS deben, sin comprometer su independencia, proporcionar asesoría sobre cómo se deberían utilizar los resultados y opiniones de sus auditorías, para que tengan una mayor repercusión; por ejemplo, a través de la provisión de asesoría sobre buenas prácticas.

5. Las EFS deben desarrollar relaciones profesionales con los comités de supervisión legislativa correspondientes y con la dirección y comités directivos de las entidades fiscalizadas, a fin de ayudarles entender mejor los informes y las conclusiones de la auditoría; y a su vez se puedan tomar las acciones correspondientes.

6. Las EFS deben informar según corresponda acerca de las medidas subsecuentes a tomar en lo que se refiere a sus recomendaciones.

PRINCIPIO 4: *Informar sobre los resultados de las auditorías, para así permitir que el público pueda pedir cuentas al gobierno y a las entidades públicas.*

1. Las EFS deben ofrecer información objetiva de manera simple y clara, utilizando un lenguaje

[9] Se puede encontrar mayor información en la INTOSAI-P 10, principios 3 y 6.

comprensible para todos los actores interesados.

2. Las EFS deben hacer públicos sus informes de un modo oportuno.[10]

3. Las EFS deben facilitar el acceso a sus informes, a todos los actores interesados, que utilicen las herramientas de comunicación apropiadas.[11]

DEMOSTRAR LA RELEVANCIA CONTINUA PARA LOS CIUDADANOS, EL PARLAMENTO Y OTROS ACTORES INTERESADOS

Las EFS demuestran su importancia continua respondiendo de manera acertada a los retos de los ciudadanos, a las expectativas de los actores interesados; y a los riesgos emergentes y entornos cambiantes en los que se lleva a cabo la auditoría. Además, para servir como una voz creíble de un cambio beneficioso, es importante que las EFS sean totalmente conscientes de los acontecimientos que suceden en toda la amplitud del sector público y que lleven a cabo un diálogo significativo con las partes interesadas sobre cómo el trabajo de las EFS puede facilitar la mejora en el sector público.

PRINCIPIO 5: *Ser receptivo a los entornos cambiantes y riesgos emergentes.*

1. Las EFS deben ser conscientes de las expectativas de los actores interesados y responder a ellas, según corresponda, de manera oportuna y sin comprometer su independencia.

2. Las EFS deben, al desarrollar su programa de trabajo, responder según corresponda a los asuntos clave que afectan a la sociedad.

3. Las EFS deben evaluar los riesgos cambiantes y emergentes en la auditoría ambiental y responder a éstos de manera oportuna, promoviendo, por ejemplo, mecanismos para abordar irregularidades financieras, fraude y corrupción.

4. Las EFS deben asegurar que las expectativas de los actores interesados y los riesgos emergentes se gestionen con planes estratégicos, de negocios y de auditoría según corresponda.

5. Las EFS deben mantenerse al corriente de asuntos de relevancia que se debatan tanto en los foros nacionales como internacionales; y, de ser el caso, participar de ellos.

6. Las EFS deben establecer mecanismos para recopilar información, tomar decisiones y medir el desempeño para aumentar la pertinencia a los actores interesados.

---

[10] Se puede encontrar más información al respecto en el INTOSAI-P 20, adaptación del principio núm.8.
[11] Se puede encontrar más información al respecto en el INTOSAI-P 20, adaptación del principio núm.8.

PRINCIPIO 6: *Comunicarse con los actores interesados de manera eficaz.*

1. Las EFS deben informar de tal manera que incrementen el conocimiento y compresión de los actores interesados acerca del papel y de las responsabilidades de las EFS como entidades fiscalizadoras independientes del sector público.

2. La comunicación de las EFS debe contribuir a que los actores interesados sean conscientes de la necesidad de transparencia y rendición de cuentas en el sector público.

3. Las EFS deben comunicarse con los actores interesados para garantizar la comprensión del trabajo y los resultados de fiscalización de las EFS.

4. Las EFS deben relacionarse de manera adecuada con los medios de comunicación, a fin de facilitar la comunicación con los ciudadanos.[12]

5. Las EFS deben interactuar con los actores interesados, reconociendo sus diferentes funciones y teniendo en cuenta sus opiniones, sin comprometer la independencia de las EFS.

6. Las EFS deben evaluar, de manera periódica, si los actores interesados creen que las EFS se comunican de manera eficaz.

PRINCIPIO 7: *Ser una fuente creíble de conocimiento y orientación independiente y objetiva que apoya los cambios beneficiosos en el sector público*

1. El trabajo de las EFS se debe basar en el criterio profesional independiente, así como en el análisis fiable y sólido.

2. Las EFS deben contribuir al debate de mejora del sector público, sin que su independencia se vea comprometida.

3. Las EFS deben, como socios activos en el oficio de fiscalización del sector público tanto a nivel nacional como internacional, utilizar su conocimiento y entendimiento para defender las reformas del sector público; por ejemplo, en el área de la gestión financiera pública.

4. Las EFS deben evaluar de manera periódica si los actores interesados creen que están siendo eficaces y contribuyen en la mejora del sector público.

5. Las EFS deben colaborar a nivel internacional dentro de la INTOSAI y con otras organizaciones profesionales pertinentes, a fin de promover la función de la comunidad de la EFS para afrontar problemas globales relacionados con la fiscalización, la contabilidad y la rendición de cuentas del sector público.

---

[12] Se puede encontrar mayor información en el INTOSAI-P 20, adaptación del principio núm.8.

SER UNA ORGANIZACIÓN MODELO A TRAVÉS DEL EJEMPLO

Las EFS deben ser dignas de confianza. Su credibilidad depende de si son vistas públicamente como independientes, competentes y responsables de sus operaciones. A fin de que esto suceda, las EFS deben dar el ejemplo.

PRINCIPIO 8: *Garantizar apropiada transparencia y rendición de cuentas de las EFS.*[13]

1. Las EFS deben realizar sus deberes de tal manera que mantenga la rendición de cuentas, la transparencia y la buena gobernanza pública.

2. Las EFS deben dar a conocer públicamente su mandato, sus responsabilidades, misión y estrategia.

3. Las EFS deben utilizar, de acuerdo con las circunstancias, normas, procesos y métodos de auditoría[14], que sean objetivos y transparentes, y dar a conocer a los actores interesados cuáles son las normas y métodos utilizados.

4. Las EFS deben gestionar sus operaciones de manera económica, eficaz, efectiva y de acuerdo con las leyes y normas en vigor, e informar públicamente acerca de estos asuntos, según corresponda.

5. Las EFS deben estar sujetas a un examen externo e independiente, incluyendo una auditoría externa de sus operaciones, y poner estos informes a disposición de los actores interesados.

PRINCIPIO 9: *Garantizar la buena gobernanza de las EFS.*

1. Las EFS deben aceptar y cumplir los principios de buena gobernanza e informar acerca de ello de manera apropiada.

2. Las EFS deben presentar su desempeño a una revisión independiente, por ejemplo, una revisión de pares.

3. Las EFS deben tener una gestión organizacional y una estructura de apoyo adecuada, a fin de que puedan dar efecto a los procesos de buena gobernanza y apoyar sólidas prácticas internas de control y gestión.

4. Las EFS deben evaluar el riesgo organizativo de manera regular y complementar con las iniciativas de gestión de riesgo implementadas de forma correcta y supervisadas

---

[13] Se puede encontrar mayor en el INTOSAI-P 20.

[14] Las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá que se utilizan son tan exigentes como los principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI, incluidos en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

regularmente, por ejemplo, a través de una auditoría interna y objetiva apropiada.

PRINCIPIO 10: *Cumplir con el Código de Ética de las EFS.*

1. Las EFS deben emplear un código de ética[15] que sea consecuente con sus mandatos y apropiado a sus circunstancias, por ejemplo, el Código de Ética de la INTOSAI.[16]

2. Las EFS deben emplear altos estándares de integridad y ética, como se expresa en el código de conducta.[17]

3. Las EFS deben instaurar políticas y procesos adecuados para garantizar el conocimiento y la adhesión a los requisitos del código de conducta dentro de la EFS.

4. Las EFS deben publicar sus valores fundamentales y su compromiso con la ética profesional.

5. Las EFS deben emplear sus valores fundamentales y su compromiso con la ética profesional en todos los aspectos de su trabajo para, de esta forma, servir como ejemplo.

PRINCIPIO 11: *Esforzarse por conseguir la excelencia y calidad del servicio.*[18]

1. Las EFS deben establecer políticas y procedimientos diseñados para promover una cultura interna que reconozca que la calidad es indispensable a la hora de llevar a cabo todos los aspectos del trabajo de las EFS.

2. Las políticas y procedimientos de las EFS deben requerir que todo el personal y todas las partes que trabajan en nombre de la EFS cumplan con los requisitos éticos correspondientes.

3. Las políticas y procedimientos de las EFS deben estipular que las EFS sólo asuman trabajos para los que estén capacitadas.

4. Las EFS deben tener los recursos suficientes y adecuados para llevar a cabo su trabajo, en conformidad con normas pertinentes y otros requisitos, incluyendo el tener libre y oportuno acceso a asesoramiento externo e independiente cuando lo necesiten.

5. Las políticas y procedimientos de las EFS deben promover la coherencia en la calidad de su trabajo, así como establecer responsabilidades de supervisión y evaluación.

---

[15] Un código de ética es una declaración exhaustiva de valores y principios que debería guiar el trabajo diario de los auditores.
[16] Se puede encontrar mayor información en la NAGPA 130.
[17] Un código de conducta es una normativa interna, desarrollada de acuerdo con el entorno individual de cada EFS, estableciendo las disposiciones institucionales que rigen la conducta del auditor. El código incorpora los valores y principios incluidos en el código de ética. Para mayor información, revisar el INTOSAI-P 20, adaptación del principio núm.4.
[18] Se puede encontrar mayor información en la NAGPA 140.

6. Las EFS deben establecer un proceso de supervisión que asegure que el sistema de control de calidad de las EFS, incluyendo un proceso de garantía de calidad, sea pertinente, adecuado y que funcione correctamente.

PRINCIPIO 12: *Creación de capacidades a través de la promoción del aprendizaje y de compartir conocimientos*

1. Las EFS deben promover el desarrollo profesional continuo que contribuya a la excelencia personal, de equipo y organizativa.

2. Las EFS deben tener una estrategia de desarrollo profesional, entre las que se incluye la capacitación, que se base en los niveles mínimos de los requisitos, la experiencia y la competencia que se requiera para llevar a cabo el trabajo de la EFS.

3. Las EFS deben esforzarse por asegurar que su personal cuenta con las competencias profesionales; y con el apoyo de compañeros y la administración para ejercer su trabajo.

4. Las EFS deben fomentar el compartir conocimientos y la creación de capacidades para ayudar al logro de resultados.[19]

5. Las EFS deben inspirarse en el trabajo de otros, incluidas las EFS pares, la INTOSAI y los grupos regionales de trabajos pertinentes.

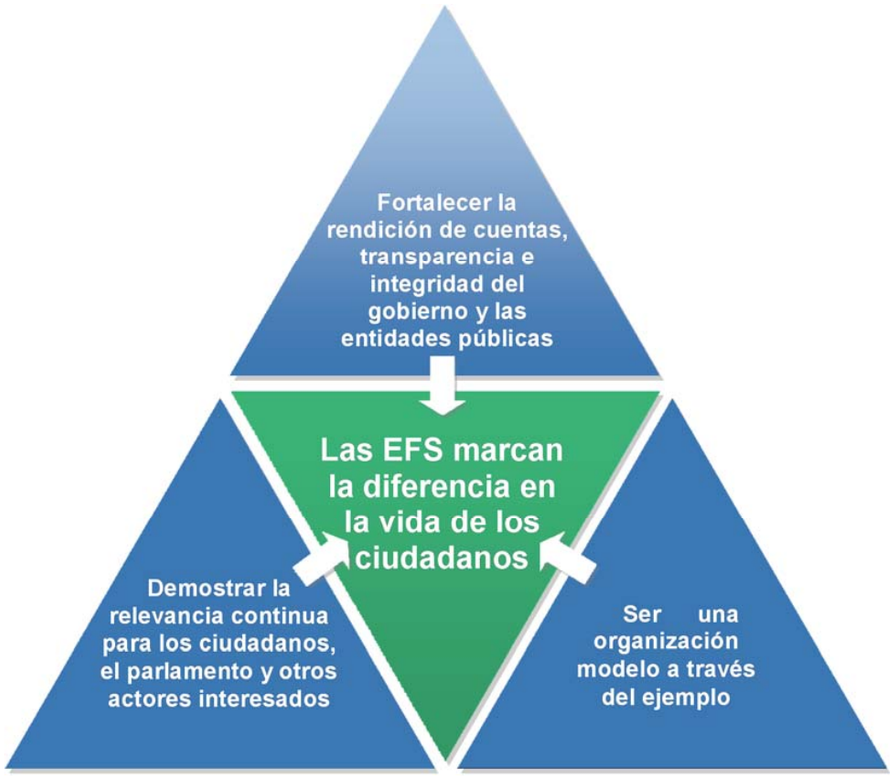
6. Las EFS deben esforzarse por cooperar con todo el ente auditor en general, a fin de realzar la profesión.

7. Las EFS deben procurar participar en las actividades de la INTOSAI y crear redes con otras EFS e instituciones pertinentes, a fin de estar al corriente de los temas emergentes, promover el compartir conocimiento y beneficiar a otras EFS.

[19] Para mayor información, revisar "Guía para la creación de capacidades en las Entidades Fiscalizadoras Superiores".

Anexo A

En qué medida una EFS pueda marcar la diferencia en la vida de los ciudadanos dependerá de que la EFS:



Anexo B

Los 12 principios del valor y beneficio de las EFS dentro de cada uno de los tres objetivos son:

INTOSAI-P 20

PRINCIPIOS DE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

COMITÉ DE TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS

EUSTORGIO A. HERRERA

EZEQUIEL GARIBALDI B.

EUCLIDES GONZÁLEZ G.

INTOSAI-P 20

Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

I. GENERALIDADES

A. Finalidad y Objetivos

B. Base Legal

C. Alcance y Obligatoriedad

D. Metodología de la Adaptación de los Principios de la Norma ISSAI 20

II. ADAPTACIÓN DE LOS 9 PRINCIPIOS-20 TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN CUENTAS

A. Adaptación del Principio Núm.1

B. Adaptación del Principio Núm.2

C. Adaptación del Principio Núm.3

D. Adaptación del Principio Núm.4

E. Adaptación del Principio Núm.5

F. Adaptación del Principio Núm.6

G. Adaptación del Principio Núm.7

H. Adaptación del Principio Núm.8

I. Adaptación del Principio Núm.9

GLOSARIO

INTRODUCCIÓN

La Contraloría General de la República de Panamá como Entidad Fiscalizadora Superior (EFS) perteneciente a la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), se ha ganado la confianza y credibilidad de las instituciones y de los ciudadanos panameños. Por muchos años, ha sido un modelo a seguir por otras instituciones del Estado; por lo tanto, para mantener esa confianza y credibilidad en la población, es necesario desarrollar un sistema que promueva la transparencia en los manejos de fondos y bienes públicos y las rendiciones de cuentas sobre estos, que es un componente clave en el mantenimiento de la confianza en nuestra institución y en el sector público del país.

Por esta razón, la Contraloría General de la República, ha adaptado el **INTOSAI-P 20 de Transparencia y Rendición de Cuentas** a las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), específicamente a la Norma ISSAI 20, la cual es perteneciente a la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras (INTOSAI), con la intención de proporcionarle a su personal un conjunto de valores y principios que sirvan como fundamento para promover la transparencia y rendición de cuentas en las labores de la CGR-PA y en las oportunidades en donde se interactúe con otros actores del sector público.

El presente documento está compuesto por dos capítulos que se describen de la siguiente forma: en su primer capítulo, se refiere a las Generalidades del mismo: Finalidad y Objetivo, la Base Legal, Alcance y Obligatoriedad y la Metodología de la Adaptación de los Principios de la Norma ISAAI 20; en el segundo capítulo, se establece la Adaptación de los 9 Principios-20 Transparencia y Rendición Cuentas y por último presenta un glosario de términos.

El documento establece disposiciones de estricto cumplimiento; no obstante, de ser necesario actualizarlo por cambios en las leyes, normas de organización u otras condiciones que lo amerite, estaremos anuentes a considerarlos para mantener la vigencia reguladora y de control del documento. Para esos efectos, las sugerencias o solicitudes de actualización, deben ser dirigidas a la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas de Contabilidad de la Contraloría General de la República, la cual efectuará los análisis correspondientes para su adecuación.

Le corresponde al contralor general de la República, crear la unidad responsable adscrita a la Dirección Superior, cuya misión y función deba ser la coordinación para la aplicación del INTOSAI-P 20 - Transparencia y Rendición de Cuentas y la Guía para el desarrollo de los Informes de Rendición de Cuentas Institucional.

I. GENERALIDADES

A. Finalidad y Objetivos

La finalidad de la adaptación del INTOSAI-P 20, es instaurar los nueve Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas para ayudar a la Contraloría General de la República (CGR) de Panamá a dar ejemplo a través de sus propias prácticas y gobierno.

La CGR forma parte de un sistema jurídico y constitucional general dentro del Estado y tiene la obligación de rendir cuentas a los órganos Legislativos, Ejecutivo y al público. La CGR es también responsable de planificar y dirigir el alcance de su trabajo y de utilizar metodologías y normas adecuadas para asegurar que se fomenten tanto la rendición de cuentas como la transparencia en el marco de las actividades públicas, así como el cumplimiento de su mandato jurídico y de sus responsabilidades de forma plena y objetiva.

Uno de los principales desafíos a los que se enfrenta la CGR es promover entre el público y la administración una mejor comprensión de cuáles son sus funciones y tareas en la sociedad.

La información sobre la CGR, además de ser coherente con los mandatos, marco constitucional y legal que las rigen, debe ser de fácil acceso y pertinente. Sus procesos de trabajo, actividades y productos deben ser transparentes. Además deben mantener una comunicación abierta con los medios y otras partes interesadas y ser visibles en el ámbito público.

Este documento forma parte integrante de las otras Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y los principios deben aplicarse de conformidad con dichas normas.

El objetivo primordial de implementar los nueve Principios de la Norma ISSAI 20, formalmente adaptado en el INTOSAI-P 20 - Transparencia y Rendición de Cuentas, es conducir a la CGR de Panamá hacia una meta común de transparencia y responsabilidad semejante a las demás Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) miembros de la OLACEFS - INTOSAI.

B. Base Legal

- **Constitución Política de la República de Panamá**, “Que reforma la Constitución Política de la República de Panamá de 1972 reformada por los Actos Reformatorios de 1978, por el Acto Constitucional de 1983 y los Actos Legislativos No.1 de 1993 y No.2 de 1994”. Publicada en la Gaceta Oficial Digital Nº17210 de 24 de noviembre de 1972, Gaceta Digital Núm.25176 del 15 de noviembre de 2004.

- **Ley 32 de 8 de noviembre de 1984,** "Por la cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República". Publicada en la Gaceta Oficial Núm.20188 de 20 de noviembre de 1984 y sus modificaciones de la Ley 97 de 21 de diciembre de 1998, Ley 67 de 14 de noviembre de 2008.

- **Ley Nº 6 de 22 de enero de 2002,** "Que dicta normas para la transparencia en la gestión pública, establece acción de Hábeas Data y dicta otras disposiciones" Publicada en la Gaceta Oficial Nº 24476 de 23 de enero de 2002.

- **Decreto No.194 del 16 de septiembre de 1997**, "Por el cual se modifica el reglamento interno de la Contraloría General de la República". Publicado en la Gaceta Oficial Nº24340 de 9 de julio de 2001.

- **Decreto No.211-2007-DMySC de 26 de junio de 2007,** "Por el cual se crea el Departamento de Procedimientos de Fondos y Bienes Públicos en la Dirección de Métodos y Sistemas de Contabilidad". Publicado en la Gaceta Oficial Digital Núm.25861 de 22 de agosto de 2007.

- **Decreto Número 105-2014-DMySC de 10 de abril de 2014,** "Por el cual se actualiza y formaliza la Estructura Orgánica de la Dirección Nacional de Métodos y Sistemas Contabilidad de la Contraloría General de la República y se le otorga el carácter de Dirección Nacional". Publicado en la Gaceta Oficial Digital Núm.27547 de 2 de junio de 2014.

C. Alcance y Obligatoriedad

El documento establece un conjunto de lineamientos aplicables a las funciones de obligatorio cumplimiento, sin excepción, para todos los servidores públicos, sin perjuicio de su nivel y jerarquía, que presten servicios en la Contraloría General de la República, en forma permanente o eventual.

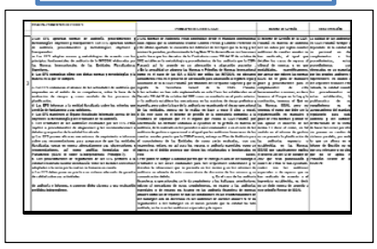
D. Metodología de la Adaptación del Principio-20 Transparencia y Rendición Cuentas

Para la adaptación del Principio se utilizaron dos métodos: el Deductivo, que parte de las generalidades que contiene la Norma ISSAI 20 y el método Inductivo, analizando las particularidades para llegar a una generalidad. Se analizó cada principio mediante una matriz de evaluación y posteriormente surgió el diagnóstico. Este diagnóstico sirvió para hacer la adaptación del INTOSAI-P 20 - Transparencia y Rendición Cuentas.

MÉTODO DEDUCTIVO
DE LO GENERAL A LO PARTICULAR
METODOLOGÍA SOBRE LA ADAPTACIÓN

Norma ISSAI 20

Matriz de Evaluación



Informe Diagnóstico

MÉTODO INDUCTIVO
DE LO PARTICULAR A LO GENERAL
METODOLOGÍA SOBRE LA ADECUACIÓN

Informe Diagnóstico

Matriz de Evaluación

INTOSAI-P 20

II. ADAPTACIÓN DE LOS 9 PRINCIPIOS-20 TRANSPARENCIA Y RENDICIÓN CUENTAS

A. Adaptación del Principio Núm.1

1.1 La CGR-PA cumplirá sus deberes de la Transparencia y Rendición de Cuentas, en función del marco jurídico que prevé la obligación de la Contraloría General de la República de Panamá la responsabilidad y transparencia de rendir cuentas y hacer rendir cuenta en el marco de la transparencia**.**

a) La CGR- PA de acuerdo a la Constitución Política de Panamá vigente, la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984 Orgánica de la entidad, actualizada con sus modificaciones, establecerá las reglamentaciones sobre la rendición de cuenta vertical, rendición de cuenta horizontal y la rendición de cuenta diagonal, orientada y conforme a los cuales serán responsables rendirán cuentas.

Comentarios:

- La Rendición de cuenta de la CGR-PA, es un mecanismo de verificación, según mandato Constitucional, Legal y Normativo que ejerce este organismo superior de control y que se traduce en su Gestión, sobre esta premisa conocida la CGR-PA, rendirá cuenta vertical, en donde se establezca la métricas para su evaluación en función de lo planificado versus lo ejecutado, lo imprevisto versus su ejecución. En cualquier actividad que esta desarrolle y con relación al Plan Estratégico diseñado por la CGR-PA.

B. Adaptación del Principio Núm.2

2.1 Las EFS hacen público su mandato, responsabilidades, misión y estrategias.

a) La CGR-PA hará público su mandato, responsabilidades que la Constitución Política vigente y la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984 Orgánica Institucional, con sus modificaciones en cuanto a su misiones, visiones, su organización y planes estratégicos y las relaciones con las partes interesadas, al igual que el Órgano Legislativo y las autoridades del poder Ejecutivo, todas estas actividades de gestión, la CGR-PA las publicará en la plataforma (WEB) de la institución tanto en la Intranet como en Internet, para el conocimiento de toda la ciudadanía en general.

b) La CGR-PA deberá hacer públicas las condiciones para el nombramiento, selección, jubilación del contralor general y subcontralor, al igual que el cese de labores de los miembros de esta institución colegiada.

c) La CGR-PA hará posible sus informaciones básicas y públicas sobre sus mandatos, responsabilidades, misiones, estrategias y actividades que se señalan en el literal a) en uno de los idiomas oficiales del INTOSAI, además en los idiomas de su país.

Comentarios:

- La elaboración de este documento constituye el punto de partida para la incorporación de la planeación estratégica como una función dinámica y permanente de la CGR de Panamá, la cual busca a través del cumplimiento de sus objetivos estratégicos, recuperar la fe, la confianza y la credibilidad en todas sus acciones, de acuerdo a la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, Orgánica de la Contraloría y la Constitución Política de la República de Panamá Vigente.

- Cada período nuevo de cinco años presidencial, la Asamblea Nacional de Diputados es el órgano del Estado responsable de hacer publicar, a través de sus redes de comunicación y/o por medio escrito, las condiciones para el nombramiento, la reelección, la jubilación o el cese del contralor general o del subcontralor general de la CGR. No obstante, los miembros de las instituciones colegiadas, son independientes, por ser organismos autónomos.

Los mandatos que señala este principio deberán estar colgados en la página web de la CGR de Panamá y se permite acceso a través de la intranet o internet.

C. Adaptación del Principio Núm.3

3.1 Las EFS aprueban normas de auditoría, procedimientos y metodologías, objetivos y transparentes.

a) La CGR-PA ha adecuado el Principio-20 Transparencia y Rendición Cuentas y, especial, a lo tocante de la presente Norma ISSAI 20, en cuanto a sus metodologías y de acuerdo con los principios fundamentales de auditoría de la INTOSAI, elaborados por las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

b) La CGR-PA comunica como está el establecimiento de las normas y sus metodologías y la manera en la que se cumplen las mismas. El Principio-20 Transparencia y Rendición Cuentas, debidamente adecuado en este apartado, se refieren a lo concerniente a las Auditorías Financieras, de Cumplimiento y

de Desempeño y aquellas que la Constitución, Leyes y acuerdos de salas, que la CGR-PA deba cumplir.

c) La CGR-PA comunicará el alcance de las actividades de auditoría que se emprendan en el ámbito de su competencia, sobre la base de la evaluación de riesgos de la auditoría y como resultado de los procesos de planificación, mediante un plan de Auditorías Financieras o de Cuentas Anuales, Auditoría de Cumplimiento y Auditoría de Desempeño, para que las entidades auditadas y el público general, conozcan la metodología, alcance y la evaluación de los riesgos de la auditoría.

d) Las CGR-PA informará a la entidad fiscalizada, sobre los criterios que servirán de fundamento a sus opiniones.

e) La CGR-PA mantiene al órgano fiscalizador informado acerca de los objetivos, la metodología y los resultados de su auditoría.

f) Los resultados de las auditorías efectuadas en cuanto a sus informes y hallazgos emitidos por las CGR-PA están sujetos a procedimientos de alegaciones y las recomendaciones a debates y respuestas de la entidad fiscalizada.

g) La CGR-PA tendrá un mecanismo de evaluación y control, para darle seguimiento a las recomendaciones vertidas en los hallazgos y aceptadas por las entidades emitidas en los informes de las Auditorías Financieras, Desempeño y Cumplimiento, además de aquellas que el Despacho Superior asigne. Poseen eficaces mecanismos de seguimiento e informan sobre sus recomendaciones, con el propósito de asegurarse de que las entidades fiscalizadas toman en cuenta adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como aquéllas formuladas por el Órgano Legislativo (ISSAI 10 sobre la Independencia principios 7).

h) Este mecanismo o procedimiento de seguimiento a las recomendaciones, la CGR-PA permite a la entidad fiscalizada, facilitar información sobre las medidas correctivas adoptadas o la razón por la cual no se tomaron en cuenta en la fecha fijada como límite para la implementación de las respectivas recomendaciones.

i) La CGR-PA tendrá un sistema adecuado de garantía de calidad, que pondrá en práctica durante las actividades de auditoría e informes. Este sistema incluye el proceso de planificación, ejecución y comunicación de resultados, al igual que las actividades de administración y supervisión de la auditoría

por los aspectos de su costo, tanto de aquellas auditorías que están dentro del contexto de la ISSAI, como de otras que son practicadas por Ley o por asignación del Despacho del Contralor General, el sistema de aseguramiento de la calidad de las actividades de auditoría e informes deben ser sometidos a una evaluación periódica, independiente por personas externas al departamento que ejecuta la auditoría, como está presente en la Norma ISSAI 40.

Comentarios:

- El Principio 3 concatenado a la ISSAI 10 y a NAGPA 140. Nos indica que las auditorías y los informes, al igual que los procedimientos de seguimiento a las recomendaciones establecidas en dichas auditorías y sus procesos, deberán tener un aseguramiento de la calidad de estas actividades y, que estas actividades de aseguramiento de la calidad, deben ser establecidas como procesos y procedimientos a seguir, en forzoso cumplimiento para la transparencia y rendición de cuentas de los entes auditados.

D. Adaptación del Principio Núm.4

4.1 Las EFS aplican altos estándares de integridad y ética en todos los niveles del personal.

a) Las CGR-PA tiene reglas o códigos, políticas y prácticas deontológicas adecuadas a la ISSAI 30, Código de Deontología, elaborado en las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

- La Contraloría General de la República de Panamá cuenta con un Código de Ética de los servidores públicos de la institución, vigente a partir de octubre de 2010 y el mismo se ha adecuado al requerimiento de la NAGPA 130.
- Este Código de Ética de la CGR de Panamá, en su estructura de contenido, se ajustó a los principios y preceptos establecidos en el Código de Ética - NAGPA 130.
- El Código de Ética - NAGPA 130 de la CGR de Panamá, cuenta con cinco valores éticos esenciales, equiparándola a la ISSAI 30.

b) Las EFS evitan conflictos de interés y corrupción internos, garantizan la transparencia y la legalidad de sus propias operaciones.

- La Direcciones Operativas esenciales o puestos tipos de la CGR-PA realizan periódicamente rotación de su personal establecidos en las diferentes entidades.

- El Reglamento Interno estará acorde con la Ley Orgánica de la CGR-PA y a la NAGPA 130 adecuada a los requerimientos de la entidad; no obstante, esta reglamentación deberá ser revisada, ajustada y adecuada al tiempo y espacio que se requiere y ese tiempo de revisión deberá ser mínimo de dos (2) años.
- La CGR-PA cuenta con Ley Orgánica Institucional y las Guías de Fiscalización, que establecerán un alto estándar de integridad y ética en todos los niveles del personal.
- Las leyes, normas técnicas y sus leyes orgánicas en las diferentes entidades del Estado que son auditadas nos permite un parámetro adecuado como seguimiento a ***el deber ser,*** que el auditor de la Contraloría General de la República de Panamá debe verificar como cumplimiento de las actividades institucionales en las auditorías que efectué.

c) La CGR-PA promueve activamente la conducta ética del conjunto de la organización.

- En las capacitaciones para los servidores y empleados en Ética Pública y Competencias Institucionales.
- El Reglamento Interno contiene un capítulo sobre los Deberes y Derechos del servidor público, que cumplirá con los principios éticos de los servidores públicos y de la Norma adecuada NAGPA 130, y debe también cumplir con la Ley 9 de 20 de junio de 1994, de Carrera Administrativa.
- En las otras capacitaciones de la CGR-PA; el norte es y será de promulgar el trabajo en equipo, valores y responsabilidad enmarcado en la Ley y las Normas vigentes aplicables.

d) CGR-PA hace públicos los requisitos y las obligaciones deontológicas de los auditores, miembros funcionarios públicos y otros.

- Código de Ética adecuado y publicado en la NAGPA 130.
- Y aquellas disposiciones establecidas en la NAGPA 140-ISQC-1[1]

[1] Normas Internacionales de Control de Calidad (ISQC–1, siglas en inglés).

E. Adaptación del Principio Núm. 5

5.1 Las EFS velan por el respeto de los principios de responsabilidad y de transparencia cuando externalizan sus actividades.

a) La CGR-PA garantiza que los contratos de actividades externalizadas, no pongan en peligro los principios de responsabilidad y transparencia.

Estos contratos solo obedecen a lo que la CGR-PA, tramite como actividades externalizadas que las leyes permitan en esta materia.

b) La subcontratación de actividades de peritaje y auditorías a entidades externas, ya sean públicas o privadas, es responsabilidad de la CGR-PA y está sujeta a políticas deontológicas (en especial a conflictos de intereses), políticas que aseguren la integridad y la independencia, establecidas en la NAGPA 130[2], NAGPA 140-ISQC-1 y la INTOSAI-P 10[3].

c) En cuanto a los peritajes y auditorías externas al Estado, la CGR-PA actuará de acuerdo a las competencias que la Constitución Nacional Vigente y las Leyes al respecto establezcan.

F. Adaptación del Principio Núm. 6

6.1 Las EFS gestionan sus operaciones con economía, eficiencia y eficacia y de conformidad con las leyes y reglamentos e informan públicamente sobre estas cuestiones.

a) La CGR-PA emplea prácticas adecuadas de gestión, particularmente controles internos adecuados de su administración y sus operaciones financieras; lo cual puede incluir auditorías internas y las evaluaciones de Control Interno y otras medidas en la Evaluación de Riesgo Operativo de las entidades como lo establecen estas Normas.

b) Los informes financieros de las Cuentas anuales de la CGR-PA, se divulgarán inmediatamente para ser auditados, terminando el período fiscal que corresponda y se darán a conocer al público en general a través de la WEB o Página de la CGR-PA y aquellas que están sujetas a una auditoría externa independiente, que puede ser legitimada y realizada a través de la Dirección Nacional de Auditoría General o a través de la asignación del Despacho Superior.

c) La CGR-PA evalúa e informa sobre sus actividades y gestión en todas las áreas, tales como las Auditorías Financieras, las Auditorías de Cumplimiento

[2] NAGPA 130 - Código De Ética.
[3] INTOSAI-P 10, Declaración de México sobre Independencia de las EFS.

y las Auditorías de Desempeño, al igual que las actividades de gestión, evaluaciones de programas y las conclusiones con respecto a las actuaciones de su gobierno corporativo.

d) La CGR-PA mantiene y desarrolla las técnicas y competencias necesarias para cumplir su misión y asumir sus responsabilidades, de acuerdo con la Constitución vigente, las Leyes y las adaptaciones a las Normas Internacionales de la Entidades Fiscalizadoras Superiores ISSAI del Nivel concerniente, en el Marco Normativo INTOSAI.

e) La CGR-PA debe hacer público, a través de la WEB, su presupuesto total y tienen la obligación de rendir cuentas sobre el origen de sus recursos financieros y de la utilización de dichos recursos.

f) La CGR-PA evaluarán y publicarán informes sobre la eficiencia y eficacia de la utilización de sus fondos en su informe de gestión.

g) La CGR-PA también puede recurrir a las comisiones de control de cuentas, por una mayoría de miembros o pares de las EFS independientes, para que se examine su gestión financiera y su proceso de Rendición de Cuentas.

h) La CGR-PA puede utilizar indicadores de rendimiento para evaluar el valor del trabajo de auditoría, para las entidades que evalúan la gestión institucional como lo es la Asamblea de Diputados, los ciudadanos y otras partes interesadas.

i) La CGR-PA hace un seguimiento de su visibilidad pública, resultados e impacto a través de la rendición externa.

Comentarios:

- La CGR-PA deberá, cuando tramita sus cuentas, sus servicios y operaciones, tanto financieras como administrativas, llevarlas y tramitarlas de conformidad con las leyes y reglamentos concernientes a estas operaciones establecidas igualmente en las NAGPA adecuadas.

- La CGR-PA emite las Normas de Control Interno Gubernamental, las mismas deberán ser divulgadas y evaluadas en el ejercicio y aplicación de las auditorías, que la CGR-PA ha adecuado las NAGPA de las Normas ISSAI, con el propósito, y considerando sus componentes como factores esenciales, de garantizar el cumplimiento de los objetivos institucionales y proporcionar criterios unificados para el control y evaluación de la gestión pública.

- La CGR-PA debe, para este propósito, adecuar las Normas de Control vigente a los estándares nacionales e internacionales vigentes y actualizarla por lo menos cada (2) años. A partir de la fecha de esta adecuación.

- La CGR-PA en la actualidad por medio del Decreto N°214-DGA de 8 de octubre de 1999, publicado en Gaceta Oficial No. 23,946 del 14 de diciembre de 1999, aplica las Normas de Control Interno Gubernamental para la República de Panamá y prácticas adecuadas de gestión, particularmente controles internos ajustados a su administración y sus operaciones financieras; lo cual incluye, auditorías internas. No obstante, la misma deberá ser revisada y ajustada a los mejores estándares sobre Control Interno, como el pasar de (5) elementos a (8) elementos en el entorno de los riesgos que son establecidos para la evaluación de las operaciones, a los principios y preceptos conforme a lo señalado en las directrices de las EFS, en concepto de administración de riesgos, integridad, transparencia y rendición de cuentas.

- Por lo tanto, la CGR-PA debe cumplir con estos señalamientos, toda vez que se desempeña con los controles generales y específicos de las operaciones. No obstante, las Unidades de Auditoría Interna de la CGR-PA, como parte del Control Interno en la actualidad, deberán realizar las evaluaciones de seguimientos por medio de estas Medidas de Control Interno, indicado en las directrices de la INTOSAI GOV 9100, para la administración de riesgos, integridad, transparencia y rendición de cuentas.

- En cuanto a los informes financieros de la CGR–PA, se darán a conocer al público mediante la página web de la CGR-PA por internet o intranet de la CGR-PA. Los mismos deberán ser auditados por la Dirección Nacional de Auditoría General (DINAG) o por un par u organismo independiente que sea designado por el contralor general de la República, conforme a lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, o a quien él designe.

- La CGR-PA evalúa e informa sobre sus actividades y gestión de todas las direcciones, departamentos, unidades, secciones o áreas, tales como las auditorías (financieras o especiales) y las evaluaciones de programas de proyectos en ejecución o concluidos, mediante el informe de gestión anual presentado por el contralor general de la República, conforme a lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984; por lo tanto, CGR-PA deberá realizar auditorías financieras para emitir sus informes financieros debidamente auditados.

- Por medio de la Dirección Nacional de Desarrollo de los Recursos Humanos, en el proceso de convocatoria, reclutamiento y selección de personal, en cumplimiento del requisito que exige el perfil del puesto de trabajo, en apego al método y procedimiento descrito en el manual utilizado para selección y contratación de personal, la CGR-PA mantiene y desarrolla técnicas y competencias necesarias para cumplir con su misión y sus responsabilidades. En caso tal, si la CGR-PA lo forjara en términos relativos, se optimizará efectivamente el cumplimiento de las Normas evaluadas. Esto se hará en concordancia con la NAGPA 140-ISQC-1.

- La CGR-PA, deberá hacer público su presupuesto total ante la Asamblea de Diputados y el Ministerio de Economía y Finanzas y deberá rendir cuentas de modo vertical, horizontal, diagonal y transversal, respecto al origen de sus recursos financieros (asignación parlamentaria, presupuesto general, ministerio de finanzas, organismos, honorarios) y de la utilización de dichos recursos (estado financiero, informes de gestión, entre otros). Rendir cuenta transversal, se trata de una combinación de esfuerzos gubernamentales y la sociedad civil para vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones de los funcionarios del Estado.

- La CGR de Panamá deberá evaluar y publicar informes sobre la eficiencia y eficacia de la utilización de sus fondos, en cumplimiento de los preceptos establecido en este INTOSAI-P 20 de Transparencia y Rendición de Cuentas, adaptada.

- La CGR-PA podrá, por anuencia y autorización del contralor general de la República, conforme a lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984, también recurrir a las comisiones de control de cuentas, compuestas por una mayoría de miembros independientes, para que se examine su gestión financiera y su proceso de rendición de cuentas, conforme a lo establecido, según lo indica el Principio-20 Transparencia y Rendición de Cuentas adecuado para la CGR- PA.

- La CGR-PA deberá utilizar indicadores de rendimiento (Gestión) para evaluar el valor del trabajo de auditoría para el Órgano Legislativo, los ciudadanos y otras partes interesadas, según lo indicado esta Norma adecuada para la CGR-PA, INTOSAI-P 20-Transperancia y Rendición de Cuentas.

- La CGR-PA deberá de forma eficaz y efectiva, realizar seguimiento de su visibilidad pública, resultados e impacto a través de la rendición externa, acorde a lo descrito en la Norma adecuada para la CGR-PA, INTOSAI-P 20 –Transparencia y Rendición de Cuentas.

G. Adaptación del Principio Núm.7

7.1 Las EFS informan públicamente de los resultados de sus auditorías y de sus conclusiones acerca del conjunto de las actividades gubernamentales.

a) La CGR-PA deberá dar a conocer al público sus conclusiones y las recomendaciones que emanan de las auditorías en la Página WEB, a menos que éstas sean consideradas confidenciales conforme a las leyes y reglamentaciones especiales.

b) La CGR-PA informará sobre las medidas de seguimiento adoptadas con respecto a sus recomendaciones a las entidades auditadas.

c) La CGR-PA no podrá constituirse como Tribunal alguno, ni informar sobre ninguna sanción o castigos impuestos a los responsables o directores de contabilidad, salvo que la legislación vigente así lo contemplare.

d) La CGR-PA también informa públicamente acerca de los resultados generales de las auditorías, por ejemplo: la ejecución de los presupuestos generales del estado, la situación y operaciones financieras, el progreso en la gestión financiera global, así como la capacitación profesional, si sus marcos legales lo contemplan.

e) La CGR-PA mantienen estrechas relaciones con los comités de auditorías a manera de cooperación, con el fin de ayudarlos a comprender mejor los informes de auditoría y las conclusiones y a tomar las medidas adecuadas en el seguimiento de las recomendaciones.

Comentarios:

- Este precepto deberá ser de carácter confidencial, cuando sean auditorías de carácter legal para las entidades, solo esta comunicación está a cargo del contralor general de la República, conforme a lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984.

- Este principio deberá cumplirse, atinente a informar acerca de las condiciones reportables a los organizaciones auditadas y en términos sobre los hallazgos a las entidades y no así al público en general.

- En cuanto al juzgamiento de cuenta, estará a cargo del Tribunal de Cuentas y la Fiscalía General de Cuentas independiente de la CGR-PA; por lo tanto, no tiene competencia.

- La CGR-PA deberá cumplir con el informe de Gestión de la CGR-PA, con el fin de cumplir con la Rendición de Cuenta Vertical que habla la presente Norma adecuada.

- La CGR de Panamá solo comunica lo que la Asamblea de Diputados requiera y de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política vigente y no realiza coordinación en función de comunicación de las auditorías, cuanto el informe de Gestión Institucional para este Órgano deberá ser detallado de acuerdo a lo establecido en la presente Norma INTOSAI-P 20-Transparencia y Rendición de Cuentas.

- Conforme a lo que establece este principio 7, las Auditorías de Cumplimiento, Financieras y de Desempeño, tramitadas y comunicadas los resultados a las entidades respectivas, deberán ser publicadas en la página web de la CGR de Panamá, para mantener informado al ciudadano o sociedad civil independiente. Sin embargo, no así, en aquellos casos donde halla hechos que

exige reparos y/o en auditorías especiales, ligada al debido proceso del objeto o sujeto en cuestión.

H. Adaptación del Principio Núm.8

8.1 Las EFS comunican sus actividades y los resultados de las auditorías ampliamente y de manera oportuna, a través de los medios de comunicación, sitios de Internet u otros medios.

a) La CGR-PA deberá comunicarse abiertamente con los medios de comunicación u otras partes interesadas, acerca de sus actuaciones y resultados de auditoría, si son visibles en el ámbito público.

b) La CGR-PA deberá hacer docencia en los centros educativos secundarios y universitarios en el sentido de alentar el interés público y académico en sus conclusiones más importantes y para elevar el sentido de responsabilidad y transparencia que este órgano de control debe acrecentar y acreditar al desarrollo educativo del país.

c) La CGR-PA deberá realizar resúmenes de los informes de auditoría y fallos judiciales para que esté disponible en el idioma oficial de Panamá y uno de los idiomas adicionales considerados oficiales de la INTOSAI.

d) La CGR-PA inicia y llevan a cabo auditorías y emiten los informes correspondientes en los plazos prescritos. La transparencia y la responsabilidad se verán reforzadas si el trabajo de auditoría y la información correspondiente facilitada no está obsoleta para la toma de decisiones de las autoridades competentes que requieren de estos informes.

e) Los informes de auditoría de la CGR-PA, que no contravienen con el Art. 125 del Reglamento Interno de la Contraloría General de la República, referente a la confidencialidad, deben estar ampliamente accesibles y comprensibles a todo el público a través de diversos medios de comunicación (por ejemplo, resúmenes, gráficos, presentaciones en video, comunicados de prensa), todo esto será público con la autorización del contralor general de la República, conforme a lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984.

Comentarios:

- La CGR-PA, en el sentido más amplio de la información, comunicará sus actividades y sus resultados de las auditorías considerablemente y de manera oportuna a través de los medios

de comunicación, sitios Internet u otros medios, con la responsabilidad del cumplimiento de la Constitución vigente y la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984 Orgánica de la CGR, en los términos de la presente Norma ISSAI y la autorización del contralor general de la República, conforme a lo dispuesto en el Artículo 3 de la Ley 32 de 8 de noviembre de 1984

- Este Principio 8 guarda estrecha relación con los Principios 3 y 7 en el aspecto de la comunicación e información de los informes de Rendición de Cuentas Vertical, que se debe elaborar conforme al Principio-20 Transparencia y Rendición de Cuentas, la cual debe ser colgada en la WEB en cumplimiento de los requerimientos de Transparencia y Rendición de Cuentas.

I. Adaptación del Principio Núm. 9

9.1 La EFS hacen uso del asesoramiento externo e independiente para perfeccionar la calidad y la credibilidad de su trabajo.

a) La CGR-PA cumple con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores y se esmera por continuar su aprendizaje recurriendo a la orientación o peritaje de socios externos para adecuarlas a los preceptos constitucionales y legales de Panamá.

b) La CGR-PA podrá solicitar una evaluación externa e independiente de sus operaciones y la aplicación de sus normas. A fin de lograr este objetivo, pueden recurrir a una evaluación por sus pares.

c) La CGR-PA podrá hacer uso de expertos externos para que aporten asesoramiento independiente y especializado, incluso sobre cuestiones técnicas relacionadas con las auditorías.

d) La CGR-PA informará públicamente de los resultados de las revisiones entre pares y las evaluaciones externas independientes colgadas en la WEB o página de la CGR-PA.

e) La CGR-PA podrá beneficiarse de auditorías conjuntas o paralelas.

f) Al perfeccionar la calidad de su trabajo, la CGR-PA podrán contribuir a la mejora de la capacidad profesional en materia de gestión financiera.

Comentarios:

- La CGR-PA podrá solicitar, a través del contralor general de la República, una evaluación externa e independiente de sus operaciones y la aplicación de sus Normas. Además de beneficiarse de auditorías conjuntas o coordinadas a través de pares de las Organizaciones asociadas a la OLACEFS-INTOSAI.

- La CGR-PA para mejorar su gestión de las auditorías ordenadas, podrá expresamente solicitar asesorías técnicas externas para conocer los procedimientos y metodologías para la elaboración de informes de auditoría a mega obras o en auditorías a proyectos de inversión en obras públicas.

GLOSARIO[4]

1. El concepto de **rendición de cuentas**, se refiere al marco constitucional y legal, y de presentación de informes, a la estructura organizativa, la estrategia, los procedimientos y las acciones que contribuyan a garantizar que:

- La CGR desarrolle sus obligaciones legales conforme a sus competencias de auditoría y presenten informes, en el marco de su presupuesto.
- La CGR evalúe y haga un seguimiento de su propia gestión así como del impacto de su función fiscalizadora.
- La CGR presente informes sobre la regularidad y la eficiencia en el uso de fondos públicos, incluso sobre sus propias acciones y actividades y el uso de los recursos de las EFS.
- El contralor general de la República, los miembros en las instituciones colegiadas y el personal de la CGR sean responsables de su actuación.

2. El concepto de **transparencia** se refiere a la información pública por la CGR de Panamá, de manera oportuna, fidedigna, clara y pertinente, sobre su situación, competencia, estrategia, actividades, gestión financiera, actuaciones y rendimiento. Además, incluye la obligación de informar sobre los resultados y conclusiones de las auditorías, y hacer accesible al público la información relativa a la CGR de Panamá.

3. **Pilares de la rendición de cuentas**. Para que el proceso de rendición de cuentas se garantice, es indispensable prevenir y corregir abusos de poder a través de 3 pilares. Estos son: la información, la justificación y el castigo. De esta forma se obliga al poder a abrirse a la

[4] Fuente: https://es.wikipedia.org/wiki/Rendici%C3%B3n_de_cuentas

inspección pública, a explicar sus actos y lo supedita a la amenaza de sanciones. En conjunto posibilitan un proceso abierto, transparente y recíproco entre el individuo y la autoridad. desempeño gubernamental.

a. Pilares de la rendición de cuentas

Esquema con base en la teoría de Andreas Schedler para la rendición de cuentas.

b. Información. Si consideramos el acceso a la información como un elemento vital para la rendición de cuentas, tanto el derecho a recibir información y la obligación correspondiente de divulgar todos los datos necesarios deben estar reconocidas y establecidas en el marco legal. De forma contraria, el actuar gubernamental es opaco y desarma al ciudadano ante cualquier abuso. Si se carece de información para conocer y evaluar elementos básicos como la utilización de recursos y la toma de decisiones, se carecerá también de toda evidencia para inculpar y exigir justicia en casos de corrupción. En el peor de los casos éstos no saldrán a la luz pública y triunfará la impunidad.

c. Justificación. Al construir el primer cimiento de este proceso, inmediatamente se presenta el requisito de justificar los actos que salieron a la luz pública. Este segundo pilar, engloba el derecho a recibir una explicación y el deber de justificar el ejercicio de poder. Debe explicarse de qué manera se contribuye al bienestar social y se persiguen las metas, para esto el gobierno debe garantizar un ambiente abierto donde pueda desarrollarse un diálogo crítico en el que los argumentos puedan ser aceptados o rechazados por ambas partes.

d. Castigo. Las sanciones son esenciales porque sin éstas la rendición de cuentas es débil e incapaz de acabar plenamente con los abusos de la autoridad. Algunas de las herramientas más comunes de castigo son la exposición pública y la remoción del cargo, aunque también pueden aplicarse multas y si es necesario el arresto. No se puede esperar una efectiva rendición de cuentas si sólo se cuenta con el voto o recomendaciones no vinculatorias para demostrar la inconformidad con el actuar deshonesto de los funcionarios. A menos que exista cierto castigo para abusos demostrados de autoridad, no hay Estado de derecho ni rendición de cuentas.

4. **La Rendición de Cuentas Vertical**. Mecanismo directo entre ciudadanos y órganos del gobierno. Involucra a dos o más actores vinculados por la cesión de un poder o mandato y se manifiesta a través de dos acciones: el voto de los ciudadanos y las denuncias de los medios de comunicación. Aunque es la rendición de cuentas con más dificultades políticas e ideológicas, es la más significativa en la teoría democrática.

5. **La Rendición de Cuentas Horizontal**. Se refiere a la rendición de cuentas entre órganos del Estado. No sólo los funcionarios electos rinden cuenta, también los funcionarios de carrera están obligados a justificar sus actos. La evaluación del desempeño de estos actores se lleva a cabo a través de cuerpos especializados y facultados legalmente para juzgar prácticas ajenas a la ética gubernamental. La rendición de cuentas horizontal es vital para mantener un control interno, pues implica que los agentes públicos deben evaluar el comportamiento de los agentes no electos popularmente y crear instrumentos para garantizar, junto a la rendición de cuentas vertical, el cumplimiento correcto de todos los funcionarios.

6. **La Rendición de Cuentas Diagonal**. Ésta implica la participación de la estructura vertical (ciudadanos) en mecanismos horizontales para que participen junto a los gobernantes en la evaluación y el castigo de actos corruptos. La rendición de cuentas diagonal es más que una acción desde fuera porque la sociedad participa directamente en el control interno del gobierno.

7. **La Rendición de Cuentas Transversal**. Se trata de una combinación de esfuerzos gubernamentales y la sociedad civil para vigilar el debido cumplimiento de las obligaciones de los funcionarios del Estado. Permite que organizaciones de la sociedad civil incluso puedan ejercer presión desde el exterior con la ayuda de otros países u organismos internacionales para que sus demandas sean llevadas a cabo.

8. **Mecanismo de la rendición de cuentas.** Sistema que permite desarrollar las rendiciones de cuentas, compuesto por:

a. Transparencia

El concepto de transparencia en el ámbito gubernamental se refiere a la existencia de sistemas que producen información confiable sobre las funciones, estructuras y presupuesto de las organizaciones públicas. Se trata fundamentalmente de datos respecto a su desempeño y la manera en que utilizan los recursos que el Estado les provee. Las instancias dedicadas a la transparencia deben asegurar la publicación regular de informes, su difusión y garantizar fácil acceso.

b. Opinión pública

Es la expresión social que se desarrolla en torno a algún hecho, situación, persona o virtualmente cualquier cosa de interés para la sociedad, ésta puede también manifestarse a favor o en contra de una mayor rendición de cuentas. Así pues, el peso de la opinión pública sobre la autoridad puede incentivar sobre ésta el ejercicio de la rendición de cuentas. Con ese fin, la sociedad tiene algunos mecanismos a su alcance para presionar la rendición de cuentas por parte de los funcionarios públicos, entre los cuales se tienen las iniciativas ciudadanas, las denuncias masivas y las movilizaciones sociales.

c. Fiscalización

Se entiende por fiscalización la acción por medio de la cual se evalúan y revisan las acciones del gobierno considerando su veracidad, razonabilidad y apego a la ley. La creación de órganos dedicados a la fiscalización es importante para identificar los abusos de poder y desvío de recursos sin la necesidad de una denuncia ciudadana o la intervención externa. Evaluar que la información otorgada gracias a la transparencia es fidedigna debe estar a cargo de fiscalías y auditorías especializadas legalmente facultadas para realizar esta tarea. En un proceso de fiscalización son órganos del poder público los que intervienen en el ciclo del control y de esta manera ejercen una competencia legal, no un derecho como en el caso de la ciudadanía. De modo que constituyen una de las condiciones esenciales para garantizar el buen manejo de las finanzas públicas y la eficacia de las decisiones adoptadas por la autoridad competente.

d. Legalidad

Los procedimientos legales claros son un requisito esencial para garantizar la rendición de cuentas. Este mecanismo necesita adjudicar responsabilidades

precisas a las autoridades, así como establecer las sanciones correspondientes en caso de incumplir con ellas. Un marco normativo efectivo combinado con un sistema de justicia transparente e imparcial, llevará a cabo procesos para prevenir, combatir y castigar la corrupción. El establecimiento constitucional de instrumentos como la reelección, la revocación de mandato y el juicio político es importante para llevar la rendición de cuentas hacia una mayor efectividad. La rendición de cuentas requiere de un marco normativo claro y eficiente y a su vez, los procesos deben ir de la mano de la vigilancia, la imparcialidad y la transparencia para el buen funcionamiento del gobierno.

e. Críticas

Como cualquier concepto político, la rendición de cuentas ha provocado debates y críticas tanto en la práctica como en la academia.

NAGPA 100

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

COMITÉ TÉCNICO

ERNESTO DE LEÓN
LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ A. CARRERA
JESUS GONZÁLEZ M.
ARIANA FERNÁNDEZ
OTMAN MONTEZA

NAGPA 100

Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público

ÍNDICE

Adaptación de la ISSAI 100 por la Contraloría General de la República de Panamá

INTRODUCCIÓN

PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LAS NAGPA

MARCO DE REFERENCIA PARA LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO
Mandato
La auditoría del sector público y sus objetivos
Tipos de auditoría del sector público

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO
Las tres partes
Asunto, criterios e información de la materia
Tipos de compromiso
Confianza y aseguramiento en la auditoría del sector público
- La necesidad de confianza y aseguramiento
- Formas de brindar aseguramiento
- Niveles de aseguramiento

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO
Requerimientos organizacionales
Principios generales
- Ética e independencia
- Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo
- Control de calidad
- Gestión y habilidades del equipo de auditoría
- Riesgo de auditoría
- Materialidad
- Documentación
- Comunicación

Principios relacionados con el proceso de auditoría
- Planeación de una auditoría
- Realización de una auditoría
- Elaboración de informes y seguimiento

Adaptación de la ISSAI 100 por la Contraloría General de la República de Panamá

La Contraloría General de la República, adoptó los Estándares Internacionales de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) a partir del 2 de enero de 2013 mediante el Decreto Núm.391-DINAG de 2012.

Considerando que se cuenta con su correspondiente versión en idioma español, la Contraloría General de la República (CGR) procede con la adaptación de este estándar.

El resultado de este proceso de adaptación es la norma NAGPA 100 Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, aplicable para la realización de auditorías en el sector gubernamental de la República de Panamá. La NAGPA 100 toma como referencia la ISSAI 100 aprobada en 2016.

El proceso de emisión consistió básicamente, en revisar la versión oficial en español de la ISSAI 100, adecuando la terminología a aquella empleada en el entorno propio de la fiscalización gubernamental nacional e incluyendo las referencias legales pertinentes, y conservando la estructura básica del documento de la ISSAI 100.

La aplicación de la NAGPA 100 facilita que las auditorías realizadas por la Contraloría General de la República, se adecuen al marco normativo internacional de la fiscalización pública.

INTRODUCCIÓN

1. Las normas y directrices profesionales son esenciales para la credibilidad, calidad y profesionalismo de la fiscalización del sector público. Las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (*ISSAI*, por sus siglas en inglés), desarrolladas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, por sus siglas en inglés) tienen por objetivo promover una auditoría independiente y eficaz por parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

2. Las NAGPA abarcan los requerimientos para la fiscalización del sector público a un nivel organizacional, mientras que a nivel de las auditorías individuales buscan apoyar a los miembros de la INTOSAI en el desarrollo de su propio enfoque profesional, de conformidad con sus mandatos, con las leyes y reglamentos nacionales.

3. Desde esta perspectiva, la CGR ha considerado contar con una base normativa actualizada, que contemple las Normas Internacionales, Directrices y Mejores Prácticas para fortalecer la transparencia, independencia y efectividad de la auditoría del sector gubernamental.

Para tal finalidad se inició con el proceso de identificación del marco normativo de las ISSAI que la INTOSAI tenía organizado en cuatro niveles, además de las INTOSAI-GOV, cuya distribución se presenta a continuación:

NIVEL	TÍTULO
1.	Principios Fundamentales.
2.	Requisitos Previos para el Funcionamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).
3.	Principios Fundamentales de Auditoría.
4.	Directrices de Auditoría.
Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV)	

4. Entrando en materia específica de las normas, los Principios Fundamentales de Auditoría ubicados en el Nivel 3, constituyen la parte medular del marco normativo de las ISSAI. Estos principios pueden utilizarse como base para establecer normas obligatorias en tres formas:

1. Para que las EFS puedan desarrollar normas,
2. Para la adopción de normas nacionales congruentes,
3. Para la adopción de directrices generales de auditoría como normas.

Vale anotar que las EFS pueden optar por compilar un documento normativo único, una serie de dichos documentos o bien una combinación de documentos normativos y otros rectores.

5. En el 2016 la INTOSAI aprobó el Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP, por sus siglas en inglés), con el que se reemplazará el marco normativo de las ISSAI u organización de los cuatro niveles.

El Marco INTOSAI de Pronunciamientos Profesionales (IFPP) representa el nuevo marco de anuncios o declaraciones formales y autorizadas de la comunidad de la INTOSAI, basado en la experiencia profesional de los miembros sobre asuntos relacionados con auditoría. Este marco ha desarrollado criterios de clasificación, estableciendo una clara distinción entre los Principios de la INTOSAI (INTOSAI-P), las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) y las Orientaciones de la INTOSAI (GUID).

6. La *NAGPA 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público,* proporciona información detallada sobre:

- el propósito y autoridad de las NAGPA,
- el marco de referencia para la auditoría del sector público,
- los elementos de la auditoría del sector público,
- los principios que deben aplicarse en la auditoría del sector público.

PROPÓSITO Y AUTORIDAD DE LAS NAGPA

7. La NAGPA 100 establece los principios fundamentales que se aplican a toda labor de auditoría del sector público, independientemente de su forma o contexto. Las NAGPA 200, 300 y 400 amplían y profundizan sobre los principios a aplicarse en el contexto de las auditorías financieras, de desempeño y de cumplimiento, respectivamente, mismos que deberán aplicarse de manera conjunta con los principios establecidos en la NAGPA 100. Estos principios de ninguna manera invalidan leyes, reglamentos o mandatos nacionales, tampoco impiden que la CGR lleve a cabo investigaciones, revisiones u otros trabajos que no estén específicamente cubiertos por las NAGPA existentes.

8. Los Principios Fundamentales de Auditoría del nivel 3, constituyen la parte medular del marco normativo de las NAGPA. Estos principios pueden utilizarse para establecer normas obligatorias en tres formas:

- como base para que las EFS puedan desarrollar normas,
- como base para la adopción de normas nacionales congruentes,
- como base para la adopción de las Directrices Generales de Auditoría como normas.

Las EFS pueden optar por compilar un documento normativo único, una serie de dichos documentos o bien una combinación de documentos normativos y otros rectores.

Las EFS deben declarar las normas que van a aplicar al realizar auditorías; dicha declaración deberá estar disponible para los usuarios de los informes de las EFS. Cuando las normas estén fundamentadas en diversas fuentes en conjunto, esto también deberá declararse. Se espera que las EFS incluyan dichas declaraciones como parte de sus informes de auditoría; sin embargo, también podrán utilizar medios de comunicación más generales.

9. Una EFS podrá declarar que las normas que ha desarrollado o adoptado están basadas o son consistentes con los Principios Fundamentales de Auditoría, sólo si dichas normas cumplen por completo con todos los principios relevantes.

Los informes de auditoría pueden incluir una referencia al hecho de que las normas utilizadas se han basado o son consistentes con las NAGPA relevantes para el trabajo de auditoría llevado a cabo. Dicha referencia se puede hacer declarando:

> *... Hemos realizado nuestra auditoría de conformidad con [normas], que están basadas en [o son consistentes con] los Principios Fundamentales de Auditoría.*

Para adoptar o desarrollar de manera adecuada las normas de auditoría con base en los Principios Fundamentales de Auditoría, es necesario que se comprenda el texto completo de dichos principios. Para lograr esto, puede ser útil consultar la guía correspondiente en las Directrices Generales de Auditoría.

10. Las EFS pueden decidir adoptar las Directrices Generales de Auditoría como sus normas rectoras. En tales casos, el auditor debe cumplir con todas las *ISSAIs* relevantes para la auditoría. La referencia a las *ISSAIs* aplicadas se puede hacer declarando:

> *... Hemos realizado nuestra(s) auditoría(s) de conformidad con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.*

Para mayor transparencia, la declaración puede especificar las ISSAIs o el rango de ellas que el auditor aplicó y consideró relevantes. Esto se puede hacer agregando la siguiente frase:

> *La(s) auditoría(s) se basó (basaron) en la(s) ISSAI xxx [número y nombre de la ISSAI o el rango de ellas].*

11. Las auditorías se pueden realizar de conformidad tanto con las Directrices Generales de Auditoría, como con normas de otras fuentes, siempre y cuando no haya contradicciones. En tales casos, se debe hacer referencia tanto a dichas normas como a las NAGPA.

MARCO DE REFERENCIA PARA LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

Mandato

12. Una EFS ejercerá su función de auditoría del sector público dentro de un arreglo constitucional específico y en virtud de su cargo y mandato, lo que le garantiza suficiente independencia y poder de discreción para llevar a cabo sus deberes. El mandato de una EFS puede definir sus responsabilidades generales en el campo de la auditoría del sector público, y proporcionar prescripciones adicionales relativas a las auditorías y otros trabajos a realizar.

13. Las EFS pueden tener mandato para llevar a cabo diferentes tipos de compromisos en cualquier asunto que sea de relevancia para las responsabilidades de la administración y de los encargados de la gestión y uso apropiado de los fondos y bienes públicos. El alcance o forma de estos compromisos y la elaboración de los informes correspondientes variarán de acuerdo con el mandato establecido para la EFS en cuestión.

14. En algunos países, la EFS es un tribunal compuesto por jueces, con autoridad sobre los encargados de la contabilidad del Estado y otros funcionarios quienes deben rendirle cuentas. En este caso existe una importante relación entre esta autoridad jurisdiccional y las características de la auditoría del sector público.

15. Una EFS puede tomar decisiones estratégicas para responder a los requerimientos de su mandato y a otros requisitos legislativos. Tales decisiones pueden incluir las normas de auditoría que se deben aplicar, los compromisos que se van a llevar a cabo y su orden de prioridad.

La auditoría del sector público y sus objetivos

16. El entorno de la auditoría del sector público es aquel en que las entidades, las personas y organismos que tengan a su cargo la custodia o el manejo de fondos o bienes del Estado, Municipios, Juntas Comunales, empresas estatales, entidades autónomas y semi-autónomas, en el país o en el extranjero, se responsabilizan sobre el uso de recursos provenientes de la tributación y otras fuentes, para la prestación de servicios a los ciudadanos y otros beneficiarios, los mismos deben rendir cuentas de su gestión y desempeño, así como del uso de los recursos, tanto a quienes se los proporcionan como a quienes dependen de los servicios prestados utilizando tales recursos.

La auditoría del sector público, de acuerdo a esta norma, ayuda a crear las condiciones adecuadas y a fortalecer la expectativa de que las entidades del sector público, servidores públicos y demás personas que administren y manejen fondos o bienes del Estado, desempeñarán sus funciones de manera eficaz, eficiente, ética y en concordancia con las leyes y reglamentos aplicables.

17. En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector

público es esencial, ya que proporciona a los órganos del estado, de supervisión, encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales.

18. Todas las auditorías del sector público parten de objetivos que pueden ser distintos, dependiendo del tipo de auditoría que se lleve a cabo. Sin embargo, todas las auditorías del sector público contribuyen a la buena gobernanza ya que:

- proporcionan a los usuarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas;
- mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública;
- fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;
- crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas.

Tipos de auditoría del sector público

19. Las auditorías del sector público se pueden clasificar en uno o más de tres tipos principales: auditorías de estados financieros, auditorías de cumplimiento, Auditorías de Desempeño y de tecnologías de la información. Los objetivos de una auditoría determinarán las normas que se deben aplicar.

Auditoría financiera – Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta en conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita al auditor expresar un dictamen acerca de si la información financiera está libre de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude o error.

Auditoría de Desempeño – Se enfoca en determinar si las intervenciones, programas e instituciones se desempeñan en conformidad con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen áreas de mejora. El desempeño se examina contra los criterios adecuados; por ende, conlleva el análisis de las causas de las desviaciones de estos criterios u otros problemas. Su objetivo es responder a preguntas clave de auditoría y proporcionar recomendaciones de mejora.

Auditoría de Cumplimiento – Se enfoca en determinar si un asunto en particular cumple con las regulaciones o autoridades identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo para evaluar si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significantes, con las regulaciones o autoridades que rigen a la entidad auditada. Estas autoridades pueden incluir reglas, leyes y reglamentos, resoluciones presupuestarias, políticas, códigos establecidos, términos acordados o los principios generales que rigen una administración financiera sana del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.

Auditoría de Tecnologías de la Información – En el marco normativo NAGPA, la Auditoría de TI se define como: "El examen profesional, objetivo, sistemático e independiente de las políticas, procedimientos, prácticas, controles, actividades, organización, procesos y operaciones establecidos por una entidad/proyecto/programa en la administración de sus recursos tecnológicos y de los sistemas de información implementados, con respecto al cumplimiento de sus objetivos, protección adecuada de su información y otros activos de TI, la efectividad de los controles establecidos para una gestión eficiente, eficaz y económica en materia de TI." Por lo tanto, la Auditoría de TI es un término amplio que se proyecta en las auditorías financieras, en las auditorías de cumplimiento y en las Auditorías de Desempeño. Cabe resaltar que pueden existir casos en que las auditorías de TI se destinen a evaluar solamente un determinado componente de TI.

La Contraloría General de la República también puede realizar auditorías combinadas, incorporando aspectos financieros, de desempeño, de cumplimiento y/o de tecnologías de la información.

20. La Contraloría General de la República puede llevar a cabo auditorías u otros trabajos sobre cualquier asunto relevante que se vincule con las responsabilidades de quienes administran y se encargan de la gobernanza y del uso adecuado de los recursos públicos, siempre que se encuentren dentro de las funciones que le otorga la constitución y la Ley.

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

21. Todas las auditorías del sector público cuentan con los mismos elementos básicos: el Auditor, la Parte Responsable, los Usuarios Previstos (las tres partes de la auditoría), los criterios para evaluar el asunto y la información resultante sobre la materia en cuestión. Estos elementos se pueden clasificar en dos diferentes tipos de compromisos de auditoría: compromisos de atestiguamiento certificación y de elaboración de informes directos.

Las tres partes

22. Las auditorías del sector público involucran al menos a tres partes diferentes: el auditor, una parte responsable y los usuarios previstos. La relación entre las partes se debe ver dentro del contexto de arreglos constitucionales específicos para cada tipo de auditoría.

- El auditor: en la auditoría del sector público, el papel del auditor está a cargo del Titular de la EFS y de las personas a las que se les delega la tarea de realizar las auditorías. La responsabilidad general de la auditoría del sector público se establece conforme el mandato de la EFS.

- La parte responsable: en la auditoría del sector público, las responsabilidades relevantes se determinan por acuerdo constitucional o legislativo. Las partes responsables pueden tener la responsabilidad sobre la información de la materia en cuestión, de la administración del asunto en cuestión o de la atención de las recomendaciones, y pueden ser individuos u organizaciones.

- Usuarios previstos: los individuos, organizaciones o áreas de las mismas para quienes el auditor elabora el informe de auditoría. Los usuarios previstos pueden ser órganos legislativos o de vigilancia/supervisión, con facultades de gobernanza o el público en general.

Asunto, criterios e información de la materia

23. La materia o asunto en cuestión: se refiere a la información, condición o actividad que se mide o se evalúa de acuerdo con ciertos criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría. Una materia o asunto en cuestión apropiado se puede identificar y evaluar o medir de manera consistente conforme a criterios, de modo que puede someterse a procedimientos para reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el dictamen o conclusión de la auditoría.

24. Los criterios son: los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar la materia o asunto en cuestión. Cada auditoría debe contar con criterios adecuados a las circunstancias de dicha auditoría. Para determinar la idoneidad de los criterios, el auditor considera su relevancia y comprensibilidad para los usuarios previstos, así como su integralidad, confiabilidad y objetividad (neutralidad, aceptación general y equivalencia con criterios utilizados en auditorías similares). Los criterios utilizados pueden depender de una serie de factores, incluyendo los objetivos y el tipo de auditoría. Los criterios pueden ser específicos o más generales, y se pueden obtener de diversas fuentes, incluyendo leyes, reglamentos, normas, principios precisos y mejores prácticas. Deben ponerse a disposición de los usuarios previstos para que puedan comprender la manera en que ha sido evaluada o medida la materia/asunto en cuestión.

25. La información de la materia en cuestión: se refiere al resultado de su evaluación o medición de acuerdo a los criterios. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características dependiendo del objetivo de la auditoría y el alcance de la misma.

Tipos de compromiso

26. Existen dos tipos de compromisos.

- Atestiguamiento o carta de aseveraciones: La parte responsable mide la materia/asunto en cuestión de acuerdo a los criterios y presenta la información de la materia, sobre la cual el auditor procede a reunir evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita expresar una conclusión.

- Elaboración de informes: El auditor es quien mide o evalúa la materia/asunto en cuestión de acuerdo con los criterios. El auditor selecciona la materia/asunto y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la importancia relativa. El resultado de la medición del asunto en cuestión, con base en los criterios, se presenta en el informe de auditoría en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen. La auditoría también puede proporcionar nueva información, análisis o una mejor comprensión del asunto.

27. Las auditorías financieras siempre son compromisos de atestiguamiento, ya que se basan en la información financiera presentada por la parte responsable. Las Auditorías de Desempeño normalmente son compromisos de elaboración de informes directos. Las auditorías de cumplimiento pueden ser compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos, o ambos al mismo tiempo. Lo siguiente constituye el asunto o la información de la materia, en los tres tipos de auditoría cubiertos por las *NAGPA.*

- *Auditoría financiera*: la materia en cuestión de una auditoría financiera es la situación financiera, los resultados financieros, los flujos de efectivo u otros elementos que se reconocen, se miden y se presentan en los estados financieros. La información de la materia en cuestión son los estados financieros.

- *Auditoría de Desempeño*: la materia en cuestión de una Auditoría de Desempeño se define por los objetivos y las preguntas de auditoría. La materia o asunto en cuestión pueden ser programas, entidades o fondos específicos, o ciertas actividades (con sus productos, resultados e impactos), situaciones existentes (incluyendo causas y consecuencias), así como información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. El auditor mide o evalúa el asunto o materia para evaluar hasta qué punto se ha cumplido o no con los criterios establecidos.

- *Auditoría de Cumplimiento*: la materia en cuestión de una Auditoría de Cumplimiento se define por el alcance de la auditoría. Pueden ser actividades, operaciones

financieras o información. Para los compromisos de atestiguamiento sobre cumplimiento, es más relevante enfocarse en la información de la materia en cuestión, la cual puede ser una declaración de cumplimiento de acuerdo con un marco establecido y estandarizado de elaboración de informes.

Confianza y aseguramiento en la auditoría del sector público

La necesidad de confianza y aseguramiento

28. Las auditorías proporcionan información con base en evidencia suficiente y apropiada, y los auditores deben llevar a cabo procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. El nivel de seguridad que proporciona al usuario previsto debe comunicarse de forma transparente. Sin embrago, debido a limitaciones inherentes, las auditorías nunca pueden dar una seguridad absoluta.

Formas de brindar aseguramiento

29. Dependiendo de la auditoría y de las necesidades de los usuarios, la seguridad se puede comunicar de dos formas:

- Mediante opiniones y conclusiones que explícitamente transmitan el nivel de seguridad. Esto se aplica a todos los compromisos de atestiguamiento y a ciertos compromisos de elaboración de informes directos.
- En algunos compromisos de elaboración de informes, el auditor no proporciona una declaración explícita de seguridad sobre la materia en cuestión. En tales casos, el auditor proporciona a los usuarios el nivel necesario de confianza ofreciendo una explicación explícita sobre la forma en que se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones de manera razonable y balanceada, y sobre la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios dieron como resultado una conclusión o recomendación general.

Niveles de aseguramiento

30. La seguridad puede ser razonable o limitada.

La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información de la materia en cuestión proporciona en una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables.

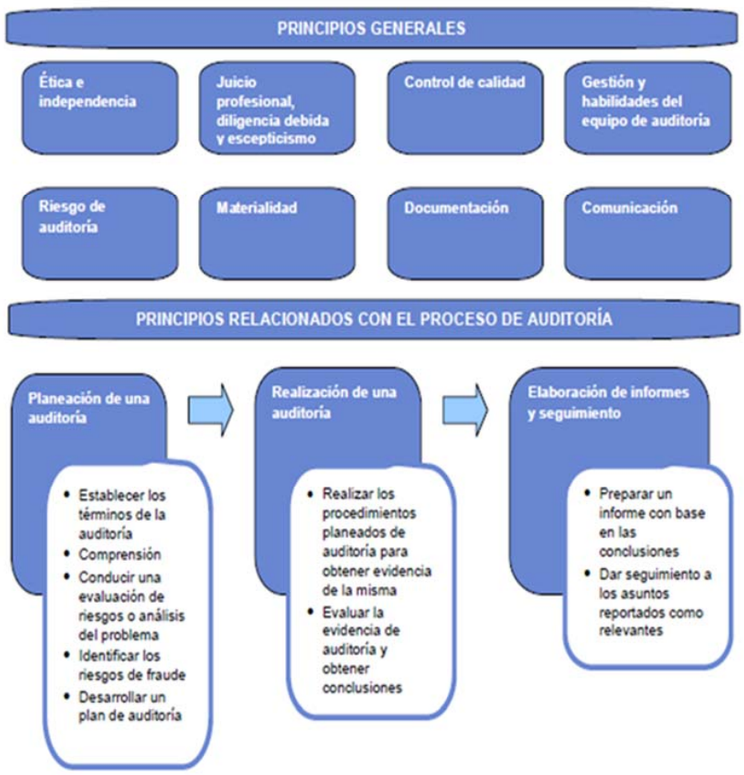
Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, con base en los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el asunto en cuestión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados en una auditoría de

seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DEL SECTOR PÚBLICO

31. Los principios que se detallan a continuación son fundamentales para la realización de una auditoría. La auditoría es un proceso acumulativo y reiterativo. Sin embargo, para fines de la presentación, los principios fundamentales se agrupan en principios relacionados con los requerimientos organizacionales de las EFS, principios generales que el auditor debe considerar antes de comenzar y en más de un punto durante la auditoría, y principios relacionados con pasos específicos en el proceso de auditoría.

Áreas cubiertas por los principios de la auditoría del sector público



Requerimientos organizacionales

32. La Contraloría General de la República debe establecer y mantener procedimientos adecuados de ética y control de calidad

Para tal finalidad, cuenta con un *Código de Ética y un Manual de Control de Calidad*, basados en las NAGPA 130 y 140 respectivamente, que aseguran que la Institución y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos éticos.

Principios generales

Ética e independencia

33. Los auditores deben cumplir con los requisitos éticos relevantes y ser independientes.

Los principios éticos deben estar presente en la conducta profesional del auditor y destacar que cada uno cumpla con ellos. Los auditores deben ser independientes, de modo que sus informes sean imparciales y vistos de esa manera por los usuarios previstos.

Juicio profesional, diligencia debida y escepticismo

34. Los auditores deben mantener una conducta profesional apropiada mediante la aplicación del escepticismo profesional, juicio profesional y la diligencia debida durante toda la auditoría

El escepticismo profesional significa mantener la distancia profesional y una actitud de alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos. El juicio profesional implica la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencias colectivas en el proceso de auditoría. Diligencia debida significa que el auditor debe planear y conducir las auditorías de manera diligente. Los auditores deben evitar cualquier conducta que pueda desacreditar su trabajo.

Control de calidad

35. Los auditores deben realizar la auditoría de acuerdo con las normas profesionales sobre control de calidad

Las políticas y procedimientos sobre control de calidad deben cumplir con las normas profesionales, con el objetivo de garantizar que las auditorías se lleven a cabo consistentemente a un alto nivel. Los procedimientos de control de calidad deben abarcar asuntos tales como la dirección, revisión y supervisión del proceso de auditoría y la necesidad de hacer consultas para tomar decisiones sobre asuntos difíciles o contenciosos.

Con el objetivo de cumplir con lo anterior, la Contraloría General de la República cuenta con su Manual de Control de Calidad, y los Manuales y Guías de Auditoría.

Gestión y habilidades del equipo de auditoría

36. Los auditores deben poseer las competencias profesionales a través de un desarrollo profesional continuo.

Las personas que conformen el equipo de auditoría deben poseer en conjunto el conocimiento, las habilidades y la experiencia necesarios para completar la auditoría con éxito. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en el tipo de auditoría que se va a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicables, conocer las operaciones de la entidad, y tener la capacidad y experiencia necesarias para ejercer el juicio profesional. En todas las auditorías es común la necesidad de contratar personal calificado, ofrecer oportunidades de desarrollo y capacitación al personal, elaborar manuales y otras guías e instrucciones relacionadas con la conducción de las auditorías, y asignar suficientes recursos para la auditoría. Los auditores deben mantener su competencia profesional a través de un continuo desarrollo profesional.

Cuando sea relevante o necesario, el auditor puede utilizar el trabajo de auditores internos, de otros auditores o de expertos.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles. En tales casos, se puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas o para otros propósitos.

Riesgo de auditoría

37. **Los auditores deben gestionar el riesgo de auditoría, a fin de que el informe que se proporcione no sea inapropiado bajo las circunstancias de la auditoría**

El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado. El auditor lleva a cabo los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que una auditoría nunca podrá proporcionar una certeza absoluta sobre la condición de la materia o asunto en cuestión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo dadas las circunstancias de la auditoría. La auditoría también puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada proporciona un nivel de seguridad tal que, conforme al juicio profesional del auditor, será significativo para los usuarios previstos.

Materialidad

38. Los auditores deben considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría

La materialidad es relevante en todas las auditorías. Un asunto se puede juzgar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de él influya en las decisiones de los usuarios previstos. Determinar la materialidad es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante por su propia naturaleza. Un asunto también puede ser importante debido al contexto dentro del cual ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría, así como la evaluación de los resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir las preocupaciones de las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

Documentación

39. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas

La documentación de auditoría debe incluir una estrategia y un plan de auditoría. Debe registrar los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, y sustentar los resultados comunicados de la auditoría. La documentación debe elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, los tiempos de ejecución, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida en apoyo a las conclusiones y recomendaciones de auditoría, el razonamiento detrás de todos los asuntos significativos que requirieron del ejercicio del juicio profesional, y las conclusiones relacionadas.

Comunicación

40. Los auditores deben establecer una comunicación eficaz durante todo el proceso de la auditoría

Es esencial mantener informada a la entidad auditada sobre todos los asuntos relacionados con la auditoría. Esto es clave para el desarrollo de una relación de trabajo constructiva. La comunicación debe incluir la obtención de información relevante para la auditoría y la provisión a la administración y a los encargados de la gobernanza de observaciones y resultados oportunos durante todo el compromiso.

Principios relacionados con el proceso de auditoría

Planeación de una auditoría

41. Los auditores deben asegurarse que se cumpla con el mandato de la auditoría

Las auditorías pueden ser requeridas por ley, solicitadas por los tres órganos del estado, iniciadas de oficio o por la ciudadanía. En todos los casos, el auditor, la dirección de la entidad auditada, los encargados de la gobernanza y otras partes, según sea el caso, deben coordinar la logística necesaria para el buen desarrollo de la auditoría.

42. Los auditores deben tener una comprensión clara de la naturaleza de la entidad/programa que se va a auditar

Esto incluye el conocimiento del ente o área a examinar y su naturaleza jurídica, conocimiento de las principales actividades, operaciones, instalaciones, metas u objetivos a cumplir, identificación de las principales políticas y prácticas contables, administrativas y de operación, determinación del grado de confiabilidad de la información financiera, administrativa y de operación, comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia del sistema de información computarizado, así como la organización y responsabilidades de las unidades financieras, administrativas y de auditoría interna.

El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción regular con la administración, con los encargados de la gobernanza y con otras partes interesadas. Esto puede significar el consultar a expertos y examinar documentos (incluyendo estudios previos y otras fuentes) para lograr una amplia comprensión del asunto que se va a auditar y de su contexto.

43. Los auditores deben conducir una evaluación de riesgos o un análisis del problema y revisar esto tanto como sea necesario para dar respuesta a los resultados de la auditoría

La naturaleza de los riesgos identificados variará de acuerdo con el objetivo de auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o representaciones erróneas que pudieran ocurrir en relación con la materia/asunto en cuestión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos. Esto se puede lograr mediante procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad o el programa y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo la implementación y diseño de los controles internos para enfrentarlos. En un análisis del problema, el auditor debe considerar los indicios reales de problemas o de desviaciones de lo que debería ser o esperarse. Este proceso incluye el examinar varios indicios del problema con el fin de definir los objetivos de la auditoría. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría deben considerarse durante todo el proceso de la auditoría.

44. Los auditores deben identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de auditoría

Los auditores deben hacer averiguaciones y realizar procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría. Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alertas ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

45. Los auditores deben planear su trabajo para garantizar que la auditoría se conduzca de manera eficaz y eficiente

La planeación de una auditoría específica incluye aspectos estratégicos y operativos.

Estratégicamente, la planeación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con la materia y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo, y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y alcance de los procedimientos que se usarán para reunir la evidencia de auditoría. La auditoría debe planearse para reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Operacionalmente, la planeación implica establecer un cronograma para la auditoría y definir la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría. Durante la planeación, los auditores deben asignar a los miembros de su equipo de manera apropiada e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en la materia.

La planeación de auditoría debe ser sensible y reaccionar ante los cambios significativos en las circunstancias y condiciones. Es un proceso reiterativo que tiene lugar durante toda la auditoría. La información importante puede incluir el asunto, el alcance y los objetivos de la auditoría, el acceso a los datos, el informe que resultará de la auditoría, el proceso de auditoría, los contactos, así como las funciones y responsabilidades de las diferentes partes relacionadas en el compromiso.

Realización de una auditoría

46. Los auditores deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría, asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad, así como las disposiciones que en materia de práctica de prueba establecen la Constitución y la Ley

Las decisiones del auditor en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá. La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema.

La evidencia de auditoría consiste en cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia/asunto en cuestión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma electrónica con gente externa, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos hechos por la entidad auditada. Los métodos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, repetición, procedimientos analíticos y/u otras técnicas de investigación. La evidencia debe ser tanto suficiente (en cantidad que los satisfaga en la prueba) para persuadir a una persona

conocedora de que los resultados son razonables, como apropiada (en calidad) – es decir, relevante, válida y confiable. La evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, justa y equilibrada. Los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez.

Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos respecto a la confidencialidad.

47. Los auditores deben evaluar la evidencia de auditoría y sacar conclusiones

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor revisará la documentación de la auditoría con el fin de determinar si el asunto ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada, y determinará si es necesario realizar procedimientos adicionales.

El auditor deberá evaluar la evidencia de auditoría con el objetivo de obtener resultados/hallazgos. Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Con base en los resultados o hallazgos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto o sobre la información de la materia, en caso de detectarse irregularidades que afecten patrimonio público, se deberá comunicar a la instancia respectiva para que proceda con la investigación.

Elaboración de informes y seguimiento

48. Los auditores deben preparar un informe con base en las conclusiones alcanzadas

El proceso de auditoría incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados de auditoría a las partes interesadas, a otros responsables de la gobernanza y al público en general. El propósito también es facilitar las acciones de seguimiento y de naturaleza correctiva.

Los informes deben ser fáciles de comprender, estar libres de vaguedades o ambigüedades y ser completos. Deben ser justos y objetivos, incluir solamente información que esté sustentada por evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y garantizar que los hallazgos se pongan en perspectiva y dentro de contexto.

La forma y el contenido de un informe dependerán de la naturaleza de la auditoría, los usuarios previstos, las normas aplicables y los requerimientos legales. La Contraloría General de la República especificará el diseño o redacción de los informes, los cuales pueden realizarse de forma breve o extensa.

Dictamen

Cuando se utiliza un dictamen de auditoría para transmitir el nivel de seguridad, el dictamen debe estar en un formato estandarizado. El dictamen puede ser no modificado o modificado.

Un dictamen no modificado o limpio, se utiliza cuando se ha obtenido una seguridad limitada o razonable. Un dictamen modificado puede ser:

- *Calificada (o con salvedad)* – cuando el auditor está en desacuerdo o no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de ciertos elementos de la materia en cuestión, los cuales son o podrían ser importantes pero no generalizados;

- *Adversa* – cuando el auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que las desviaciones o las representaciones erróneas, sean individuales o en conjunto, son tanto importantes como generalizadas;

- *Abstención de opinión* – cuando el auditor es incapaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada debido a una incertidumbre o limitación en el alcance, lo que es tanto significante como generalizado.

Cuando el dictamen es modificado, las razones deben ponerse en perspectiva explicando claramente, con referencia a los criterios aplicables, la naturaleza y magnitud de la modificación. Dependiendo del tipo de auditoría, también pueden incluirse en el informe tanto las recomendaciones para emprender acciones correctivas, como las que contribuyan a cualquier deficiencia detectada en los controles internos.

Seguimiento

La Contraloría General de la República tiene un papel de supervisión respecto a la acción que adopte la parte responsable en respuesta a las cuestiones planteadas en un informe de auditoría. El seguimiento se enfoca en saber si la entidad auditada ha enfrentado de manera adecuada las cuestiones que surgieron, incluyendo implicaciones más amplias. Si existen acciones insuficientes o insatisfactorias por parte de la entidad auditada, la Contraloría General de la República podría elaborar un nuevo informe.

NAGPA 130

CÓDIGO DE ÉTICA

COMITÉ DE ACTUALIZACIÓN DEL CÓDIGO DE ÉTICA

ERIC E. PÉREZ M.

CÉSAR A. CRESPO G.

EUCLIDES GONZÁLEZ G.

NAGPA 130
Código de Ética

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

A. Enfoque General sobre el Comportamiento Ético

B. Responsabilidades Generales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

C. Valores Éticos Esenciales

1. Integridad

2. Independencia y Objetividad

3. Competencia

4. Comportamiento Profesional

5. Confidencialidad y Transparencia

INTRODUCCIÓN

1. La Contraloría General de la República de Panamá generará altas expectativas y debe ganarse la confianza de las partes interesadas externas (ciudadanos, órganos legislativos y ejecutivos, auditados y otros). Por lo tanto, tiene que actuar como organización modelo e inspirar confianza y credibilidad. Dado que el comportamiento ético es un componente clave en el establecimiento y el mantenimiento de la confianza y la reputación necesaria, un código de ética es un requisito esencial para el funcionamiento de la Contraloría General de la República.

2. El Código de Ética de la INTOSAI (en adelante el Código) tiene la intención de proporcionarle a la Contraloría General de la República y al servidor público que trabaja en ella un conjunto de valores y principios que sirvan como fundamento para su actuar. Además, reconociendo el entorno específico de la auditoría del sector público (que a menudo es diferente de la auditoría del sector privado), entrega orientación adicional sobre cómo integrar esos valores en el trabajo diario y en las situaciones particulares de la Contraloría General.

3. El Código está dirigido a todos aquéllos que trabajan para o a nombre de la Contraloría General. Esto incluye al titular de la Contraloría General, sus miembros en el caso de los modelos colegiados, la dirección ejecutiva y todas las personas empleadas directamente por o contratados para realizar negocios en nombre de la Contraloría General. El Código se aplica también a quienes participan de la estructura de gobierno de la Contraloría General. Todos estos individuos, en lo sucesivo denominados como servidor público de la Contraloría General, deben adherirse a los valores establecidos en su actividad profesional y si corresponde, en su vida privada.

4. El comportamiento ético del servidor público de la Contraloría General se ve influido por el entorno en el que trabajan. En concordancia con esto, el Código aborda las responsabilidades de la Contraloría General en la promoción y la protección de la ética y los valores éticos en todos los aspectos de la organización y sus actividades.

5. El Código comprende un enfoque general sobre el comportamiento ético, una descripción de las responsabilidades generales de la Contraloría General y los cinco valores esenciales que guían la conducta ética.

Las descripciones de las responsabilidades generales de la Contraloría General y de los valores incluyen:

a. Los requisitos que deben cumplir la Contraloría General y los servidores públicos;

b. Una guía de aplicación para ayudar a la Contraloría General y a sus servidores públicos a cumplir con los requisitos – esto incluye una definición de los requisitos, conceptos subyacentes, procedimientos sugeridos para la implementación de los requisitos y ejemplos de buenas prácticas.

6. Ningún código puede abordar todas las circunstancias éticas que surgirán en la práctica. En consecuencia, el código está escrito a nivel de principios. La Contraloría General y su personal deben aplicar su juicio profesional en las circunstancias a las que se enfrentan y seguir los lineamientos pertinentes establecidos en el presente Código.

7. Para satisfacer la diversidad de los sistemas culturales, legales y sociales (como las normas específicas aplicables a la Contraloría General de carácter judicial), se insta a la Contraloría General a desarrollar o adoptar un código de ética y un sistema de control de ética apropiado para ponerlo en práctica. Este Código constituye la base para el código de cada EFS, que debe ser al menos tan estricto como el Código de la INTOSAI.

A. Enfoque General sobre el Comportamiento Ético

Valores éticos esenciales

8. Para los efectos de este Código:

(a) Los valores éticos definen lo que es importante y, por lo tanto, deben impulsar las decisiones de la Contraloría General y del servidor público de la Entidad.

(b) Los principios éticos guían la manera en cómo deben llevarse a cabo estos valores en la práctica y, por lo tanto, lo que debe ser el comportamiento adecuado.

9. Este Código está basado en cinco valores fundamentales. Estos valores y los respectivos principios rectores, se resumen a continuación:

(a) Integridad - actuar con honestidad, de forma confiable, de buena fe y a favor del interés público;

(b) Independencia y objetividad - estar libre de influencias o circunstancias que comprometan o puedan ser vistas como que comprometen el juicio profesional, y actuar de manera imparcial y objetiva;

(c) Competencia - adquirir y mantener conocimientos y habilidades apropiadas para el rol, actuar de conformidad con las normas aplicables y con el debido cuidado;

(d) Comportamiento profesional - cumplir con las leyes, regulaciones y convenciones, y evitar cualquier conducta que pueda desacreditar a la EFS;

(e) Confidencialidad y Transparencia - proteger la información en forma adecuada, equilibrando este actuar con la necesidad de transparencia y rendición de cuentas.

Riesgos y controles

10. Los riesgos (a menudo denominados también como "amenazas" o "vulnerabilidades") de incumplimiento de los valores anteriores pueden estar influenciados por una serie de factores de riesgo. Estos incluyen, a modo de ejemplo, los siguientes:

(a) Influencia política y presión externa de entidades auditadas u otras partes;

(b) Intereses personales;

(c) Sesgo inapropiado basado en decisiones previas de la Contraloría General o de su personal;

(d) Promoción de los intereses de las entidades auditadas u otras partes;

(e) Relaciones o vínculos cercanos. Estos riesgos pueden ser reales o percibidos.

11. Cuando se identifican los riesgos que amenazan a cualquiera de los cinco valores fundamentales, se realiza una evaluación de la importancia de este tipo de amenazas y es necesario poner en marcha los controles adecuados (a menudo denominados también como "salvaguardias") para reducir el riesgo de un comportamiento poco ético hasta un nivel aceptable. Estos controles pueden ser definidos en la legislación, normas reglamentarias o por la Entidad.

B. Responsabilidades Generales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores

12. Requisitos

(a) La Contraloría General adoptará y aplicará un código de ética en consonancia con esta norma y lo hará público.

(b) La Contraloría General debe enfatizar la importancia de la ética y promover una cultura ética en la organización.

(c) La Dirección Superior de la Contraloría General deberá establecer las pautas a nivel superior a través de sus acciones y ejemplo, actuando de manera compatible con los valores éticos.

(d) La Contraloría General deberá exigirle a todo el personal el compromiso de tener siempre una conducta coherente con los valores y principios expresados en el código de ética, y proporcionará orientación y apoyo para facilitar su comprensión. La Contraloría General deberá exigir que cualquiera de las partes que contrate para realizar un trabajo a nombre suyo se comprometa con los requisitos éticos de la Entidad.

(e) La Contraloría General deberá implementar un sistema de control de la ética para identificar y analizar los riesgos de incumplimiento, para mitigarlos, para apoyar el

comportamiento ético y para hacer frente a cualquier incumplimiento de los valores éticos, incluyendo la protección de las personas que denuncian presuntas irregularidades.

(f) La Contraloría General deberá establecer procedimientos para abordar los conflictos que sean identificados entre sus requisitos éticos y las normas de los colegios profesionales de los que el servidor público de la entidad podría ser miembro.

Guía de aplicación

13. Para promover y velar por la ética en todos los aspectos de la organización y sus actividades, la Contraloría deberá implementar un sistema de control de la ética que incluya estrategias, políticas y procedimientos específicos apropiados para guiar, dirigir y controlar el comportamiento ético. Este sistema de control de la ética puede ser diseñado como un conjunto separado de controles o integrado dentro del sistema general de control interno de la Entidad.

14. Los principales componentes del sistema de control de la ética son: código de ética, la dirección y las pautas en el nivel superior, orientación ética, gestión y seguimiento ético.

Código de Ética

15. Un código de ética o un código de conducta establece valores y principios éticos y la forma en que la Contraloría General espera que su personal se comporte, por tanto orienta el comportamiento individual. Es esencial que el Código de Ética de la Contraloría General apoye un entorno propicio para un comportamiento coherente con los valores y principios expresados en esta norma. Esto incluye promover un entendimiento de que el cumplimiento del Código de Ética significa seguir el espíritu y no sólo la letra del código.

16. La Contraloría General establecerá su código, y las políticas y procedimientos de acuerdo con su cultura y los sistemas legales y sociales. El nivel de detalle del código está determinado por el contexto y la cultura organizacional. El Código de Ética de la Contraloría General puede estar en una variedad de formas o formatos. Los elementos a tener en cuenta son: declaraciones acerca de los valores que guían la conducta, descripciones de los comportamientos esperados asociados, ejemplos concretos de dilemas éticos y situaciones sensibles, resolución de conflictos éticos, procedimientos de denuncia de irregularidades y medidas o acciones de resguardo para hacer frente a la mala conducta.

17. El servidor público de la Contraloría General está más propenso a seguir el código si éste se ha desarrollado de manera inclusiva y transparente.

Liderazgo

18. La construcción de una cultura ética en la Contraloría General comienza con su dirección. Los líderes demuestran las pautas a nivel superior:

(A) Estableciendo a la ética como una prioridad explícita;

(B) Reforzando esta prioridad mediante mensajes claros, consistentes y regulares;

(C) Implementando estrategias, políticas y procedimientos para promover la ética;

(D) Dando el ejemplo;

(E) Manteniendo un alto nivel de profesionalismo, responsabilidad y transparencia en la toma de decisiones;

(F) Fomentando un entorno de aprendizaje abierto y mutuo, donde las preguntas difíciles y sensibles pueden plantearse y discutirse;

(G) Proporcionando un entorno en el que el servidor público experimente un trato equitativo que propicie las buenas relaciones entre los colegas;

(H) Reconociendo el buen comportamiento ético, al tiempo que se aborde la mala conducta;

(I) Asegurando que la ética, las políticas y los procedimientos se apliquen sistemáticamente y de manera justa.

Orientación ética

19. La comunicación clara es necesaria para aumentar el conocimiento y la comprensión del servidor público de la Contraloría General sobre el Código de Ética. Esto puede incluir educar al personal en la promoción de los valores de la Contraloría General y abordar los dilemas éticos, ofreciendo talleres y formación, el compromiso de la dirección, y la difusión de temas de ética y buenas prácticas.

20. Aunque el comportamiento ético es principalmente responsabilidad del servidor público de la Contraloría General, las EFS pueden apoyarlo mediante la asignación de responsabilidades a los asesores de ética (que en algunos casos operan como comités de ética, coordinadores de integridad, oficiales de ética o asesores) para dar asesoramiento sobre asuntos específicos. La confidencialidad y un debido proceso definido son elementos críticos para el uso efectivo de esta asistencia.

Gestión y supervisión de la ética

21. Para reforzar los valores es esencial la incorporación de la ética en la gestión diaria. Esto comprende el reconocimiento de la ética como criterio de selección del servidor público, evaluación del desempeño y desarrollo profesional. También implica reconocer el buen comportamiento ético y la aplicación de salvaguardias a los riesgos específicos, como aquéllos derivados de conflictos de intereses o asuntos de confidencialidad.

22. Los controles de supervisión ayudarán a la Contraloría General a mitigar los riesgos de la ética.

La Contraloría General puede aplicar los siguientes controles de supervisión:

a) Mantener registros para hacer seguimiento de los intereses, regalos y hospitalidad;

b) Realizar autoevaluaciones, revisiones internas y externas que puedan ser utilizadas con regularidad, como herramientas de supervisión, como una manera de identificar y analizar las vulnerabilidades y recomendar medidas para mejorar la gestión de la ética, y/o como una rutina para garantizar la rendición de cuentas.

Las evaluaciones tendrán que tener en cuenta que muchos de los requisitos éticos se refieren a los controles leves, que requieren el uso de métodos específicos de evaluación adecuados. Las herramientas disponibles para estas evaluaciones incluyen IntoSAINT[1], directrices de revisión por pares, encuestas, entrevistas y cuestionarios de retroalimentación;

c) Establecer e implementar políticas sobre la mala conducta ética y la denuncia de irregularidades – éstas incluyen procedimientos para reportar los casos de mala conducta y para la oportuna y adecuada respuesta, investigación y sanción.

23. La información obtenida de los procedimientos antes mencionados se puede utilizar para evaluar, actualizar y mejorar las políticas de ética en forma periódica. La Contraloría General podrá informar a las partes interesadas pertinentes acerca de estas evaluaciones (por ejemplo, en su informe anual de desempeño).

[1] IntoSAINT es un instrumento especializado de autoevaluación para que miembros de la INTOSAI evalúen vulnerabilidades y controles de integridad.

C. Valores Éticos Esenciales

1. Integridad

24. Requisitos a nivel de la Contraloría General

(a) La Contraloría General deberá enfatizar, demostrar, apoyar y promover la integridad.

(b) La Contraloría General deberá garantizar que el ambiente interno sea propicio para que el servidor público plantee las infracciones a la ética.

(c) La Contraloría General deberá responder a las infracciones a la integridad en el momento oportuno y adecuado.

25. Requisitos a nivel del servidor público de la Contraloría General

(a) La dirección/jefaturas de la Contraloría General deben dar el ejemplo.

(b) El servidor público de la Contraloría General deberá dar un buen ejemplo mediante un actuar honesto, fiable, de buena fe y en el interés público. En el curso de su trabajo, deberán ser dignos de confianza. Deberán ajustarse a las políticas y normas establecidas por la organización.

(c) El servidor público de la Contraloría General cuidará de ejercer las responsabilidades y usar de las potestades, la información y los recursos a su disposición únicamente en beneficio del interés público. No podrán utilizar su posición para obtener favores o beneficios personales para ellos o para terceros.

(d) El servidor público de la Contraloría General deberá estar al tanto de las vulnerabilidades de integridad y de enfoques para mitigarlos y actuará en consecuencia.

Guía de aplicación

Guía de aplicación a nivel de la Contraloría General

26. Para promover la integridad, la Contraloría General deber implementar y mantener un sistema de control de la ética, esto es, un conjunto equilibrado de medidas y controles. La sección "Responsabilidades Generales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores" de esta norma, describe los principales componentes que son pertinentes para la EFS a nivel organizacional.

Guía de aplicación a nivel del servidor público de la Entidad

27. Con el fin de mantener la confianza pública se espera que el personal de la EFS actúe de manera irreprochable, no participando en ninguna actividad inapropiada.

Vulnerabilidades en materia de integridad

28. A nivel individual, el personal necesita estar alerta ante circunstancias que puedan exponerlos a las vulnerabilidades de integridad relacionados con el trabajo de la entidad y con el entorno del sector público y evitarlas o divulgarlas según proceda. Estas circunstancias podrán referirse a:

(a) Intereses o relaciones personales, financieras o de otro tipo que entren en conflicto con los intereses de la Contraloría General;

(b) Aceptación de regalos o incentivos económicos;

(c) Abuso de poder en beneficio personal;

(d) Participación en actividades políticas, en grupos de presión, cabildeo (lobby), etc.;

(e) Acceso a información sensible y/o confidencial;

(f) Acceso y uso de recursos valiosos de la Contraloría General.

29. Las circunstancias relacionadas con la vida privada del servidor público de la Contraloría General también pueden poner en peligro su integridad, como ocurre por ejemplo con su propia situación financiera o sus relaciones personales.

Responsabilidades del servidor público encargado de los temas de integridad en la Contraloría General

30. El servidor público necesita conocer el contenido de las políticas, reglamentos y normas de la Contraloría General relacionadas con la integridad y son responsables de apoyarlas y cumplir con ellas. El cumplimiento de las políticas, reglamentos y normas no es sólo un proceso formal, sino que también tiene en cuenta el objetivo de estas políticas, reglamentos y normas.

31. El servidor público necesita saber a quién consultar sobre asuntos relacionados con integridad, ya sea para asesorarse o para informar inquietudes o sospechas de violaciones de integridad.

32. Para garantizar que la integridad de los controles se mantenga actualizada, es importante que la dirección y el servidor público participe en formación, reuniones y eventos regulares para promover una cultura de integridad y aprender sobre nuevos riesgos y casos específicos.

33. Si el personal siente que existen deficiencias en el control de integridad dentro de la Entidad, ellos deberán informar a los asesores de ética o a la dirección.

2. Independencia y objetividad

34. Requisitos a nivel de EFS

(a) La Contraloría General deberá ser independiente en lo que atañe a su condición, mandato, presentación de informes y autonomía de gestión. La Contraloría General deberá tener plena discreción en el desempeño de sus funciones. Esta independencia estará estipulada por un marco constitucional, legal y reglamentario adecuado y eficaz. La Contraloría General adoptará políticas para su funcionamiento independiente y objetivo.

(b) La Contraloría General deberá establecer un marco que permita la identificación de amenazas significativas a la independencia y la objetividad, y la aplicación de controles para mitigarlas, así como proporcionar orientación y dirección para el personal en este sentido.

(c) La Contraloría General deberá adoptar políticas para asegurar que el servidor público de auditoría, sobre todo a nivel superior, no desarrolle relaciones con entidades auditadas que pueden poner en riesgo su independencia u objetividad.

(d) La Contraloría General no proporcionará asesoría u otros servicios distintos de la auditoría a una entidad auditada cuando dichos servicios importen responsabilidades de gestión, salvo cuando así lo faculte la ley.

35. Requisitos a nivel del servidor público de la EFS

(a) El servidor público de la Contraloría General deberá estar libre de impedimentos que afecten su independencia y objetividad, ya sea real o aparente, que resulten de sesgo político, participación en la gestión, auto-revisión, interés financiero o personal, o relaciones con otros o la indebida influencia de aquéllos. Para este propósito el servidor público de la Contraloría General de la República deberá:

i. Mantener independencia de la influencia política y estar libre de sesgo político;

ii. No estar involucrados en la toma de decisiones del ente auditado;

iii. No auditar el propio trabajo;

iv. Evitar auditar entidades en las que se hubiere sido empleado recientemente, sin las salvaguardias adecuadas;

v. Evitar circunstancias en las que los intereses personales puedan afectar la toma de decisiones;

vi. Evitar circunstancias en donde las relaciones con la dirección o el personal de la entidad auditada u otras, puedan afectar la toma de decisiones;

vii. Rechazar regalos, donaciones o trato preferencial que puedan perjudicar la independencia u objetividad.

(b) El servidor público de la Contraloría General deberá identificar posibles amenazas y situaciones en las que su independencia u objetividad pueda verse afectada.

(c) El servidor público de la Contraloría General deberá informar a la dirección sobre relaciones preexistentes relevantes y situaciones que puedan representar un riesgo a la independencia u objetividad.

Guía de aplicación

36. El concepto de independencia comprende la independencia de hecho y la independencia en apariencia. La independencia de hecho dice relación con aquella situación en la que los individuos son capaces de realizar actividades sin verse afectados por relaciones que puedan influir o comprometer su buen criterio profesional, permitiéndoles actuar con integridad y ejercer sus funciones con objetividad y escepticismo profesional.[2] La independencia en apariencia es la ausencia de circunstancias que harían que un tercero razonable e informado, teniendo conocimiento de información pertinente, dude en forma razonable de la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de los servidores públicos de la Contraloría General, o llegue a la conclusión de que está/n comprometido/s.

37. La objetividad es una actitud mental que permite a los individuos ser capaces de actuar de modo imparcial y objetivo, presentar o evaluar las cosas sobre la base de hechos y no basados en sentimientos o intereses propios, y sin estar subordinados al juicio de terceros.

Guía de aplicación a nivel de la Contraloría General

38. Los principios básicos de la independencia de una Entidad se describen en la ISSAI 10.

39. Como parte importante del sistema de control de la ética mencionado en la sección "Responsabilidades Generales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores" de esta norma, la Contraloría General es responsable de la implementación de controles relacionados con la independencia y la objetividad, tales como:

(a) Declaraciones de intereses y conflictos de intereses para ayudar a identificar y mitigar las amenazas a la independencia;

(b) Medidas para ayudar a que el servidor público de alto nivel supervise y revise el trabajo de acuerdo a criterios profesionales diseñados para excluir influencias externas que podrían tener impacto sobre la Entidad y la independencia u objetividad del personal;

(c) Disposiciones sobre cómo actuar en caso que la Contraloría tenga la obligación de proporcionar servicios distintos a los de la auditoría a una entidad auditada o respecto de las áreas auditadas, como la contratación pública;

---

[2] Nota del traductor: actitud de cuestionamiento, estar alerta a las condiciones que indiquen posibles errores o fraudes, así como una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.

(d) Políticas y procedimientos para abordar las amenazas, tales como remover del equipo de auditoría a una persona que presente un conflicto de interés o revisar las opiniones o juicios importantes emitidos por esa persona mientras estaba en el equipo;

(e) Políticas y procedimientos para identificar y abordar situaciones en las que un servidor público de auditoría haya sido recientemente empleado de la entidad auditada o haya auditado la misma materia como funcionario de una organización diferente;

(f) Políticas para la rotación periódica del servidor público o medidas equivalentes donde la rotación no sea factible;

(g) Facilitar un entorno en donde el juicio profesional objetivo no se vea afectado por el trabajo previo realizado por la Contraloría General.

40. De conformidad con su mandato la Contraloría General podría ser incapaz de negarse a participar o continuar con una auditoría. Si no hay controles efectivos para eliminar o reducir una amenaza a la independencia u objetividad a un nivel aceptable, la dirección de la Contraloría General debería considerar informar la existencia de esta amenaza.

Guía de aplicación a nivel del servidor público de la Entidad

41. A continuación se describen situaciones comunes en las que pueden aparecer amenazas a la independencia y la objetividad.

42. Los funcionarios deben estar conscientes de que la importancia de estas amenazas necesita ser evaluadas caso a caso. La decisión debe ser tomada de acuerdo con el contexto organizacional, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de cada caso, las posibles consecuencias y garantizando la coherencia con los valores y principios que están en juego.

Neutralidad política

43. Sin perjuicio de las salvaguardias organizacionales para reducir al mínimo la presión política, la dirección y los funcionarios son responsables de identificar situaciones en las que las opiniones políticas personales pueden afectar su independencia u objetividad, y en donde sus puntos de vista y actividades políticas pueden poner en riesgo la reputación de la Contraloría General y la credibilidad de su trabajo.

44. La participación en actividades políticas puede afectar la capacidad de la Contraloría General o la de los servidores públicos para desempeñar con imparcialidad sus funciones profesionales. Incluso en aquellas entidades donde se les permite estar afiliados a este tipo de actividades y participar en ellas, tienen que estar conscientes de que ellas pueden conducir a conflictos profesionales. La independencia en apariencia es tan importante como la independencia de hecho: la participación en actividades políticas públicas, la expresión pública de opiniones políticas o

candidatearse para la elección a un cargo público, pueden ser percibidos por las partes interesadas como elementos que afecten la capacidad de la Institución para formar juicios imparciales.

Participación en la dirección de la entidad auditada

45. Las responsabilidades de la dirección de una entidad implican liderar, dirigir y controlarla, lo que incluye la toma de decisiones relativas a la adquisición, implementación y control de los recursos humanos, financieros, físicos e intangibles. Estas responsabilidades deben permanecer, sin que haya ninguna posibilidad de dudas, bajo el alero de la dirección de la entidad auditada. Los siguientes son ejemplos de circunstancias relacionadas con la dirección de la entidad auditada que perjudican la independencia u objetividad del servidor público de la Contraloría General:

(a) Un miembro de un equipo de auditoría es o fue recientemente director o alto directivo de la entidad auditada;

(b) Un servidor público de la Contraloría General, que es miembro con derecho a voto en el comité o la junta directiva de la entidad auditada (la que toma decisiones estratégicas que afectan a la futura dirección y operación de los programas de la entidad), aparece supervisando a los empleados de la entidad auditada, desarrollando o aprobando políticas, autorizando las transacciones de esa entidad, o manteniendo la custodia de los activos de esa entidad;

(c) Un servidor público de la Contraloría General que recomienda a una persona para una posición específica que es clave en la entidad auditada, o que aparece clasificando o influyendo en la selección del candidato hecha por la dirección;

(d) Un servidor público de la Contraloría General que prepara un plan de acción correctivo de la entidad auditada para abordar las deficiencias detectadas en la auditoría.

Auditar el propio trabajo

46. Algunas circunstancias relacionadas con trabajos previamente ejecutados por alguno de los miembros del equipo de auditoría que puedan perjudicar su independencia u objetividad son, entre otros:

(a) Haber participado personalmente en alguna actividad particular que se convierta en el tema central de una auditoría;

(b) Haber sido recientemente un empleado de la entidad auditada;

(c) Haber auditado recientemente la misma temática cuando trabajó para una organización de auditoría diferente.

Intereses personales

47. Ejemplos de circunstancias en las que los intereses personales pueden afectar la independencia u objetividad son:

(a) Entrar en negociaciones de empleo con la entidad auditada u otra entidad con la que la Contraloría General tenga una relación contractual o de otro tipo;

(b) Ser responsable por trabajos u opiniones de auditoría cuyo resultado pueda tener un impacto en los intereses financieros o de otro tipo de esa persona;

(c) Participar en negocios o alguna actividad distinta de la auditoría junto a una entidad auditada o con entidades con las que la Contraloría General tenga una relación contractual o de otra especie, y cuyo resultado pueda tener un impacto en sus intereses económicos o de otro tipo;

(d) Tener un interés económico directo en la entidad auditada o en otra con la que la Contraloría General tenga una relación contractual o de otro tipo.

Relaciones con la dirección o el personal de una entidad auditada u otra entidad con la que la Contraloría General tenga una relación contractual o de otro tipo

48. Las relaciones cercanas privadas o profesionales con una entidad auditada u otra entidad con la que la Contraloría General tenga una relación contractual o de otro tipo, o relaciones que puedan ocasionar una influencia indebida por parte de alguien externo a la entidad, pueden afectar la independencia u objetividad del personal. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando un servidor público de la Contraloría General:

(a) Tiene una relación profesional o personal cercana o extensa con los directivos o el personal que tiene una posición influyente en una entidad auditada u otra entidad con la que la Contraloría General tiene una relación contractual o de otro tipo;

(b) Tiene un pariente cercano o un amigo que es director o funcionario con una posición influyente en una entidad auditada u otra entidad con la que la Contraloría General tiene una relación contractual o de otro tipo;

(c) Aceptar regalos, donaciones o trato preferencial de directivos o funcionarios de una entidad auditada u otra entidad con la que la Contraloría General tiene una relación contractual o de otro tipo.

49. Se espera que el servidor público de la Contraloría General prevenga o evite las amenazas a la independencia o a la objetividad. Cuando existe alguna duda acerca de un asunto de independencia u objetividad o sobre la forma de resolverlo y antes de informar al respecto, se le

aconseja al servidor público consultar con el jefe de Ética o con otras personas adecuadas para ayudarlos a evaluar la importancia de la amenaza y determinar un medio apropiado de mitigación.

3. Competencia

50. Requisitos a Nivel de la Contraloría General

a) La Contraloría General adoptará políticas para asegurar que las tareas definidas por su mandato sean ejecutadas por los servidores que tenga los conocimientos y las habilidades apropiadas para completarlas con éxito. Ello incluye:

i. Establecer políticas de contratación y recursos humanos basadas en las competencias;

ii. Asignar equipos de trabajo que posean colectivamente la experiencia necesaria para cada asignación;

iii. Proporcionarle al personal formación, apoyo y supervisión adecuados;

iv. Proporcionar herramientas para mejorar el conocimiento y el intercambio de información, e instar al personal a utilizar estas herramientas;

v. Abordar los desafíos derivados de los cambios en el entorno del sector público.

51. Requisitos a nivel del personal de la EFS

(a) El servidor público de la Contraloría General deberá realizar su trabajo de conformidad con las normas aplicables y con la diligencia debida;

(b) El servidor público de la Contraloría General actuará de conformidad con los requisitos necesarios para cumplir con la asignación del trabajo de auditoría, de manera cuidadosa, minuciosa y oportuna;

(c) El servidor público de la Contraloría General deberá mantener y desarrollar sus conocimientos y habilidades para mantenerse al día con los cambios en su ambiente profesional, a fin de realizar su trabajo de manera óptima.

Guía de aplicación

Guía de aplicación a nivel de la Contraloría

52. Las partes interesadas confían en los juicios de una entidad, atendido que éstas ejecutan su trabajo de forma competente. Por lo tanto, la Contraloría General debe reunir las competencias adecuadas y brindar apoyo al desarrollo profesional continuo.

Reunir las competencias adecuadas

53. Con el fin de garantizar que las tareas sean realizadas por personal competente, que los recursos se gestionen de una manera eficiente y eficaz, y que el servidor público trabaje en las tareas para las que tiene competencia, la Contraloría General debe:

(a) Identificar los conocimientos y las habilidades necesarias para ejecutar las funciones que le competen según su cargo. Esto puede incluir la creación de equipos multidisciplinarios que colectivamente tengan los conocimientos y habilidades del trabajo en equipo;

(b) Asignar personal para tareas específicas de acuerdo con sus aptitudes identificadas y con sus capacidades.

54. Algunas tareas, como por ejemplo las Auditorías de Desempeño e investigaciones especiales, pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas que no están disponibles dentro de la Contraloría General. En tales casos, se pueden utilizar expertos externos para proporcionar conocimientos o llevar a cabo tareas específicas.

Desarrollo profesional continuo

55. Mantener y desarrollar la competencia profesional es clave para estar al día con los cambios técnicos, profesionales y del negocio, para responder a un entorno cambiante y al aumento de las expectativas de las partes interesadas. Las tecnologías de la información y la evolución de los procedimientos de gestión y contabilidad del sector público son ejemplos de campos en los que las entidades podría tener que invertir tiempo y recursos para mantenerse actualizada.

56. Un ambiente de aprendizaje continuo que apoye al personal en la aplicación y el desarrollo de sus competencias, se manifiesta a través de:

(a) Estrategias y programas de formación inicial y continua en áreas clave para el desempeño.

(b) Desarrollo y actualización de manuales y guías escritas;

(c) Entrenamiento, supervisión y mecanismos de retroalimentación;

(d) Planes de desarrollo personal;

(e) Herramientas de intercambio de conocimientos, como Intranet y bases de datos.

Guía de aplicación a nivel de la Contraloría General

57. Para cumplir con los requisitos de competencia existentes, el servidor público de la Contraloría General debe:

(a) Entender su rol y las tareas que debe realizar;

(b) Conocer las normas técnicas, profesionales y éticas aplicables;

(c) Capaz de trabajar en una variedad de contextos y situaciones, dependiendo de los requisitos del trabajo o tarea;

(d) Adquiere nuevos conocimientos y competencias, actualizando y mejorando habilidades, según sea necesario.

58. En caso de que la experiencia del servidor público de la Contraloría General no sea adecuada o suficiente para realizar una tarea específica, le planteará este tema a sus superiores o a la dirección responsable.

4. Comportamiento profesional

59. Requisitos a nivel de la Contraloría General

(a) La Contraloría General debe estar consciente de los estándares de comportamiento que las partes interesadas esperan de ellas, tal como se define en la Constitución, las leyes, el Reglamento Interno, el Código de Ética y el Código de Conducta.

(b) La Contraloría General deberá asistir al personal en la adhesión a esas normas.

60. Requisitos a nivel de los servidores públicos de la Contraloría General:

(a) Los servidores públicos de la Contraloría General deberán cumplir con la Constitución, las leyes, el Reglamento Interno, el Código de Ética y el Código de Conducta.

(b) Los servidores públicos de la Contraloría General no deben involucrarse en una conducta que pueda desacreditar a la Entidad.

(c) Los servidores públicos de la Contraloría General deberán informar a sus superiores sobre cualquier conflicto que surja entre los requisitos éticos de la Entidad y de su profesión.

Guía de aplicación

61. Una conducta coherente con los valores de comportamiento profesional incluye actuar de manera tal que un tercero razonable e informado, que posea los conocimientos e información pertinentes, concluya que el trabajo realizado cumple con la normativa aplicable.

Guía de aplicación de nivel de la Contraloría General

62. Para promover la más alta norma de comportamiento profesional e identificar actividades que sean incompatibles con dicha norma, la Contraloría General debe proporcionar orientación sobre el comportamiento esperado e implementar controles para monitorear, identificar y resolver las incoherencias. Las políticas y controles claves están incluidos en el sistema de control de la ética descrito en la sección "Responsabilidades Generales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores" de esta Norma.

63. La Contraloría General promueve el comportamiento profesional mediante la adhesión a las políticas y procedimientos y dando el ejemplo.

Guía de aplicación a nivel del servidor público de la Contraloría General

64. El servidor público necesita estar al tanto de las políticas y procedimientos de la Contraloría General en materia de comportamiento profesional, así como de las normas profesionales aplicables, la Constitución, las leyes, el Reglamento Interno, el Código de Ética y el Código de Conducta.

65. En ese contexto, el servidor público necesita entender la manera en que impactan sus acciones en la credibilidad de la Contraloría General y considerar cómo su comportamiento, tanto dentro como fuera del entorno de trabajo, puede ser percibido por los colegas, familiares, amigos, entidades públicas o privadas, medios de comunicación y otros. Aun cuando lo que se estime un comportamiento aceptable dependerá de si el servidor público está dentro o fuera del lugar de trabajo, al momento de determinar una línea de acción, es necesario considerar las expectativas de las partes interesadas, así como el mandato de la Contraloría General. Parte importante de esta reflexión considerará la posición del involucrado dentro de la Entidad.

66. Las expectativas de las partes interesadas pueden variar en función de la Constitución, las leyes, el Reglamento Interno, el Código de Ética y el Código de Conducta en la que se desenvuelven los servidores públicos de la Contraloría General. Sin embargo, las expectativas comunes incluyen actuar de acuerdo con valores éticos, cumplir con el marco legal y regulador, no abusar de su posición, tener diligencia y cuidado en la realización de su trabajo y actuar de forma apropiada al tratar con los demás.

67. El servidor público deberá aplicar la prudencia y el debido cuidado con el fin de que sus acciones u opiniones no comprometan o desacrediten a la Contraloría General y su trabajo, como por ejemplo al usar redes sociales.

68. Si una determinada forma de actuar está legalmente permitida pero no cumple con la norma de comportamiento profesional, el servidor público evitará esa forma de actuar.

69. El servidor público tiene que cooperar mediante el intercambio de conocimientos e información pertinente dentro de la organización.

5. Confidencialidad y transparencia

70. Requisitos a nivel de la Contraloría General

(a) La Contraloría General deberá equilibrar la confidencialidad de la información relacionada a la auditoría o de otra índole, con la necesidad de transparencia y rendición de cuentas.

(b) La Contraloría General deberá establecer un sistema adecuado para mantener la confidencialidad, según sea necesario, sobre todo en lo que respecta a datos sensibles.

(c) La Contraloría General deberá asegurar que cualquiera de las partes contratadas para realizar trabajos para la entidad, estén sujetas a acuerdos de confidencialidad apropiados.

71. Requisitos a nivel del servidor público de la Contraloría General

(a) El servidor público deberá estar al tanto de las obligaciones legales, de las políticas y directrices de la Contraloría General relativas tanto a la confidencialidad como a la transparencia.

(b) El servidor público de la Contraloría General no revelará ninguna información obtenida como resultado de su trabajo sin la debida y específica autorización, a menos que exista un derecho o deber legal o profesional para hacerlo.

(c) El servidor público de la Contraloría General no podrá utilizar información confidencial para beneficio personal o para el beneficio de terceros.

(d) El servidor público de la Contraloría General deberá estar alerta ante la posibilidad de revelación involuntaria de información confidencial a terceros.

(e) El servidor público de la Contraloría General deberá mantener confidencialidad profesional durante y después del cese del empleo.

Guía de aplicación

Guía de aplicación a nivel de la Contraloría General

72. La Contraloría General necesita poner en práctica políticas para proporcionar o para proteger la información de forma adecuada y aplicar controles para eliminar o reducir potenciales riesgos de incumplimiento del deber de confidencialidad a un nivel aceptable.

73. Algunos ejemplos de controles que la Contraloría General puede utilizar:

(a) Establecer políticas para la comunicación con las partes interesadas, incluidos los medios de comunicación;

(b) Enfatizar la importancia de la confidencialidad en forma regular;

(c) Realizar informes sobre el cumplimiento de las reglas de confidencialidad por parte del servidor público de la Contraloría General;

(d) Proporcionar orientación sobre qué información, documentos y materiales necesitan ser tratados como confidenciales, y la etapa de trabajo en la que tienen que ser tratados como confidenciales. Ello podría incluir un sistema de clasificación y etiquetado de información confidencial;

(e) Prestar asesoría en relación con la aplicación de las reglas de confidencialidad y los requisitos legales relativos a las condiciones de divulgación;

(f) Proporcionar orientación y asesoramiento para los casos en que la obligación profesional de mantener la confidencialidad pueda ser anulada por otras responsabilidades legales contempladas por las leyes nacionales, y definir procedimientos específicos para informar en tales casos;

(g) Definir condiciones de almacenamiento seguro de información en cualquier formato (papel, electrónico, audio, etc.);

(h) Tener una adecuada definición de los derechos de acceso a los archivos, sistemas de TI y áreas físicas;

(i) Contar con procedimientos para la eliminación de los dispositivos de almacenamiento de datos, ya sea en papel o en formato electrónico.

Guía de aplicación a nivel del servidor público de la Contraloría General

74. El servidor público necesita proteger la información de forma adecuada y no revelarla a terceros a menos que tengan la autoridad apropiada y específica, o exista un derecho legal o profesional para hacerlo.

75. Ejemplos de controles/salvaguardias que pueden aplicarse a nivel individual:

(a) Dentro de la Contraloría General, usar el juicio profesional para respetar la confidencialidad de la información; en particular, tener en cuenta la confidencialidad de la información cuando se habla con otros empleados sobre asuntos relacionados con el trabajo;

(b) En el caso de duda de si debe o no informarse a las autoridades (o a las partes interesadas externas) competentes acerca de posibles infracciones a las leyes o reglamentos, considerar obtener asesoría legal dentro de la Contraloría General para determinar una línea de acción apropiada en estas circunstancias;

(c) En la vida privada, mantener la confidencialidad dentro del entorno familiar, social o de otro tipo, incluidos los medios o redes sociales;

(d) Asegurar los soportes de datos electrónicos, tales como computadoras y dispositivos portátiles de almacenamiento de datos;

(e) Mantener la confidencialidad de las contraseñas.

NAGPA 140

CONTROL DE CALIDAD PARA LA CGR-PANAMÁ

DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD DE LA AUDITORÍA

COMITÉ TÉCNICO

JOSÉ A. CARRERA C.
BELKIS SOLANO
JEANNETT PÉREZ
RENÉ MORALES ELLIS

NAGPA 140

Control de Calidad para la CGR-Panamá

ÍNDICE

1. Introducción

2. Alcance de la NAGPA 140

3. Aspectos Generales de la ISSAI 140

4. ¿Qué es un sistema de Control de Calidad?

5. Estructura de la NAGPA 140

6. Marco de Referencia para un Sistema de Control de Calidad para la CGR

   a) Elemento 1: Responsabilidad de los líderes de la CGR sobre la calidad dentro de la misma

   b) Elemento 2: Requerimientos éticos relevantes

   c) Elemento 3: Aceptación y continuación de las relaciones con entidades auditadas y trabajos específicos

   d) Elemento 4: Recursos humanos

   e) Elemento 5: Realización de Auditorías y Otros Trabajos

   f) Elemento 6: Monitoreo

1. Introducción

El propósito de este documento es establecer y dar lineamientos respecto a la responsabilidad de la Contraloría General de la República (CGR), sobre el sistema del control de calidad para las auditorías, incluyendo otros trabajos y servicios relacionados. Este documento ayudará a la CGR a diseñar el manual del Sistema de Control de Calidad apropiado a su mandato, circunstancias y que responda a sus riesgos de calidad.

El mayor desafío que enfrenta una organización fiscalizadora es realizar auditorías y otros trabajos de alta calidad de manera consistente. La calidad del trabajo de acuerdo a este documento se orienta a sus principios claves, valores institucionales y sus requerimientos éticos y al cumplimiento de las Normas y manuales para ejercer su mandato.

Para que un sistema de control de calidad sea efectivo, necesita ser parte de la estrategia, cultura, políticas y procedimientos de la CGR, tal como se presenta en esta Norma. De esta manera, la calidad está intrínseca en el desempeño de sus funciones y en sus reportes.

Este documento es parte integral del marco estructural de los Estándares Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Esta Norma se debe usar en conjunto con otras NAGPA relacionadas.

La implementación de esta norma por parte de la CGR, se realizará conforme a su mandato, estructura, riesgos y requerimientos misionales.

2. Alcance de la NAGPA 140

La NAGPA 140 está basada en los principios claves de la Norma Internacional de Control de Calidad, ISSAI 140 adaptada por la INTOSAI, la cual incluye algunos aspectos específicos a las organizaciones auditoras del sector público, y en muchos aspectos es apropiada para la CGR. La NAGPA 140 sirve de guía a la CGR en la aplicación de los principios claves de la ISSAI 140 para la amplia gama de trabajos que realiza la CGR, adecuada al mandato y circunstancias.

Aunque el propósito general y principios claves de la NAGPA 140 son consistentes con la ISSAI 140 los requerimientos de esta NAGPA 140, han sido adaptados para asegurar que son relevantes a la CGR.

La NAGPA 140 establece y reconoce los principios claves de la ISSAI 140, para el control de la calidad en la CGR. Este marco está diseñado para ser aplicado al sistema de control de calidad de todo el trabajo que realiza la CGR.

La NAGPA 140 se enfoca en los aspectos organizacionales de la calidad en las auditorías de la CGR y también provee un marco que complementa otras normas emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), y que son adoptadas y adaptadas en las NAGPA y que su adecuada aplicación, garantizarán la calidad de los resultados; por ejemplo, Auditoría de Estados Financieros individuales, Auditoría de Cumplimiento, Auditorías de Desempeño, auditorías de tecnología de la información, y otros trabajos que realiza la CGR.

3. Aspectos Generales de la ISSAI 140

La ISSAI 140 trata las responsabilidades de la CGR en relación a los sistemas de control de calidad para las auditorías y las revisiones de los estados financieros y otros compromisos de garantías y servicios similares.

La ISSAI 140 cita lo siguiente: "…el objetivo de la CGR es establecer y mantener un sistema de control de calidad que pueda proveer garantía razonable que:

(a) La CGR y su personal cumple con los estándares profesionales y los requerimientos legales y regulatorios que aplican; y
(b) Los reportes emitidos por la CGR o por los directores del trabajo, son apropiados a las circunstancias."

4. ¿Qué es un Sistema de Control de Calidad?

La NAGPA 140 utiliza elementos del marco estructural del control de calidad establecidos en la ISSAI 140. La NAGPA 140 también considera los asuntos de particular relevancia en el ambiente de auditoría en el sector público, que afectan los sistemas de control calidad de la CGR. La ISSAI 140 resume los elementos del control de calidad por lo que la CGR deberá incluir políticas y procedimientos que se refiere a cada uno de los elementos siguientes:

a) Responsabilidad de los líderes de la entidad para la calidad dentro de la misma,
b) Requerimientos éticos relevantes,
c) Aceptación y continuación de las relaciones con entidades auditadas y trabajo específicos,
d) Recursos humanos,
e) Realización de Auditorías y Otros Trabajos y,
f) Monitoreo.

Además de los elementos mencionados, la ISSAI 140 comenta que las políticas y procedimientos de control de calidad deberán documentarse y ser comunicados al personal de la entidad. Esta comunicación describe las políticas y procedimientos de control de calidad y los objetivos que se proponen lograr, e incluye el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal sobre la calidad.

La ISSAI 140 comprende los elementos de sistema de control de calidad los cuales se pueden aplicar a la variedad de trabajos que realiza la CGR, que pueden ser más amplios que los compromisos a los que se refieren la ISSAI 140. Por lo cual, los principios de la ISSAI 140 son considerados por la CGR al diseñar el sistema de control de calidad.

Como objetivo primordial, la CGR debe considerar los riesgos a la calidad de su trabajo y establecer un sistema de control de calidad que esté adecuadamente diseñado para responder a estos riesgos. Los riesgos de calidad dependerán del mandato y funciones de la CGR, las condiciones y del ambiente en que opera. Estos riesgos pueden surgir en diversas áreas en el trabajo de la CGR. Por ejemplo:

- Riesgos a la calidad los mismos pueden surgir en la aplicación del juicio profesional.
- En el diseño e implementación de políticas y procedimientos.
- En los métodos usados por la CGR para comunicar los resultados de su trabajo.

Para mantener un sistema de control de calidad, se requiere de constante monitoreo y un compromiso a mejoras continuas.

5. Estructura de la NAGPA 140

La Sección 6 de la NAGPA 140 está presentada en la misma manera que cada elemento identificado en la ISSAI 140 de la siguiente manera:

- Los principios claves adaptados a la CGR.
- Políticas y Procedimientos para la aplicación de la CGR.

6. Marco de Referencia para un Sistema de Control de Calidad para la CGR

a) Elemento 1: Responsabilidad de los líderes de la CGR sobre la calidad dentro de la misma.

Principio clave adaptado por la CGR

La CGR debe establecer políticas y procedimientos diseñados a promover una cultura interna reconociendo que la calidad es esencial en el desempeño de los trabajos. Estas políticas y procedimientos deben ser establecidas por la máxima autoridad de la CGR. Este asume la responsabilidad del sistema control de calidad.

Políticas y Procedimientos:

- La autoridad de la CGR es el contralor general de la República quien depende del mandato Constitucional.

- El contralor general es responsable del Sistema de Control de Calidad. Este puede designar la responsabilidad de administrar el sistema de control de calidad a una persona o personas con experiencia y capacidad suficiente y apropiada, así como la autoridad necesaria para asumir esa responsabilidad.

- La CGR debe esforzarse por lograr una cultura que recompense el trabajo de alta calidad. Esto requiere que la CGR reconozca desde las más altas posiciones en la entidad, la importancia de la calidad en todo el trabajo de la CGR, inclusive el trabajo que es externalizado. Esta cultura también depende de acciones claras, consistentes y frecuentes, en todos los niveles de la CGR, que enfaticen la importancia de la calidad.

- La estrategia de la CGR debe reconocer el primordial requerimiento de alcanzar la calidad

en todos los trabajos realizados, para que las consideraciones políticas, económicas y otras no comprometan la calidad del trabajos desempeñados.

- La CGR debe asegurarse que las políticas y procedimientos del control de calidad son claramente comunicadas a todo el personal y a todos los que realizan trabajos para la entidad.

- La CGR debe asegurarse que tiene los suficientes recursos disponibles para el desarrollo y soporte de sostenimiento del sistema de control de calidad.

- La CGR desarrollará políticas y procedimientos que se refieren a evaluación del desempeño, compensación y promoción, respecto de su personal.

b) Elemento 2: Requerimientos éticos relevantes

Principio clave adaptado por la CGR.

La CGR debe establecer políticas y procedimientos diseñados para dar garantía razonable de que la CGR, incluyendo todo su personal y el personal contratado para realizar trabajos, cumple con los requerimientos éticos relevantes.

Políticas y Procedimientos:

- La CGR debe enfatizar al personal, la importancia de cumplir los requisitos éticos.

- Todo el personal y los que realizan trabajos para la CGR deben demostrar un apropiado comportamiento ético.

- La máxima autoridad de la CGR y su personal directivo deben dar el ejemplo de un apropiado comportamiento ético.

- Los requerimientos éticos relevantes deben incluir también, los estipulados en el marco legal y regulatorio que amparan las operaciones de la CGR.

- Los requerimientos éticos para la CGR están basados en el Código de Ética adoptado a la Norma, NAGPA 130. También rigen los aspectos éticos contemplados en el Código de Ética de los Servidores Públicos que laboran en las entidades del gobierno central (Decreto Ejecutivo No.246 de 15 de diciembre de 2004).

- La CGR debe asegurarse que existen políticas y procedimientos que refuercen los principios fundamentales de ética profesional como está definida en la NAGPA 130.

A saber:

Integridad
Independencia y objetividad

Competencia
Comportamiento profesional
Confidencialidad y Transparencia

- La CGR debe asegurarse que todo el personal contratado para realizar trabajos en la entidad, estén sujetos a los acuerdos de confidencialidad.

- La CGR debe considerar el uso de declaraciones escritas de su personal para confirmar el cumplimiento de los requerimientos éticos.

- La CGR debe asegurarse que existen políticas y procedimientos para notificar oportunamente al superior inmediato del incumplimiento de los requerimientos éticos y tomar las acciones apropiadas para resolver estos asuntos.

- La CGR debe asegurarse que existen políticas y procedimientos para mantener la independencia incluyendo la máxima autoridad, el personal y el que se contrate para otros trabajos.

- La CGR debe asegurarse que existen políticas y procedimientos que refuercen la importancia de rotar al personal clave en las auditorías, cuando sea apropiado, para reducir el riesgo de familiarizarse con la organización que está siendo auditada. También puede considerar otras medidas para reducir este riesgo.

c) Elemento 3: Aceptación y continuación de las relaciones con entidades auditadas y trabajos específicos.

Principio clave adaptado por la CGR.

La CGR debe establecer políticas y procedimientos diseñados a dar garantía razonable de que solo emprenderán auditorías y otros trabajos cuando:

a) Tiene las competencias para realizar el trabajo y las capacidades, incluyendo tiempo y recursos para realizarlo;

b) Puede cumplir con los requerimientos éticos relevantes; y

c) Ha considerado la integridad de la entidad que está siendo auditada y como tratar los riesgos a la calidad que surgen.

Las políticas y procedimientos deben reflejar los tipos de auditorías realizados por la CGR.

La CGR realiza trabajos en tres amplias categorías:

- Trabajo que requieren realizar conforme a su mandato, y de los cuales no tiene otra opción más que realizarlo;

- Trabajo que requieren realizar debido a su mandato, pero donde puede tener discreción acerca del programa, alcance y tipo de trabajo;

- Trabajos que se pueden realizar de acuerdo a una planificación.

Políticas y Procedimientos:

- Para todas las auditorías y otros trabajos, la CGR debe establecer el sistema de control de calidad para considerar los riesgos a la calidad, que surgen al realizar el trabajo. Estos variarán dependiendo del tipo de trabajo en consideración.

- La CGR debe considerar el programa de trabajo y si cuenta con los recursos necesarios para realizar los tipos de auditorías y el nivel de calidad deseado. Para alcanzar esto, la CGR debe priorizar los trabajos tomando en cuenta la necesidad de mantener la calidad. Si los recursos no son suficientes y existe un riesgo a la calidad, la CGR debe tener procedimientos para asegurarse que la falta de recursos es comunicado al director para las gestiones correspondientes.

- Donde la integridad de la organización que está siendo auditada está en duda, la CGR debe considerar y enfrentar los riesgos que surjan sobre la capacidad del personal, el nivel de los recursos, y cualquier problema ético que se puede presentar en la organización que está siendo auditada.

- La CGR debe asegurarse que los procedimientos para enfrentar los riesgos son adecuados para mitigar estos al realizar el trabajo. La respuesta a los riesgos puede incluir:

    - Determinar cuidadosamente el alcance del trabajo que se realizará;

    - Asignar personal más experimentado al que usualmente se asignaría; y

    - Realizar una revisión de la calidad del trabajo de una manera más meticulosa antes de que el informe sea emitido.

d) Elemento 4: Recursos humanos

Principio clave adaptado por la CGR.

La CGR debe establecer políticas y procedimientos diseñados para garantizar de manera razonable de que tiene suficientes recursos (personal y cuando sea relevante, cualquier personal contratado para realizar trabajos para la CGR) competentes, capaces y comprometidos a los principios éticos necesarios para:

(a) Realizar trabajos de conformidad con las NAGPA, la ley y los requerimientos reguladores correspondientes; y

(b) Permitir a la CGR emitir reportes apropiados a las circunstancias.

Políticas y Procedimientos:

- La CGR a través de cada dirección, debe llevar un registro histórico, para asegurarse que su personal tiene las habilidades y experiencias necesarias para asignar las auditorías y otros trabajos, con información relevante de las distintas tareas.

- La CGR puede disponer de diferentes tipos de capacitación para desarrollar y mantener en sus servidores públicos las habilidades y experiencias necesarias para realizar los distintos tipos de auditorías requeridas.

- La CGR debe asegurarse que los servidores públicos permanentes, temporales y el contratado por servicios especiales, cumplan con las competencias técnicas institucionalmente establecidas para la realización de las tareas de manera eficiente.

- La CGR debe asegurarse que los servidores públicos permanentes, temporales y el contratado por servicios especiales cumplan con los requisitos exigidos por la institución y la Ley.

- La CGR debe definir y establecer políticas y procedimientos en materia de recursos humanos que estén alineados a la calidad, compromiso y principios éticos necesarios para el desarrollo de las tareas institucionales.

  Estas políticas y procedimientos incluyen:

  - Reclutamiento y selección
  - Clasificación de cargos
  - Evaluación del desempeño
  - Desarrollo profesional
  - Competencias (capacidades, habilidades y conocimientos)
  - Promoción
  - Compensación (política de sueldo)
  - Estimación de las necesidades de personal (anteproyecto de estructura de personal).

- La CGR debe promover el aprendizaje continuo, a todos los servidores públicos para fortalecer el crecimiento profesional integral, y así obtener resultados óptimos y de calidad.

- La CGR debe desarrollar programas destinados a fomentar, en los servidores públicos permanentes, temporales y contratados por servicios especiales, el conocimiento apropiado, del ambiente del sector público.

- La CGR debe alinear los procesos destinados a la evaluación del desempeño de los servidores públicos permanentes y temporales con los principios éticos institucionales.

e) Elemento 5: Realización de Auditorías y Otros Trabajos

Principio clave adaptado por la CGR.

La CGR debe establecer políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una garantía razonable de que sus auditorías y otros trabajos son realizados en conformidad con las NAGPA y los correspondientes requisitos legales, reguladores y que emita informes apropiados a las circunstancias.

Estas políticas y procedimientos deben incluir:

a) Asuntos relevantes que promuevan consistencia en la calidad del trabajo realizado,
b) Responsabilidades de supervisión y
c) Responsabilidades de revisión.

Políticas y Procedimientos:

- La CGR debe asegurarse que existen políticas, procedimientos y herramientas, como las metodologías, para realizar los diferentes tipos de auditorías, incluyendo el trabajo externalizado. Este Principio es consistente con el INTOSAI-P 20 – Principios de Transparencia y Rendición de Cuentas.

- La CGR debe establecer políticas y procedimientos que incentiven la alta calidad y desincentiven o prevengan la baja calidad. Esto incluye crear un ambiente que impulsen el correcto uso del juicio profesional y promuevan mejoras a la calidad.

- Todo el trabajo realizado debe estar sujeto a revisiones como medio para contribuir a la calidad, promover el aprendizaje y el desarrollo del personal.

- Cuando surjan asuntos difíciles o controversiales, la CGR debe asegurar la inclusión de expertos técnicos para resolver estos asuntos.

- La CGR debe asegurarse que se sigan todos los estándares relevantes en todos los trabajos que se realizan, y si hay algún estándar que no es seguido, se debe advertir las razones por las cuales no se cumplió y debe quedar debidamente documentado y aprobado.

- La CGR debe asegurarse que cualquier diferencia de opinión, esté claramente documentada y que se resuelva antes que el informe de auditoría sea emitido.

- La CGR debe asegurarse que existen políticas y procedimientos (como la supervisión y revisión de responsabilidades y revisiones de control de calidad en los compromisos) en todo el trabajo que realizan (incluyendo auditorías financieras, Auditorías de Desempeño, auditorías de cumplimiento, y otros tipos de auditoría). Debe reconocer la importancia de las revisiones de control de calidad en los compromisos y cualquier asunto reportado debe estar satisfactoriamente resuelto antes que se emita el informe de auditoría.

- La CGR debe asegurarse que existen procedimientos para la aprobación de informes. Algunos trabajos pueden ser muy complejos y de mucha importancia y requieren un intensivo control de calidad antes que sea emitido el informe de auditoría.

- La CGR debe tener como objetivo completar las auditorías y todos sus otros trabajos a tiempo de manera eficiente.

- La CGR debe asegurarse que todo el trabajo realizado es documentado a tiempo (por ejemplo, los papeles de trabajo de auditoría).

- La CGR debe asegurarse que toda la documentación (por ejemplo, los papeles de trabajo de auditoría), sea propiedad de la CGR, ya sea, que se trate de trabajo realizado por la CGR, o de servicios prestados por personas naturales o jurídicas contratadas con sujeción a los requisitos establecidos en la ley, para los casos y fines en que esta lo permita.

- La CGR debe asegurarse que se han seguido los apropiados procedimientos para verificar los resultados de la auditoría y que las personas que están directamente relacionados por el trabajo de auditoría, tengan la oportunidad de comentar sobre los resultados antes de que se finalice; ya sea si fue realizado por personal de la CGR o externo.

- La CGR debe asegurarse que toda la documentación es retenida por los períodos especificados en las leyes, las regulaciones o los estándares.

- La CGR debe buscar un balance entre la confidencialidad de los documentos, la necesidad de ser transparente y de rendir cuentas. Se deben establecer procedimientos transparentes para tratar con peticiones de información en conformidad con la legislación en su jurisdicción.

f) Elemento 6: Monitoreo

Principio clave adaptado por la CGR.

La CGR debe establecer políticas y procedimientos de monitoreo, diseñado para proveer garantía razonable de que el sistema de control de calidad, es relevante, adecuado y está operando efectivamente. Este proceso:

a) Deber incluir la evaluación progresiva del sistema de control de calidad, mediante la selección y revisión de una muestra de trabajo terminado a través de los diferentes tipos de auditoría.

b) Requiere que el proceso de monitoreo sea asignado a un individuo o individuos con experiencia, autoridad suficiente y apropiada dentro de la CGR, para asumir este responsabilidad; y

c) Requiere que los involucrados en la revisión sean independientes (por ejemplo: que no hayan participado en el trabajo ni cualquier revisión de control de calidad del trabajo).

Políticas y Procedimientos:

- La CGR debe asegurarse que el sistema de control de calidad incluya un monitoreo independiente de la gama de controles. (usando personal que no esté involucrado en realizar el trabajo).

- Si para el cumplimento de su misión la CGR requiere contratar algún servicio, con sujeción a los procedimientos y requisitos establecidos en la ley, deberá confirmar que las personas contratadas tengan sistemas de control de calidad efectivos para prestar dichos servicios.

- La CGR debe asegurarse que los resultados del monitoreo del control de calidad son reportados a la máxima autoridad, de manera oportuna, para permitir tomar las debidas acciones.

- Cuando sea apropiado, la CGR debe considerar someterse a revisiones de pares del sistema de control de calidad en general.

- Cuando sea apropiado, la CGR puede considerar otros medios para monitorear el sistema del control de calidad, los cuales pueden incluir, pero no estar limitados a:

  - revisión académica independiente;

  - revisiones de seguimiento de las recomendaciones; o

  - comentarios de las organizaciones auditadas (por ejemplo, cuestionarios contestados por la entidad auditada).

- La CGR debe asegurarse que existen procedimientos para tratar las quejas y alegaciones sobre la calidad del trabajo realizado.

NAGPA 200

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN A. MORENO M.
ERNESTO E. DE LEÓN C.

SUBCOMITE TÉCNICO

LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ CARRERA
LIBORIO CABALLERO
MAISIRY MENDIETA
ENILDA HIDALGO
JOEL ARIANO
ZENAIDA VILLARREAL
LESLY DE VOLTIZANO
XIOMARA ALMANZA
CONSTANTINO SÁNCHEZ
ITZEL DE SOLÍS
YONEL DE LA CRUZ
MARÍA VALENCIA
FERNANDO NARIÑO
JAIME ESPINOSA
GLADYS CARRASCO

NAGPA 200

Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera

Índice

El Objetivo de la Auditoría Financiera

Condiciones Previas para una Auditoría de Estados Financieros de Conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA)

Auditorías de Estados Financieros Preparados de Conformidad con Marcos de Propósitos Especiales

Auditorías de Estados Financieros Individuales y de Elementos, Cuentas o Partidas Específicas de un Estado Financiero

Elementos de las Auditorías Financieras

Las Partes en la Auditoría Financiera

Criterios Adecuados

Información de la Materia en Cuestión

Auditoría de Seguridad Razonable

Ética e Independencia

Control de Calidad

Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría

Principios Relacionados con los Conceptos Básicos de Auditoría

Riesgo de Auditoría

Juicio Profesional y Escepticismo Profesional

Materialidad o Importancia Relativa

Comunicación

Documentación

Acuerdo de los Términos del Compromiso/Trabajo

Planificación

Conocimiento de la Entidad Auditada

Evaluación de Riesgos

Respuestas a los Riesgos Evaluados

Consideraciones Relativas al Fraude en una Auditoría de Estados Financieros

Consideraciones sobre la Entidad en Marcha o en Funcionamiento

Consideraciones relativas a Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros

Evidencia de Auditoría

Consideración de Hechos Posteriores

Evaluación de los Errores

Formación de una Opinión y Aplicación del Informe sobre los Estados Financieros

Forma de la Opinión

Elementos Necesarios en el Informe de Auditoría Financiera

Modificaciones a la Opinión en el Informe de Auditoría

Determinando el Tipo de Modificación a la Opinión

Párrafos de Énfasis y de otros Asuntos en el Informe de Auditoría

Información Comparativa – Cifras Correspondientes y Estados Financieros Comparativos

Las Responsabilidades del Auditor en Relación con otra Información en Documentos que contienen Estados Financieros Auditados

Consideraciones Especiales – Auditorías de Estados Financieros Preparados de Conformidad con Marcos de Propósitos Especiales

Consideraciones Especiales - Auditorías de un solo Estado Financiero o de un Elemento, Cuenta o Partida Específicos de un Estado Financiero

Consideraciones Relevantes para las Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluyendo los Estados Financieros de la Totalidad del Estado)

Marco para la Auditoría Financiera

El Objetivo de la Auditoría Financiera

1. El propósito de una Auditoría de Estados Financieros, es aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios en dichos estados financieros. Esto se logra a través del dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para la emisión de información financiera aplicable o si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco.

2. En la realización de una Auditoría de Estados Financieros, los objetivos generales del auditor son:

    a) Obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea por fraude o error, permitiéndole al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con un marco de emisión de información financiera aplicable, e

    b) Informar sobre los estados financieros y comunicar el resultado de la auditoría de conformidad con los hallazgos del auditor.

Condiciones Previas para una Auditoría de Estados Financieros de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá (NAGPA)

3. Se debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una Auditoría de Estados Financieros.

4. Una auditoría financiera tiene como premisas las siguientes condiciones:

- Que el marco regulatorio de emisión de información financiera usado para la preparación de los estados financieros, legalmente aprobados por autoridad competente, será considerado aceptable para la auditoría.

- Que la administración de la entidad reconozca y comprenda su responsabilidad:

    - Respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco regulatorio de emisión de información financiera aplicable, incluyendo, cuando se considere relevante, la presentación razonable de los mismos;
    - Del control interno que la administración considere necesario para la preparación de estados financieros que estén libres de errores significativos, ya sea que se deban a fraude o error, y

- Para proporcionar al auditor acceso irrestricto a toda la información de la que tenga conocimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.

5. Los marcos para la emisión de información financiera, tienen como propósito satisfacer las necesidades de información financiera de los usuarios, si una entidad no cuenta con un marco de información financiera aceptable, no tendrá una base apropiada para la preparación de los estados financieros y el auditor carecerá de criterios adecuados para auditarlos.

   Por ejemplo, en la preparación de los estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP, por sus siglas en español e IPSAS, por sus siglas en inglés), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, por sus siglas en español, IFRS, por sus siglas en inglés) u otros marcos nacionales o internacionales de emisión de información financiera para uso en el sector público.

6. Los estados financieros para una entidad del sector público, cuando se preparen de conformidad con un marco regulatorio de emisión de información financiera para el sector público, son:

   - Estado de situación financiera;
   - Estado de rendimiento financiero;
   - Estado de cambios en los activos netos/patrimonio;
   - Estado de flujos de efectivo;
   - Estado de ejecución presupuestaria de ingresos y gastos;
   - Notas, incluyendo un resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa.

7. En el caso de que se utilice un marco regulatorio que se considere inaceptable, dicho marco podría ser admisible si:

   - La administración acuerda proporcionar la información adicional necesaria en los estados financieros para evitar que sean engañosos, y
   - El informe del auditor sobre los estados financieros incluye un Párrafo de Énfasis llamando la atención de los usuarios sobre dicha información.

   Si no se cumple con las condiciones anteriores, el auditor debe evaluar el efecto de la naturaleza engañosa de los estados financieros sobre su informe de auditoría y sobre la opinión y considerar la necesidad de informar a otros usuarios acerca del asunto.

8. Los marcos de emisión de información financiera aceptables, normalmente muestran ciertos atributos que aseguran que la información proporcionada en los estados financieros es de valor para los posibles usuarios:

   - Relevancia – la información proporcionada en los estados financieros es relevante a la naturaleza de la entidad auditada y el propósito de los estados financieros.

- Integralidad –Las transacciones, eventos, saldos de cuenta o datos que se presentan en los estados financieros; deben ser exactas, tal cual fueron generadas, sin ser manipuladas ni alteradas por personas o procesos no autorizados, es decir, completas, neutrales y libres de errores.

- Confiabilidad – la información proporcionada en los estados financieros es confiable:

    i. De ser el caso, si refleja la sustancia económica de eventos y transacciones y no solamente su forma legal y
    ii. Resulta, cuando se usa en circunstancias similares, en una evaluación, medición, presentación y divulgación razonablemente consistentes.

- Consistencia - La entidad debe utilizar el mismo método contable para registrar eventos similares a través de diferentes períodos contables. Sin embargo, la consistencia no implica que la entidad no pueda cambiar el método contable. El cambio en el uso del método contable debe limitarse a aquellas situaciones en las cuales pueda comprobarse, razonablemente, que el nuevo método contable es mejor que el anterior. La naturaleza y el efecto de cualquier cambio en el uso del método contable, deberá sustentarse ante el órgano rector de la contabilidad gubernamental, es decir, la CGR; además, debe hacerse la revelación correspondiente en los estados financieros de la entidad.

- Neutralidad y objetividad – la información contenida en los estados financieros está fielmente presentada.

- Comprensibilidad – la información contenida en los estados financieros es clara, completa y no está abierta a interpretaciones significativamente diferentes.

9. En las entidades donde se presenten informes de ejecución presupuestaria y no se presentan estados financieros de conformidad con un marco de emisión de información financiera aceptable, el auditor puede concluir que no se cuenta con las condiciones previas para la realización de una auditoría según lo establecido en las NAGPA.

10. El tipo de auditoría en la que el cumplimiento de las regulaciones es el principal objetivo de la auditoría, se considera una Auditoría de Cumplimiento.

Auditorías de Estados Financieros Preparados de Conformidad con Marcos de Propósitos Especiales

11. Los principios de las NAGPA son aplicables a las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marcos de información con fines generales como específicos. Además de preparar estados financieros con fines generales, una entidad pública puede preparar estados financieros para los tres órganos del estado, así como para los

órganos de regulación y supervisión que requieran estados financieros elaborados de acuerdo a sus necesidades específicas de información. Los estados financieros preparados con fines específicos no son apropiados para el público en general, por lo tanto, los auditores deberán examinar si el marco de información financiera está diseñado para satisfacer las necesidades de una amplia gama de usuarios o para usuarios específicos, o para los requerimientos de un organismo regulador.

12. Los marcos de propósitos especiales relevantes para el sector público pueden incluir:

- Los movimientos de efectivo que una dependencia deba preparar para un organismo rector;
- Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un mecanismo u organismo de financiación nacional o internacional;
- Las disposiciones o medidas sobre información financiera establecidas por un organismo rector, legislador u otras entidades que ejerzan una función de supervisión para cumplir con sus requerimientos, o
- Las disposiciones sobre información financiera de un contrato o de una subvención.

13. Los principios de la NAGPA 200 son relevantes para las auditorías de estados financieros preparados de conformidad con dichos marcos.

Auditorías de Estados Financieros Individuales y de Elementos, Cuentas o Partidas Específicas de un Estado Financiero

14. Los principios de la NAGPA 200 también son aplicables a auditorías de entidades del sector público que preparan información financiera, incluyendo estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero, para los tres órganos del estado, así como para los órganos de regulación y supervisión.

Los auditores también pueden auditar estados financieros individuales o elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero - como proyectos financiados por el gobierno- aunque ello no conlleve el compromiso de auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad en cuestión.

Elementos de las Auditorías Financieras

15. Las auditorías de estados financieros involucran a tres partes diferentes: el auditor, la entidad responsable y el usuario. Los elementos de las auditorías del sector público se describen en la NAGPA 100. La NAGPA 200 cubre aspectos adicionales de los elementos relevantes para una Auditoría de Estados Financieros.

Las partes en la Auditoría Financiera

16. En una Auditoría de Estados Financieros, la parte responsable de la información financiera del sector público y las actividades reflejadas en los estados financieros, son todas las autoridades de las entidades y las personas que administren y manejen fondos públicos. Se espera que estos administren los recursos y cumplan con las normas o disposiciones constitucionales o legales que sean aplicables.

17. El órgano legislativo, como parte de un proceso público democrático, representa a los ciudadanos que son los usuarios finales de los estados financieros del sector público.

    La parte responsable y los posibles usuarios pueden provenir de las mismas entidades públicas o de organismos diferentes.

Criterios Adecuados

18. Los criterios son los parámetros o puntos de referencia utilizados para valorar o medir la materia o asunto en cuestión, incluyendo aquellos que se utilizan para su presentación y divulgación. Los criterios usados en la preparación de los estados financieros son formales y están considerados en el marco regulatorio de emisión de información financiera aplicable al sector público.

Información de la Materia en Cuestión

19. La situación financiera, rendimiento financiero, cambio en los activos netos/patrimonio, flujos de efectivo, estado de ejecución presupuestaria y las notas presentadas en los estados financieros resultan de aplicar un marco regulatorio de información financiera para reconocimiento, valoración, presentación y divulgación de los datos financieros de una entidad pública. En la información de la materia en cuestión (estados financieros de la entidad) es donde el auditor reúne evidencia de auditoría suficiente y adecuada para obtener una base razonable que le permita expresar una opinión en el informe del auditor.

Auditoría de Seguridad Razonable

20. Las auditorías de estados financieros realizadas conforme a las NAGPA, son trabajos de seguridad razonable. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que gran parte de la evidencia obtenida por el auditor será convincente más que concluyente. En general, las auditorías de seguridad razonable están diseñadas para dar como resultado una opinión expresada en forma positiva, como por ejemplo "en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de... así como sus resultados financieros, flujos de efectivo, estado de ejecución presupuestaria..." o, en el caso de un marco de cumplimiento, "en nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con...".

21. Los trabajos de seguridad limitada, como los trabajos de revisión limitada, no están cubiertos actualmente por las NAGPA de auditoría financiera. Dichos trabajos proporcionan un nivel más bajo de seguridad que los trabajos de seguridad razonable y están diseñados para dar por resultado una opinión expresada en forma negativa, como por ejemplo "no se ha obtenido evidencia para concluir que los estados financieros se han presentado razonablemente en todos los aspectos importantes". Es probable que los auditores que realicen tales trabajos, necesiten una orientación externa a las NAGPA de auditoría financiera; los principios fundamentales de auditoría de la NAGPA 100 pueden ser útiles en este respecto.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Principios generales

Requisitos previos para realizar auditorías financieras

Ética e Independencia

22. Al llevar a cabo auditorías de los estados financieros, el auditor debe cumplir con los requerimientos éticos relevantes, incluyendo los relativos a su independencia.

23. Los auditores que lleven a cabo auditorías de conformidad con las NAGPA están sujetos a lo establecido en la NAGPA 130 - Código de Ética.

Control de Calidad

24. El auditor debe utilizar procedimientos de control de calidad adecuados en la ejecución de su trabajo, con el objeto de proporcionar una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas legales y profesionales aplicables y que el informe de auditoría es adecuado de acuerdo con las circunstancias.

25. La Contraloría General de la República (CGR) deberá utilizar los procedimientos contenidos en el Manual del Sistema de Control de Calidad vigente, basados en la NAGPA 140.

26. El contralor general de la República o quién él delegue, tiene la responsabilidad de actualizar y mantener las políticas y procedimientos generales de control de calidad.

27. El jefe de la auditoría en la CGR, entiéndase director, jefes y supervisores encargados de realizar auditorías de estados financieros, de conformidad con las normas basadas en los principios de la NAGPA 200, están obligados a cumplir con los requerimientos de control de calidad, por lo que deben considerar los siguientes aspectos:

- La responsabilidad de la calidad total de cada trabajo de auditoría;
- Que los miembros del equipo de auditoría cumplan con las exigencias éticas pertinentes;
- Que se formule una conclusión relativa al cumplimiento de los requisitos institucionales de independencia que son aplicables al trabajo de auditoría y

emprenda las acciones pertinentes para eliminar cualquier aspecto que amenace dicha independencia;

- Que el equipo de auditoría y cualquier experto externo contratado, cuenten en su conjunto con la competencia y capacidad necesaria;
- Que la responsabilidad de los resultados de la auditoría, dirigiendo, supervisando y llevando a cabo la auditoría; y aseguren que las revisiones se realizan de conformidad con las políticas y procedimientos de revisión de la Contraloría General de la República.

Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría

28. El jefe de auditoría de la CGR, entiéndase director, jefes y supervisores, debe asegurar que tanto el equipo de auditoría como los expertos externos, cuenten en su conjunto con la competencia y habilidades para:

- Llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y
- Permitir emitir un informe que sea adecuado de acuerdo con los objetivos y las circunstancias.

29. Al considerar las competencias y capacidades esperadas del equipo en su conjunto, el jefe de auditoría deberá tener en cuenta aspectos tales como:

- Conocimiento, formación adecuada y experiencia práctica en trabajos de auditoría de naturaleza y complejidad similares;
- Conocimiento de las normas profesionales y legales aplicables;
- Experiencia práctica en áreas técnicas, incluyendo la relativa a las tecnologías de la información y el conocimiento en áreas especializadas de contabilidad o auditoría;
- Conocimiento relevante del sector en el que opere la entidad;
- Capacidad para aplicar el juicio profesional;
- Conocimiento de las políticas y procedimientos de control de calidad de la CGR;
- Capacidad para cumplir con los términos del mandato de auditoría, incluyendo la comprensión relativa a la elaboración y presentación de los informes;
- Las aptitudes en el campo de las Auditorías de Desempeño o cumplimiento, según corresponda.

Principios relacionados con los conceptos básicos de auditoría

30. Las NAGPA ofrecen las mejores prácticas para la aplicación de los Principios Fundamentales de Auditoría Financiera.

Riesgo de Auditoría

31. El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias de la misma, con la finalidad de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión de forma positiva.

32. El riesgo en una auditoría financiera es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contengan errores significativos. El auditor debe reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, dadas las circunstancias, para obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión. Para que sea significativo, el nivel de seguridad obtenido por el auditor debe aumentar la confianza de los usuarios de la información reduciendo los riesgos a un grado mínimo.

33. En general, el riesgo de auditoría depende de los siguientes componentes:

- Los riesgos de errores significativos consisten en riesgos inherentes y riesgos de control:

  a) Riesgo inherente: susceptibilidad de que una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información contenga errores significativos o de importancia relativa, que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otros errores significativos, antes de tener en cuenta los posibles controles de la entidad.

  b) Riesgo de control: riesgo de que se produzca errores significativos o de importancia relativa en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otros errores significativos que no sean prevenidos, o detectados y corregidos oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

- El riesgo de auditoría es una función de los riesgos de los errores significativos y del riesgo de detección:

  c) Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de errores significativos que podrían ser material, considerados individualmente o de forma agregada con otros errores significativos.

34. La evaluación de riesgos se basa en procedimientos de auditoría que permiten obtener la información necesaria para ese propósito, así como en la evidencia obtenida durante toda la auditoría. La evaluación de riesgos es una cuestión de juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo dependerá de las circunstancias de cada auditoría.

Juicio Profesional y Escepticismo Profesional

35. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan errores

significativos. El auditor aplicará su juicio profesional al planear, realizar, concluir e informar sobre una Auditoría de Estados Financieros.

36. Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta adecuada a asuntos relativos a la auditoría. Expresan la actitud del auditor, que implica una mentalidad interrogativa. Estos conceptos se desarrollan en las (NAGPA) sobre auditoría financiera.

37. El concepto de juicio profesional es aplicado por el auditor en cada una de las fases del proceso de auditoría. Abarca la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevante, dentro del contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética al tomar decisiones fundamentadas en el curso de acción dadas las circunstancias del trabajo de auditoría.

38. El juicio profesional es necesario en particular en las decisiones acerca de:

- La materialidad o importancia relativa y el riesgo de auditoría;
- La naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría usados para cumplir con los requisitos de las NAGPA y las NIA y obtener evidencia de auditoría;
- Evaluar si se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente y si es necesario aplicar procedimientos complementarios para alcanzar los objetivos generales de la auditoría;
- La evaluación del juicio de la administración de la entidad auditada en la aplicación del marco de información financiera;
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al evaluar la racionalidad de las estimaciones realizadas por la administración al preparar los estados financieros.

39. El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría. El auditor planifica y ejecuta la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que impliquen que los estados financieros contengan errores significativos. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con mentalidad de indagación, en relación a la evidencia obtenida, lo que implica cuestionar la validez de la evidencia obtenida y estar alerta ante cualquier evidencia que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos y las declaraciones hechas por la parte responsable. Tal actitud es necesaria durante toda la auditoría, con el objeto de poder reducir el riesgo de pasar por alto circunstancias sospechosas, al sacar conclusiones sobre los hechos observados y hacer suposiciones falsas al determinar la naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos necesarios para reunir evidencia y evaluar los resultados.

Materialidad o Importancia Relativa

40. El auditor debe aplicar el concepto de materialidad o importancia relativa de una manera adecuada al planificar y ejecutar la auditoría.

41. Un error se considera material o de importancia relativa, ya sea individual o cuando se combina con otros errores, si influye razonablemente en las decisiones que puedan tomar los usuarios sobre la base de la información contenida en los estados financieros. La materialidad tiene aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Los aspectos cualitativos de la materialidad generalmente juegan un papel más importante en el sector público que en otro tipo de organizaciones. La evaluación de la materialidad y la consideración de la sensibilidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular son cuestiones que dependen del juicio del auditor.

42. Al determinar la estrategia de auditoría, el auditor debe evaluar la materialidad o importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, para uno o más clases de transacciones, saldos contables o información a revelar, se pudiera esperar razonablemente que los errores de cantidades menores al nivel de materialidad o importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, influyeran en las decisiones que toman los usuarios basándose en los estados financieros, el auditor también determinará el nivel o los niveles de materialidad o importancia relativa que se deben aplicar para dichas clases de transacciones, saldos contables o información a revelar.

43. El auditor también debe determinar la materialidad o importancia relativa para la ejecución del trabajo, con el fin de valorar los riesgos de errores significativos y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría. Planificar la auditoría exclusivamente para detectar individualmente errores significativos, pasa por alto el hecho de que la suma de errores individuales no significativos, puede causar que los estados financieros tengan errores significativos, y no deja margen para errores no detectados. La materialidad o importancia relativa de hechos deberá determinarse para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de los errores sin corregir o detectar supere la materialidad o importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. La determinación de la materialidad o importancia relativa de hechos no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, deberá actualizarse durante la realización de los procedimientos de evaluación de riesgos y dependerá de la naturaleza y alcance de los errores identificados en auditorías anteriores y en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con los errores, en el período actual.

44. El concepto de materialidad o importancia relativa es aplicado por el auditor al planificar y ejecutar la auditoría, así como al evaluar el efecto de los errores identificados en la auditoría

y de cualquier error no corregido, incluyendo omisiones en los estados financieros. El dictamen del auditor trata de los estados financieros en su conjunto y por lo tanto el auditor no es responsable de detectar errores que no sean globalmente significativos. No obstante, deberá identificar y documentar errores cuantitativamente no significativos, pues es posible que en su conjunto sean materiales o significativos. Los errores claramente inmateriales no se tendrán en consideración.

45. La materialidad o importancia relativa determinada al planificar la auditoría, no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual los errores no corregidos, individual o conjuntamente, siempre se considerarán inmateriales. Las circunstancias relacionadas con algunos errores pueden hacer que el auditor las evalúe como significativos, incluso si están por debajo del nivel de materialidad o importancia relativa. Aunque no resulte práctico diseñar procedimientos de auditoría para detectar errores que pudieran ser significativos debido exclusivamente a su naturaleza, el auditor deberá considerar no solo la magnitud de los errores no corregidos, sino también su naturaleza y las circunstancias específicas en las que se hayan producido. Los aspectos que el auditor debe considerar, a este respecto, incluyen la naturaleza sensible de ciertas transacciones o programas, el interés público, la necesidad de una supervisión o regulación legislativa eficaz y la naturaleza de la desviación o error. (por ejemplo si son consecuencia de fraude o corrupción).

Comunicación

46. El auditor debe identificar a la persona o personas que sirvan de contacto en la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación con el alcance y calendario previsto para la auditoría y de cualquier hallazgo significativo.

47. El auditor debe comunicarse con la administración y con los responsables de la gestión. La comunicación incluye la obtención de información relevante para la auditoría y proporcionar a los responsables de la gestión observaciones oportunas, significativas y relevantes para la supervisión del proceso de elaboración y presentación de la información financiera. Es importante promover una comunicación eficaz con los responsables de la entidad.

48. En el sector público, identificar a los responsables de la gestión de la entidad, puede resultar un aspecto complejo. La entidad auditada puede formar parte de una estructura más amplia con órganos de gobierno a diferentes niveles de la organización y a través de diferentes funciones (es decir, vertical y horizontalmente). En consecuencia, en ocasiones se pueden identificar distintos grupos con responsabilidades en la gestión de la entidad. Más aún, ya que una auditoría del sector público puede incluir tanto objetivos financieros como de cumplimiento, esto también puede involucrar a distintos órganos con competencias diferentes.

49. La comunicación debe hacerse por escrito si el auditor considera que la comunicación oral no es suficiente. Es posible también que el auditor deba comunicarse con instituciones diferentes a las de la propia organización, como son los órganos legislativos, las autoridades reguladoras o instituciones de financiamiento.

50. La comunicación escrita no necesita incluir todos los asuntos que surjan durante el curso de la auditoría, pero es sumamente importante que se comuniquen los hallazgos de la auditoría a los responsables de la administración y a las personas encargadas de la gestión.

51. Los auditores de la CGR por mandato constitucional y legal, están facultados para ejercer el control posterior sobre todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que se realicen con corrección, según lo establecido en la Ley. Basados en esta condición, los auditores pueden solicitar información a otras entidades auditadas, así como a auditorías hechas a las mismas que pueden ser relevantes para los responsables de la gestión. Comunicar este tipo de información puede añadir valor a las auditorías, si las circunstancias y las normas lo permiten.

Documentación

52. El auditor debe preparar la documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, sin previo conocimiento de la misma, la comprensión de: la naturaleza, momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados para cumplir con las normas relevantes y los requisitos legales y reglamentarios aplicables; los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; así como las cuestiones significativas que surgieran durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales relevantes aplicados para alcanzar dichas conclusiones. El auditor preparará la documentación de la auditoría de forma oportuna.

53. La documentación adecuada de auditoría es importante por varias razones:

i. Confirma y respalda las opiniones e informes de auditoría;
ii. Soporta las bases tenidas en cuenta para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor;
iii. Evidencia que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las normas de auditoría y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables;
iv. Sirve como fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte de la entidad auditada o de alguna otra parte;
v. Facilita la labor al equipo encargado de la planificación y ejecución de la auditoría;
vi. Permite al equipo encargado rendir cuentas de su trabajo;
vii. Ayuda al desarrollo profesional del auditor;
viii. Facilita a los miembros del equipo encargado de la supervisión, la dirección y revisión del trabajo de auditoría el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión, de conformidad con las normas de auditoría;
ix. Posibilita mantener un archivo de cuestiones significativas para auditorías futuras;
x. Permite realizar revisiones de control de calidad e inspecciones de conformidad con las normas internacionales de calidad o con los requerimientos de la CGR.

54. Las normas de auditoría basadas en los principios fundamentales necesitan incluir requisitos adicionales relativos a la documentación en las siguientes áreas:

i. La preparación oportuna de la documentación;
ii. La forma, contenido y alcance de la documentación;
iii. Los requerimientos de documentación en los que el auditor juzgue necesario apartarse de un requisito relevante en las normas de auditoría aplicadas;
iv. Los requisitos de documentación en los casos en los que el auditor realice procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o en los que saque nuevas conclusiones después de la fecha del informe de auditoría;
v. La compilación del archivo final de auditoría.

Las NAGPA del nivel 3 proporcionan una orientación sobre los requisitos y documentación de auditoría.

Principios relacionados con el proceso de auditoría

Acuerdo de los Términos del Compromiso/Trabajo

55. El auditor debe acordar si los términos del trabajo o compromiso están claramente establecidos por mandato, llegar a un entendimiento mutuo sobre los términos del trabajo de auditoría con la administración o aquellos encargados de la gestión.

56. Los términos de un trabajo de auditoría en el sector público, normalmente están establecidos por mandato y por lo tanto no están sujetos a la solicitud y acuerdo de la administración o de los encargados de la gestión. En vez de acordar los términos formalmente, los auditores de la CGR pueden decidir establecer un entendimiento mutuo sobre los respectivos papeles y responsabilidades de la administración y el auditor.

57. El auditor debe comunicarle a los encargados de la gestión, sus responsabilidades con respecto a la auditoría de los estados financieros, preparados por la administración, incluyendo la responsabilidad del auditor de formular y expresar una opinión sobre dichos estados financieros.

58. Si los términos del trabajo están prescritos con suficiente detalle por ley o regulación, quizás no sea necesario registrarlos en una carta compromiso de auditoría u otras formas de acuerdo escrito. Una excepción podría ser la declaración por parte de la administración y en su caso, de aquellos encargados de la gestión, de que reconocen y entienden las responsabilidades establecidas en las normas específicas de auditoría, como las NAGPA, ya que dichos trabajos son comunes en el sector público, los acuerdos escritos sobre los términos no necesitan llevarse a cabo, aunque pueden ayudar a definir claramente las responsabilidades de las partes involucradas.

59. También deberá enviarse a los encargados de la gestión un resumen del alcance y los tiempos planeados de la auditoría. El auditor deberá incluir puntos de vista acerca de los aspectos cualitativos de las prácticas de contabilidad de la entidad auditada, incluyendo sus políticas contables, estimaciones contables y publicación de estados financieros.

60. La CGR lleva a cabo sus auditorías por mandato, sin tener la opción de rechazar una asignación, inclusive si no cumple con las condiciones previas. Las normas desarrolladas sobre la base de los principios fundamentales deben servir de orientación sobre la acción más adecuada en tales circunstancias.

Planificación

61. El auditor debe desarrollar una estrategia general de auditoría que incluya el alcance, tiempos y dirección de la misma, así como un plan de auditoría.

62. Una estrategia general guiará al auditor en la elaboración del plan de auditoría. Al desarrollar dicha estrategia, el auditor necesita:

- Identificar las características del trabajo según su alcance;
- Establecer los objetivos de la auditoría con el fin de planear los tiempos del trabajo y la naturaleza de la comunicación necesaria;
- Considerar los factores que, de acuerdo con el juicio profesional del auditor, sean significativos para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría;
- Considerar los resultados de las actividades preliminares y si el conocimiento obtenido en otros trabajos realizados por el auditor, es relevante. Establecer la naturaleza, tiempos y alcance de los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo;
- Considerar los resultados y el conocimiento obtenido de las Auditorías de Desempeño y de otras actividades de auditoría que sean relevantes para la entidad auditada, incluyendo las implicaciones de recomendaciones anteriores;
- Considerar y evaluar las expectativas del sector público y de otros usuarios del informe de auditoría.

63. El auditor debe planear la auditoría apropiadamente para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz.

64. El auditor debe preparar un plan de auditoría que incluya una descripción de:

- La naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos planeados de evaluación de riesgos;
- La naturaleza, tiempos y alcance de otros procedimientos planeados de auditoría a nivel de aseveración;

- Otros procedimientos planeados de auditoría que son necesarios para que el trabajo cumpla con las normas aplicables. Dichos procedimientos pueden incluir o describir:

    - Una revisión del marco legal de la auditoría;
    - Una breve descripción de la actividad, programa o entidad que se va a auditar;
    - Las razones para llevar a cabo la auditoría;
    - Los factores que afectan la auditoría, incluyendo los que determinan la materialidad de los asuntos que se están considerando;
    - Los objetivos y el alcance de la auditoría;
    - El enfoque de la auditoría;
    - Las características de la evidencia de auditoría que se va a reunir y los procedimientos necesarios para reunir y analizar la evidencia;
    - Los recursos necesarios;
    - Un cronograma para la realización de la auditoría;
    - La forma, contenido y usuarios del informe del auditor y de la carta de la administración.

65. Tanto la estrategia general como el plan de auditoría necesitan documentarse. También deben actualizarse según sea necesario durante el curso de la auditoría.

Conocimiento de la Entidad Auditada

66. El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.

67. El conocimiento de los diferentes aspectos de la organización y de su entorno, le permite al auditor planear y realizar la auditoría de manera eficiente y eficaz. Este conocimiento necesario incluye:

    - El entorno, la normativa reguladora y otros factores externos, incluyendo el marco de información financiera aplicable;
    - La naturaleza de la entidad auditada, incluyendo su modo de operación, estructura de gobierno, financiamiento (para permitirle al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuentas y la información que se debe revelar en los estados financieros) y la selección y aplicación de políticas contables, incluyendo las razones de los cambios en las mismas;
    - La medición y revisión de los resultados financieros de la entidad auditada;
    - Las decisiones tomadas fuera de la entidad auditada como resultado de procesos políticos, como nuevos programas o recortes en el presupuesto;
    - Las leyes y regulaciones específicas a los que esté sujeta la entidad auditada, así como el impacto potencial de no cumplir con ellas;
    - Los objetivos y estrategias del programa, lo cual puede incluir elementos relativos a políticas públicas y por lo tanto tener implicaciones en la evaluación de riesgos;

- Las estructuras de gobierno afectadas por la estructura legal de la entidad auditada, por ejemplo si la entidad es un ministerio, municipio, institución descentralizada, empresa pública, intermediario financiero u otro tipo de organismo instituido por la Ley.

68. Tener un claro conocimiento del entorno de control puede ser relevante al considerar la comunicación de la entidad auditada y la aplicación de los valores éticos e integridad, su compromiso con la competencia, la participación de los encargados de la gestión, la filosofía de la administración y su estilo de operación, la estructura organizativa, la existencia y el nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad y responsabilidad y las políticas y prácticas de recursos humanos.

69. La evidencia relevante de auditoría se puede obtener a través de indagaciones y otros procedimientos de evaluación de riesgos, como la comprobación de las indagaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, al entrevistar a la administración y a los empleados, el auditor puede obtener un claro conocimiento de cómo comparte la administración sus puntos de vista con el personal sobre las prácticas de gestión y el comportamiento ético. Con base en lo anterior, el auditor puede determinar si se han puesto en práctica los controles adecuados averiguando, por ejemplo, si la administración cuenta con un código de conducta escrito y si actúa de conformidad con dicho código.

70. Como parte del proceso de conocimiento, el auditor también necesita considerar si la entidad auditada cuenta con un procedimiento para identificar los riesgos de gestión relevantes para los objetivos de la información financiera y si además; estima la importancia de dichos riesgos evaluando la posibilidad de que ocurran. Si tal procedimiento se ha establecido, el auditor necesita tener un claro conocimiento de él y de los resultados del mismo.

71. El conocimiento del auditor de los controles internos que sean relevantes para los informes financieros podrá incluir las siguientes áreas:

- Las clases de transacciones de la entidad auditada que sean significativas para los estados financieros;
- Los procedimientos, tanto manuales como informáticos, por medio de los cuales dichas transacciones se ingresan, registran, procesan, corrigen en caso necesario, se trasladan a los registros contables y se reportan en los estados financieros;
- Los registros contables, la información que sirve de soporte y las cuentas específicas contenidas en los estados financieros que se usan para ingresar, registrar, procesar y reportar las transacciones; esto incluye los procedimientos para corregir en caso necesario y trasladar la información a los registros contables;
- La forma en que el sistema de información captura eventos y situaciones diferentes a las transacciones que sean significativos para los estados financieros;
- El proceso de elaboración y presentación de información financiera usado para preparar los estados financieros, incluyendo las estimaciones contables y la divulgación de datos;

- Los controles relacionados con los asientos de diario, incluyendo las entradas excepcionales usadas para registrar ajustes o transacciones inusuales no recurrentes;
- Los controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento de las normativas;
- Los controles relacionados con el seguimiento del manejo al presupuesto;
- Los controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestarios a otras entidades auditadas;
- Los controles de datos personales y clasificados, como la información fiscal y de salud; y
- La supervisión de otros controles realizados por entes que no forman parte de la entidad auditada en áreas como:

    - El cumplimiento con las leyes y regulaciones, como los que se aplican a las contrataciones públicas,
    - La ejecución del presupuesto,
    - Otras áreas definidas por la legislación o el mandato de auditoría y la rendición de cuentas.

72. Una auditoría no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada clase de transacciones, saldos de cuentas y divulgación de datos que aparecen en los estados financieros, o por cada aseveración que sea relevante para ellos. Sin embargo, el conocimiento de los controles de la entidad auditada y controles gubernamentales, no son suficientes para probar su eficacia operativa; a menos que un cierto grado de automatización le diera consistencia a la implementación de los controles.

Evaluación de Riesgos

73. El auditor debe evaluar los riesgos de error significativo a nivel de los estados financieros y de las afirmaciones sobre las clases de transacciones, saldos de cuentas y divulgación de datos, con el objeto de obtener una base para el diseño y la realización de los procedimientos de auditoría.

74. Los procedimientos de evaluación de riesgos pueden incluir:

- Indagaciones con la administración y el personal de la entidad auditada, siempre que, a juicio del auditor, pudiera aportar información que ayude en la identificación de riesgos de errores significativos, debido a fraude o error,
- Procedimientos analíticos,
- Observación e inspección.

75. Los riesgos de error significativo deberán identificarse y evaluarse tanto en los estados financieros como a nivel de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuentas y divulgación de datos, con el fin de proporcionar una base que sirva para diseñar y realizar procedimientos de auditoría. Para este propósito, el auditor necesita:

- Identificar los riesgos a lo largo de todo el proceso seguido para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, examinando los controles relevantes que se relacionan con los riesgos y considerando las clases de transacciones, saldos de cuentas y divulgación de datos que aparecen en los estados financieros;
- Evaluar los riesgos identificados y valorar si se relacionan de una manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto, pudiendo afectar potencialmente varias aseveraciones;
- Relacionar los riesgos identificados con lo que pudiera salir mal a nivel de aseveración, tomando en cuenta los controles relevantes que el auditor pretende examinar; y
- Considerar la posibilidad de error, incluyendo la posibilidad de varios errores y si el potencial de los mismos, por su magnitud podría constituir un error significativo.

76. Como parte de la evaluación de riesgos el auditor determina si cualquiera de los riesgos identificados es, a su juicio, significativo. Al ejercer su juicio, el auditor deberá excluir los efectos de los controles identificados, relacionados con el riesgo, al juzgar qué riesgos son significativos, el auditor deberá considerar al menos lo siguiente:

- Si el riesgo es un riesgo de fraude;
- Si el riesgo está relacionado con recientes y significativos acontecimientos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica;
- La complejidad de las transacciones;
- Si el riesgo involucra transacciones significativas con partes relacionadas;
- El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, específicamente mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre;
- Si el riesgo involucra transacciones significativas que están fuera del curso normal de la actividad de la entidad auditada o que de otra manera parezcan inusuales; y
- Si el riesgo también afecta el cumplimiento con las leyes y normativas reguladoras.

77. La identificación y evaluación de los riesgos de error significativos, tanto a nivel de estados financieros como a nivel de aseveración y los controles correspondientes de los que el auditor tenga conocimiento, deben estar suficientemente documentados.

Respuestas a los Riesgos Evaluados

78. El auditor debe actuar de forma apropiada al abordar los riesgos evaluados de error significativo en los estados financieros.

79. Las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como los procedimientos sustantivos y la revisión de controles. Los procedimientos sustantivos incluyen tanto pruebas de detalle como análisis sustantivos de las clases de transacciones, saldos de cuenta y divulgación de datos.

80. La naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos de auditoría se basan y responden a los riesgos evaluados de error significativo a nivel de aseveración. Al diseñar los procedimientos de auditoría necesarios, el auditor deberá considerar las razones de dichos riesgos para cada clase de transacciones, saldo de cuentas y divulgación de datos. Tales razones pueden incluir el riesgo inherente a las transacciones (la posibilidad de un error significativo debido a las características particulares de las clase de transacciones, saldo de cuentas o divulgación de datos) y el riesgo de control (que la evaluación de riesgos tome en cuenta los controles relevantes).

81. La revisión del riesgo de control requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz (es decir, el auditor busca confiar en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, tiempo y alcance de los procedimientos sustantivos).

82. Al diseñar y realizar la revisión de los controles para obtener evidencia suficiente y apropiada de su eficacia operativa, el auditor deberá considerar que, conforme mayor sea la confianza que se deposita en la eficacia de un control, más convincente debe ser la evidencia de auditoría obtenida.

83. El auditor deberá diseñar y llevar a cabo procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldo de cuentas y divulgación de datos significativos, sin importar los riesgos evaluados de error.

84. El auditor siempre debe realizar algunas pruebas sustantivas, sin importar si los controles han sido probados. Además, si el auditor ha determinado que un riesgo evaluado de error significativo a nivel de aseveración es significativo, entonces deberán realizarse procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando el acercamiento a un riesgo significativo consista únicamente de procedimientos sustantivos, dichos procedimientos deberán incluir pruebas de detalle.

Consideraciones relativas al Fraude en una Auditoría de Estados Financieros

85. El auditor debe identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados financieros debido a fraude, deberá obtener evidencia suficiente y competente respecto a dichos riesgos y responder adecuadamente al fraude o sospecha de fraude identificado durante la auditoría.

86. La responsabilidad por la prevención y detección de fraude recae principalmente en la administración de la entidad y en las personas encargadas de la gestión. Es importante que la administración, bajo la supervisión de los que estén a cargo de la gestión, pongan gran

énfasis en la prevención del fraude (limitando las oportunidades de que se cometa) y disuadiendo a los individuos de cometerlo, debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. El auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros tomados en su conjunto están libres de errores significativos debido a fraude o error.

87. Los errores en los estados financieros pueden tener su origen en un fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es si la acción que da lugar al error fue intencionada o no. Aunque el fraude es un concepto jurídico de gran amplitud, el auditor se ocupa únicamente de fraudes que causan un error significativo en los estados financieros. Existen dos tipos de errores intencionales que son relevantes para el auditor:

- Los que resulten de informes financieros fraudulentos y
- Los que resulten de la malversación o apropiación indebida de los activos.

88. Se espera que el auditor mantenga una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo la posibilidad de errores significativos debido a fraude, tanto a nivel de estado financiero como a nivel de aseveración, para las clases de transacciones, saldos de cuenta y revelación de datos, a pesar de la experiencia del auditor sobre la honestidad e integridad de la administración y de los encargados de la gestión. Al llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos y las actividades relacionadas para obtener un mejor conocimiento de la entidad auditada y de su entorno, el auditor deberá buscar información que pueda usarse para identificar los riesgos de errores significativos debidos a fraude.

89. Las áreas en las que los auditores deberán estar alerta a los riesgos de fraude, que pudieran llevar a errores significativos, pueden incluir las contrataciones públicas, los subsidios, las privatizaciones, la presentación intencionalmente falsa de resultados o de información y el mal uso de la autoridad.

90. Los requisitos para reportar el fraude en el sector público, pueden estar sujetos a disposiciones específicas en el mandato de auditoría o en determinadas leyes y normativas. Además de la entidad auditada, la CGR comunicará los resultados obtenidos a otras instancias, tales como el Ministerio Público y el Tribunal de Cuentas. Los auditores también deben tomar en consideración que el uso de fondos públicos tiende a aumentar el perfil del fraude. Como resultado, es probable que los auditores necesiten cumplir con las expectativas públicas respecto a la detección de fraudes.

Consideraciones sobre la Entidad en Marcha o en Funcionamiento

91. El auditor debe considerar la posibilidad de que existan eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro.

92. Los estados financieros normalmente se preparan con base en el supuesto de que la entidad auditada es una *entidad en funcionamiento* y que seguirá cumpliendo con sus obligaciones en un futuro inmediato. Al evaluar si este supuesto es correcto, los responsables de la preparación de los estados financieros, toman en cuenta toda la información disponible para un futuro inmediato. Los estados financieros con fines generales se preparan sobre esta base, a menos que, de acuerdo con la normativa, se haya decidido la liquidación de la entidad auditada.

93. El concepto *en marcha* puede tener poca o ninguna relevancia para la administración pública, como las financiadas a través de consignaciones en el presupuesto del gobierno. Cuando tales organizaciones son abolidas o fusionadas con otras, sus activos y pasivos normalmente son asumidos por otras entidades públicas. Sin embargo, en otro tipo de entidades, como las empresas públicas, consorcios, fundaciones públicas o las sociedades mixtas, éste no aplica. La responsabilidad de implementar los programas del gobierno, también pueden delegarse a organizaciones del sector privado, como ONGs o empresas privadas, pero los programas pueden seguir siendo auditados por la CGR.

94. Algunos marcos de emisión de información financiera, contienen un requisito explícito que le exige a la administración, hacer una evaluación específica de la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro, así como normas relativas a los asuntos que se deben considerar y la divulgación que se debe hacer a este respecto, ya que el supuesto de la *empresa en marcha* es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros, la administración debe evaluar la capacidad de la entidad auditada de seguir funcionando en el futuro, incluso si el marco de emisión de información financiera no se los exige de manera explícita.

95. El auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del uso apropiado por parte de la administración del supuesto de *entidad en marcha,* en la preparación y presentación de los estados financieros y deberá emitir una conclusión en cuanto a que no existe ninguna incertidumbre de significancia relativa sobre la capacidad de dicha entidad para seguir operando. Si los estados financieros se prepararon sobre la base de *empresa en marcha*, pero a juicio del auditor el uso de este supuesto es inapropiado, el auditor deberá expresar una opinión adversa. Si el auditor concluye que el uso de dicho supuesto es apropiado conforme a las circunstancias y que se hizo una divulgación adecuada en los estados financieros, pero que existe cierta incertidumbre de materialidad, entonces el auditor deberá expresar una opinión limpia o no calificada e incluir un párrafo de énfasis después de la opinión. Si tal divulgación no se hace en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión adversa o calificada, según corresponda, de conformidad con la NAGPA 1705.

96. El grado de confianza dependerá de los hechos en cada caso y las evaluaciones del supuesto de la *entidad en marcha* no se reflejan en las pruebas de solvencia que normalmente se aplican a las empresas comerciales. En ciertas circunstancias, aunque las pruebas normales de liquidez y solvencia puedan parecer desfavorables, otros factores pueden sugerir que la entidad auditada es; no obstante, una *entidad en marcha*. Por ejemplo:

- Al evaluar si una entidad tiene la capacidad de seguir funcionando en el futuro, la posibilidad de imponer impuestos o modificar su presupuesto de funcionamiento, le permitirá que pueda ser considerada como *entidad en marcha*, incluso si opera por largos períodos de tiempo con números rojos; y

- La evaluación del estado de situación financiera de una entidad auditada en la fecha del informe pudiera sugerir que el uso del supuesto en marcha en la preparación de sus estados financieros no es apropiado; sin embargo, es posible que hayan acuerdos de financiamiento de varios años u otros convenios que pudieran asegurar la operación continúa de la entidad auditada.

97. Al llevar a cabo los procedimientos de evaluación de riesgos el auditor deberá considerar si existen eventos o situaciones que pudieran poner en duda la capacidad de la entidad auditada para seguir funcionando en el futuro. Para formarse una idea de la capacidad de la entidad auditada de continuar sus transacciones, el auditor deberá examinar dos factores separados que en ocasiones no se visualizan:

    - El riesgo asociado a cambios en la dirección de las políticas (por ejemplo, cuando hay un cambio de gobierno); y

    - El riesgo menos común operativo o comercial (por ejemplo, cuando una entidad auditada carece de suficiente capital de trabajo o presupuesto, para continuar con sus transacciones al nivel actual).

    Una mayor orientación sobre la entidad en marcha o en funcionamiento se encuentra en la NAGPA 1570 – NIA 570.

Consideraciones relativas a Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros

98. El auditor debe identificar los riesgos de errores significativos debido al incumplimiento de leyes, reglamentos u otras disposiciones. La identificación de tales riesgos deberá basarse en un conocimiento general del marco legal y regulatorio aplicable al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que esta cumple con dicho marco.

    El auditor debe obtener suficiente, competente y adecuada evidencia de auditoría, relativa al cumplimiento de las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo y significativo en la determinación de los importes materiales y la información a revelar en los estados financieros.

99. Se espera que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros, considerados en su conjunto, estén libres de errores significativos, ya sea que se deba a fraude o error. Sin embargo, el auditor no es responsable de evitar el incumplimiento y no se le puede esperar que detecte todas las violaciones a las leyes o reglamentos.

100. Al realizar una Auditoría de Estados Financieros de conformidad con las normas coherentes o basadas en la NAGPA 200, el auditor necesita tener un conocimiento del marco legal y reglamentario aplicable a la entidad.

101. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta, constituyen su marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan las cantidades y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones deben cumplirse por la administración o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad.

102. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, puede dar por resultado multas, demandas u otras consecuencias para la entidad auditada que pueden tener un efecto importante en los estados financieros.

103. En el sector público, la asignación de apoyos y subsidios por parte de una dependencia, puede estar sujeta a disposiciones legales y reglamentarias específicas que tendrán un impacto directo en los estados financieros. A menudo el marco de emisión de información financiera, también puede incluir entre otros un informe presupuestario o un informe de resultados. Cuando el marco incluya este tipo de información, el auditor deberá considerar las disposiciones legales y reglamentarias específicas que pudieran afectarlo directa o indirectamente.

104. Los asuntos que involucren el incumplimiento de leyes y reglamentos y que lleguen a ser del conocimiento del auditor durante el curso de la auditoría, deberán comunicarse a la administración, salvo que sean claramente irrelevantes. No obstante, el mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades públicas que deriven de las leyes, reglamentos u otras disposiciones, pueden plantear objetivos adicionales, como la responsabilidad de informar sobre todos los casos de incumplimiento de la normativa, inclusive los claramente intrascendentes.

105. Este enfoque más amplio de información puede, por ejemplo, incluir la obligación de expresar una opinión separada respecto al cumplimiento de la entidad auditada con las leyes y reglamentos o informar de los casos de incumplimiento. Estos objetivos adicionales se tratan en la NAGPA 400 - Principios de Auditoría de Cumplimiento; sin embargo, aún donde no existan dichos objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales respecto a que la CGR informe de cualquier incumplimiento ante las autoridades y los usuarios de los informes. Por lo tanto, los auditores deberán tener en mente dichas expectativas y mantenerse alerta ante casos de incumplimiento.

Evidencia de Auditoría

106. El Auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría de manera que pueda obtener evidencia suficiente y adecuada para obtener conclusiones sobre las cuales fundamentar su opinión.

107. Los procedimientos de auditoría deberán ser adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La evidencia de auditoría proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras fuentes. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia. Una Auditoría de Estados Financieros no involucra la comprobación de la autenticidad de documentos y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación. Sin embargo, el auditor deberá considerar la confiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, facsímiles, negativos, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos y deberá analizar, cuando ello resulte relevante, los controles que existan para su preparación y mantenimiento.

108. La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y adecuada. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la adecuación se relaciona con la calidad de la misma, su relevancia y confiabilidad. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de error significativo de la información financiera (cuanto mayor sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menos se necesitará). En consecuencia, la suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, el simple hecho de obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

109. La confiabilidad de la evidencia depende de su origen y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la confiabilidad de diferentes tipos de evidencia, aunque con importantes excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la entidad auditada, como las confirmaciones de terceros, puede haber circunstancias que afecten a la confiabilidad de la información. Así pues, aun reconociendo la existencia de tales excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la confiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:

- La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad auditada.
- La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando los controles relacionados son efectivos.
- La evidencia obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, a través de la observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por deducción (por ejemplo, a través de preguntas sobre la aplicación de un control).

- La evidencia es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio (por ejemplo, un acta de reunión, es más confiable, que el informe oral de lo que se discutió).
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia proporcionada por fotocopias o facsímiles.

110. Una mayor seguridad se consigue por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes, en lugar de elementos de evidencia considerados de manera individual. Al obtener evidencia de diversas fuentes, es posible identificar elementos individuales poco confiables.

111. La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que sustenta y corrobora las aseveraciones de la administración, se debe tomar en cuenta cualquier información que les sea contraria. En el caso de los estados financieros del sector público, a menudo la administración afirma que las transacciones y hechos se han llevado a cabo de conformidad con la normativa aplicable y dichas aseveraciones pueden estar dentro del ámbito de una auditoría financiera.

112. Al adoptar o desarrollar normas de auditoría, la CGR debe considerar la necesidad de diversos requisitos con el objeto de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con relación a:

- El uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;
- La evidencia de auditoría derivada de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;
- La evidencia de auditoría a partir de la aplicación del valor razonable o importancia relativa, si resulta relevante;
- La evidencia de auditoría cuando la entidad auditada tiene partes vinculadas;
- La evidencia de auditoría proveniente de la utilización por parte de la entidad auditada de organizaciones de servicio;
- La evidencia de auditoría originada en áreas de auditoría interna o, cuando la ley y los reglamentos lo permiten y se considera relevante, el apoyo de auditores internos;
- La evidencia de auditoría de expertos externos;
- El uso de manifestaciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría;

113. En ciertos entornos, los auditores de la CGR pueden estar sujetos a leyes y reglamentos que requieran su conocimiento y seguimiento de procedimientos precisos relacionados con las reglas de evidencia y deberán familiarizarse con dichas políticas y procedimientos que describen los requisitos adicionales relacionados con la evidencia de auditoría y están diseñados para garantizar el cumplimiento de las normas aplicables.

- Debido a su importancia financiera individual;

- Si, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, es posible que aporten riesgos considerables de errores significativos a los estados financieros del grupo;
- Si involucran asuntos que son de interés público, como la seguridad nacional, los proyectos sociales o los informes de los ingresos fiscales.

Consideración de Hechos Posteriores

114. El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación a los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, siempre que impliquen un ajuste de los estados financieros o una divulgación en los mismos. El auditor deberá reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría, que le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

115. Los procedimientos de auditoría deberán diseñarse para cubrir el período que va de la fecha de los estados financieros a la fecha más próxima posible a la del informe de auditoría. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos adicionales con respecto a cuestiones en las que los procedimientos previos han proporcionado conclusiones satisfactorias. Los estados financieros pueden verse afectados por cierto tipo de hechos posteriores que ocurren después de la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a dichos hechos. Normalmente, se identifican dos tipos de hechos:

- Hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de elaboración de los estados financieros; y
- Hechos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

116. Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada pueden incluir:

- La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la administración, para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.
- La indagación ante la administración y cuando proceda, ante los titulares responsables de la entidad, sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros.
- La lectura de las actas posteriores a la fecha de los estados financieros.
- La lectura de los estados financieros intermedios más recientes posteriores al cierre, si los hubiera.

Al hacer indagaciones con la administración, es posible que los auditores necesiten considerar cualquier hecho posterior relevante para la capacidad de la entidad pública de

cumplir con los objetivos de su programa o actividad y que por lo tanto, puede afectar la presentación de la información de resultados en los estados financieros.

117. El auditor no tiene ninguna obligación de realizar procedimientos de auditoría en los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero antes de que los estados financieros hayan sido publicados, un hecho llegara al conocimiento del auditor que, de haberlo sabido en la fecha del informe, pudiera haber sido causa de una corrección en el mismo, entonces deberán adoptarse las medidas adecuadas.

Dichas acciones pueden incluir:

- Discutir el asunto con la administración y en su caso, con los titulares responsables de la entidad,

- Determinar si los estados financieros necesitan corregirse y de ser así, indagar cómo pretende abordar la administración el asunto, en los estados financieros.

Evaluación de los Errores

118. El auditor debe mantener un registro completo de los errores identificados durante la auditoría y comunicar a la administración y a los titulares responsables de la entidad, según corresponda y de manera oportuna, todos los errores registrados en el curso de la misma.

119. Los errores no corregidos deberán evaluarse para conocer su materialidad, individualmente o en conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre el dictamen u opinión expresada en el informe del auditor.

120. El auditor deberá instar a la administración a que corrija los errores, si ello es factible, y si la administración se niega a corregir algunos o todos, el auditor deberá averiguar las razones justificativas. Se deberá notificar de los errores no corregidos a los encargados de la administración y del efecto que pudieran tener, individualmente o en conjunto, sobre la opinión o dictamen expresado en el informe.

121. Normalmente los errores que son de menor importancia, no necesitan comunicarse, salvo que el auditor por mandato deba reportar todos los errores. El auditor necesita determinar si los errores no corregidos son de importancia relativa, individualmente o en su conjunto. A tal efecto, el auditor deberá considerar:

- La magnitud y naturaleza de los errores en determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar, así como en los estados financieros en su conjunto y las circunstancias particulares bajo las cuales ocurrieron; y

- El efecto de los errores no corregidos de períodos anteriores.

Formación de una Opinión y Aplicación del Informe sobre los Estados Financieros

122. El auditor debe formarse una opinión con base en la evaluación de las conclusiones sacadas de la evidencia de auditoría obtenida sobre si los estados financieros en su conjunto han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito que también describa las bases de dicha opinión.

123. Generalmente, los objetivos de auditoría financiera del sector público, son más amplios que simplemente expresar una opinión de si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. La orden de auditoría puede incluir objetivos adicionales de igual importancia a la opinión sobre los estados financieros. Estos objetivos adicionales pueden incluir responsabilidades de fiscalización e información relativas a, por ejemplo, investigación sobre el incumplimiento de la normativa con las autoridades. Sin embargo, incluso donde no se han establecido objetivos adicionales, puede haber expectativas públicas generales que exigen informar acerca del incumplimiento de la normativa o en relación a la eficacia de los controles internos.

124. Los auditores financieros con la responsabilidad de elaborar y presentar informes de cumplimiento o incumplimiento con la normativa, pueden considerar los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las notas de prácticas correspondientes. Ver NAGPA 400 y 4000.

125. Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe primero concluir si ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, ya sea, debido a fraude o error. Esta conclusión debe tomar en cuenta:

a) Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada.
b) Si los errores no corregidos son significativos, individualmente o en conjunto; y
c) La evaluación del auditor de los siguientes puntos, los cuales se toman en consideración cuando se determina el contenido de la opinión:

- Si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos importantes de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable, incluyendo cualquier consideración sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, como sería un posible prejuicio en los juicios de la administración,
- Si los estados financieros reflejan adecuadamente las políticas contables que se han seleccionado y aplicado,
- Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de información financiera aplicable y si son adecuadas,
- Si las estimaciones contables hechas por la administración son razonables,

- Si la información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible.
- Si los estados financieros revelan información adecuada que permita a sus usuarios entender el efecto de las transacciones y los hechos que resulten importantes, sobre la información incluida en los estados financieros,
- Si la terminología usada en los estados financieros, incluyendo el título de cada uno de ellos, es adecuada.
- Si los estados financieros refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.

d) Cuando los estados financieros hayan sido preparados de conformidad con un marco de presentación, la conclusión incluirá también la evaluación de si los mismos expresan una presentación justa o razonable. Al evaluar si tales estados la expresan, el auditor considerará:

- La presentación, estructura y contenido;
- Si los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, presentan razonablemente las transacciones y eventos subyacentes.

Forma de la Opinión

126. El auditor deberá emitir una opinión no modificada (favorable) si se concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Por otro lado, si el auditor concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de errores significativos, o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos, entonces el auditor deberá modificar la opinión que aparece en su informe de acuerdo con la sección relativa a “Determinar el tipo de modificación a la opinión”.

127. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requisitos de un marco de presentación no logran una presentación adecuada, el auditor deberá discutir el asunto con la administración y, dependiendo de los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable y de cómo se resolvió el asunto, determinar si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría.

Elementos Necesarios en el Informe de Auditoría Financiera

128. El informe del auditor (también llamado dictamen del auditor) deberá contener los siguientes elementos:

- Un título que indique claramente que es el informe de un auditor independiente.

- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- Un párrafo introductorio que:
  - Indique a la entidad cuyos estados financieros se han auditado,
  - Declare que los estados financieros han sido auditados,
  - Identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros,
  - Refiera al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa; y
  - Especifique la fecha o período cubierto por cada estado financiero auditado.

- Una sección con el encabezado “Responsabilidad de la administración por los estados financieros”, señalando que la administración es la responsable de los estados financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y de los controles internos que permitan que la preparación de los estados financieros esté libre de errores significativos, ya sea debido a fraude o error.

- Una sección con el encabezado “Responsabilidad del auditor”, señalando que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión basada en la auditoría de los estados financieros y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permiten obtener evidencia de auditoría acerca de los montos y la información revelada de los estados financieros, dependiendo de los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de errores significativos de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Al hacer la evaluación de riesgos el auditor deberá considerar los controles internos que sean relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad y diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados de acuerdo con las circunstancias. Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base que permita sustentar su opinión.

- Una sección con el encabezado “Opinión” que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar o emitir una opinión favorable o no calificada de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable.

- Los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes…. de conformidad con (el marco de información financiera aplicable); o

  - Los estados financieros dan una imagen razonable y verdadera… de conformidad con (el marco de información financiera aplicable).

Al expresar una opinión favorable o no calificada de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor deberá reseñar que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con (el marco de información financiera aplicable).

Si la referencia al marco de información financiera aplicable no es el de las NICSP, entonces el dictamen del auditor deberá identificar la jurisdicción de origen del marco de referencia.

- Si es necesario o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y reglamentarios" o de otra manera según corresponda al contenido de la sección, señalando otras responsabilidades de información en el informe del auditor que sean adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros.
- La firma responsable de la CGR.
- La fecha del informe que no será anterior a la fecha en la que el auditor obtuvo la evidencia suficiente y adecuada en la cual sustenta su opinión de los estados financieros, incluyendo evidencia de que:

  - Todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, han sido preparados; y
  - Aquellos con una autoridad reconocida han manifestado que aceptan la responsabilidad por los estados financieros.

- El lugar de emisión, que coincidirá con la sede de la CGR.

129. Además de la opinión, el auditor debe informar sobre las observaciones y los hallazgos que no hayan afectado a la opinión ni a ninguna de las recomendaciones efectuadas. Estos aspectos deberán diferenciarse de la opinión.

Una mayor orientación sobre la formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros, se encuentran en la NAGPA 1700 – NIA 700.

Modificaciones a la Opinión en el Informe de Auditoría

130. El auditor debe modificar la opinión contenida en su informe si se concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de errores significativos o si el auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de errores significativos. El auditor puede emitir tres tipos de opiniones modificadas: una opinión con salvedades, una opinión adversa (o desfavorable) y una abstención (o denegación) de opinión.

Determinando el Tipo de Modificación a la Opinión

131. La decisión respecto a qué tipo de opinión modificada es la adecuada depende de:

- La naturaleza de la información financiera que causa la modificación – es decir, si los estados financieros tienen errores significativos o, en caso de que fuera imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y

- El juicio del auditor sobre la importancia de los efectos o los posibles efectos del hecho en los estados financieros.

132. El auditor deberá expresar una opinión con salvedades si:

- Habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son importantes pero no generalizados para los estados financieros; o

- El auditor no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la cual basar una opinión, pero concluye que los efectos en los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser importantes aunque no generalizados.

133. El auditor deberá expresar una opinión adversa (o desfavorable) si, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluye que los errores, individualmente o en conjunto, son importantes y generalizados para los estados financieros.

134. El auditor deberá abstenerse de emitir (o denegar) una opinión si le ha sido imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que pudiera detectar o probar cualquier error de importancia relativa sobre la cual basar el dictamen, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser importantes y generalizados.

135. Si emite una opinión de auditoría modificada, el auditor también deberá modificar el encabezado para que corresponda con el tipo de opinión emitida.

Una mayor orientación sobre las modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente, se encuentran en la NAGPA 1705 – NIA 705, las cuales proporcionan una

guía adicional sobre el lenguaje específico que se debe utilizar al emitir una opinión modificada y describir la responsabilidad del auditor. También incluyen ejemplos ilustrativos de informes.

Párrafos de Énfasis y de otros Asuntos en el Informe de Auditoría

136. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre un asunto presentado o revelado en los estados financieros que sea de tal importancia que resulte fundamental entenderlos pero hay evidencia suficiente y adecuada de que el asunto no tiene errores significativos, entonces se deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría. Los párrafos de "énfasis" únicamente deberán referirse a información presentada o divulgada en los estados financieros.

137. El párrafo de "Énfasis" deberá:

- Incluirse inmediatamente después del párrafo de opinión,
- Llevar el encabezado Párrafo de Énfasis,
- Incluir una clara referencia al asunto que se está enfatizando e indicar dónde se puede encontrar información relevante que describe plenamente el asunto en cuestión en los estados financieros; e
- Indicar que no expresa una opinión modificada en relación con el asunto que se resalta.

138. Si el auditor considera necesario comunicar otros asuntos diferentes a los presentados o divulgados en los estados financieros que a su juicio sean relevantes para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, y a condición de que no esté prohibido por ley o reglamento, se podrá introducir un párrafo que lleve el encabezado párrafo sobre otros asuntos. "Este párrafo deberá aparecer inmediatamente después de la opinión y de cualquier párrafo de énfasis".

139. Si el auditor desea incluir uno o ambos de estos párrafos en el informe de auditoría, deberá comunicarlo a la administración.

140. Las expectativas o mandatos de auditoría del sector público, pueden ampliar las circunstancias bajo las cuales sería relevante incluir un Párrafo de "Énfasis" (concerniente a un asunto divulgado de manera apropiada en los estados financieros) o un párrafo de "Otros Asuntos" (concerniente a información no divulgada en los estados financieros).

Una mayor orientación sobre los párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente, se encuentran en la NAGPA 1706 – NIA 706.

Información Comparativa – Cifras Correspondientes y Estados Financieros Comparativos

141. La "información comparativa" se refiere a los montos e información divulgada en los estados financieros con respecto a uno o más períodos anteriores. El auditor deberá determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada correctamente. Para lograr esto, el auditor deberá evaluar si:

- La información comparativa concuerda con los montos y demás información divulgada que se presentó en el período anterior o, donde resulte apropiado, que haya sido revaluada; y

- Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el período actual o, en caso de que haya habido cambios en las políticas contables, si dichos cambios han sido contabilizados apropiadamente y se han presentado y divulgado adecuadamente.

Véase las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP, por sus siglas en español).

142. Si el auditor detecta, durante el período actual, un posible error significativo en la información comparativa, deberá llevar a cabo los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios conforme a las circunstancias, para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si en efecto, existe un error significativo.

143. La información comparativa de períodos anteriores se incluye como parte integral de los estados financieros del período actual y cuyo objetivo es ser considerada únicamente en relación con los importes y demás información divulgada en el período actual. Cuando se presentan cifras correspondientes a períodos anteriores, la opinión del auditor no deberá hacer referencia a las mismas salvo en las siguientes circunstancias:

- Si el informe de auditoría del período anterior, tal como se emitió, incluye una opinión con salvedades, una abstención de opinión, o una opinión adversa y si la situación que dio origen a la opinión modificada permanece sin resolver, entonces el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe de auditoría de los estados financieros del período actual, modificado con respecto a las cifras correspondientes incluidas en los mismos.

- Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe un error significativo en los estados financieros del período anterior sobre los cuales se emitió una opinión favorable o no calificada y las cifras correspondientes no han sido correctamente reevaluadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe de auditoría de los estados financieros del período actual.

- Si los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo de énfasis, que las cifras correspondientes a períodos anteriores no han sido auditadas.

El auditor debe considerar estas circunstancias usando el año en curso con fines de comparación y las consideraciones de materialidad para el año actual. Si se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor deberá referirse a cada período para el cual se presentan y sobre el que se expresa una opinión de auditoría.

144. Al presentar un informe sobre los estados financieros de un período anterior con relación a la auditoría del período actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del período anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en un párrafo de énfasis.

Las Responsabilidades del Auditor en Relación con otra Información en Documentos que contienen Estados Financieros Auditados

145. El auditor debe leer la otra información con el fin de identificar cualquier inconsistencia o error de hecho que sean significativos en los estados financieros auditados. Si al leer dicha información el auditor identifica tal inconsistencia o error de hecho, entonces deberá determinar si los estados financieros auditados o la otra información necesitan ser revisados. La acción que el auditor deba tomar puede incluir el modificar el dictamen del auditor, retener el informe del auditor, retirarse del trabajo (en los raros casos en los que esto sea posible en el sector público), notificar a los encargados de la gestión o incluir un párrafo de "Otro asunto" en el informe del auditor.

146. Si el auditor identifica una inconsistencia o error de hecho que sea significativo y que la administración se niegue a corregir, el auditor deberá notificar a los encargados de la entidad. Es posible que los auditores también deban sugerir o notificar a otros usuarios. Una mayor orientación sobre las responsabilidades del auditor en relación con otros documentos se encuentra en la NAGPA 1720 – NIA 720.

Consideraciones Especiales - Auditorías de un solo Estado Financiero o de un Elemento, Cuenta o Partida Específicos de un Estado Financiero

147. El auditor debe pronunciarse sobre la aceptabilidad del marco de información financiera que se aplicó al preparar los estados financieros. En una Auditoría de Estados Financieros de propósitos especiales el auditor debe conocer:

- El propósito para el cual fueron preparados dichos estados financieros;
- Los usuarios destinados; y
- Las medidas tomadas por la administración para determinar que el marco de referencia de información financiera aplicado es aceptable conforme a las circunstancias.

148. En la planificación y realización de una Auditoría de Estados Financieros de propósitos especiales, el auditor debe determinar si las circunstancias del trabajo requieren que se preste una consideración especial a la aplicación de las NAGPA.

149. Al formarse una opinión y elaborar informes sobre estados financieros de propósitos especiales, el auditor debe cumplir con los mismos requisitos que para los estados financieros de propósito general. El informe del auditor sobre estados financieros de propósitos especiales deberá:

- Describir el propósito para el cual fueron preparados los estados financieros; y
- Hacer referencia a la responsabilidad de la administración de determinar que el marco de información financiera sea aceptable, conforme a las circunstancias en las que la administración tenga varios marcos de referencia para escoger al preparar dichos estados financieros.

150. El auditor debe incluir un párrafo de énfasis advirtiendo a los usuarios sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco con propósitos especiales y que, como resultado, es posible que no sean adecuados para otros fines.

Consideraciones Relevantes para las Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluyendo los Estados Financieros de la Totalidad del Estado)

151. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específico de un estado financiero, el auditor debe determinar primero si la auditoría es factible. Los principios fundamentales son aplicables a auditorías de un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero, sin importar que el auditor también deba auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad. Si el auditor no ha sido asignado para auditar el conjunto completo de estados financieros, entonces deberá determinar si la auditoría de un solo estado financiero individual o de un elemento específico de dichos estados financieros, es conforme con los principios fundamentales establecidos en las NAGPA.

152. El auditor también debe determinar si la aplicación del marco de información financiera dará como resultado una presentación que proporcione una exposición adecuada de la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información que proporciona el estado financiero o el elemento del mismo, así como el efecto de las transacciones y de los hechos significativos o de importancia relativa sobre dicha información.

153. El auditor debe considerar si la forma esperada de dictamen u opinión es adecuada conforme a las circunstancias del trabajo y deberá adaptar los requisitos de información según sea necesario.

154. Si el auditor fue asignado para emitir un informe sobre un estado financiero individual o de un elemento específico de un estado financiero y además para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, deberá emitir un dictamen u opinión separada para cada trabajo.

155. Si el dictamen u opinión contenida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de una entidad se modifica, o si el informe incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otros asuntos, el auditor deberá determinar el efecto que pudiera tener en el informe de auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico. Cuando se considere adecuado, el auditor deberá modificar la opinión o incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otros asuntos en el informe de un estado financiero individual o de un elemento específico.

156. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión con salvedades o abstenerse de dar una opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor no podrá emitir una opinión no modificada o sin salvedades de un estado financiero individual o de un elemento específico. Ello se justifica en que una opinión sin modificaciones o sin salvedades estaría en contradicción con la opinión adversa o la abstención de opinión de los estados financieros en su conjunto.

Consideraciones Relevantes para las Auditorías de Estados Financieros de Grupos (Incluyendo los Estados Financieros de la Totalidad del Estado)

157. Los auditores que deban auditar estados financieros de grupos deben obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a la información financiera de todos los componentes del grupo y del proceso de consolidación para poder emitir una opinión sobre si los estados financieros de la totalidad del grupo han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

158. Los principios de la NAGPA 200 son aplicables a todas las auditorías de estados financieros del sector público, ya se trate de componentes individuales de una entidad o de la entidad en su totalidad. En situaciones en las que el auditor debe auditar los estados financieros de un grupo, como por ejemplo las cuentas de todo el Estado, se aplican consideraciones y requisitos especiales. El auditor que lleva a cabo la auditoría se conoce como auditor de grupo. El auditor de grupo debe establecer una estrategia de auditoría y desarrollar un plan de auditoría para todo el grupo. Los principios para conocer y entender a la entidad incluyen un conocimiento cabal del grupo, sus componentes y sus entornos, incluyendo los controles dentro de todo el grupo, así como el proceso de consolidación. El conocimiento que se obtiene de esta manera debe ser suficiente para confirmar o revisar la identificación inicial de los componentes que pueden ser significativos para los estados financieros del grupo y para valorar los riesgos de errores significativos, ya sea que se deba a fraude o error, en los estados financieros del grupo.

159. Los componentes de los estados financieros del grupo pueden incluir entidades del gobierno central, instituciones descentralizadas, empresas públicas, municipios y en general al sector público no financiero en su conjunto. Los componentes se consideran significativos:

- Debido a su importancia financiera individual;
- Si, debido a su naturaleza o circunstancias específicas, es posible que aporten riesgos considerables de errores significativos a los estados financieros del grupo;
- Si involucran asuntos que son de interés público, como la seguridad nacional, los proyectos sociales o los informes de los ingresos fiscales.

160. En el sector público puede ser difícil determinar qué componentes incluir en los estados financieros del grupo. La aplicación del marco de información financiera puede dar por resultado la exclusión de un tipo específico de entidades. En tales casos, si el auditor de grupo cree que esta situación podría dar por resultado una presentación engañosa de los estados financieros del grupo, puede considerar, además de su impacto en el informe de auditoría, la necesidad de comunicar el asunto a la máxima autoridad del grupo y a los órganos de supervisión de acuerdo a la Ley.

161. En ciertas situaciones el marco de información financiera puede no proporcionar una guía específica para la inclusión o exclusión de un tipo específico de entidades del gobierno central, instituciones descentralizadas, empresas públicas, municipios y entidades no financieras en su conjunto en los estados financieros del grupo. Esta dificultad puede repercutir en el uso del trabajo de los auditores de los distintos componentes. También es posible que la dirección del grupo no esté de acuerdo en incluir a un componente en los estados financieros del grupo, lo que, a su vez, limitaría la capacidad del auditor de grupo para comunicarse con el auditor de dicho componente y usar su trabajo.

162. En el caso de un componente que sea significativo debido a su importancia financiera individual dentro del grupo, el equipo de auditoría del grupo o un auditor del componente en su nombre, deberá auditar la información financiera del componente usando como valor de la materialidad del componente el establecido por el auditor de grupo. En cuanto a un componente que sea significativo debido a su naturaleza o circunstancias específicas y debido a la posibilidad de que represente riesgos considerables de error significativo en los estados financieros del grupo, es posible que el equipo de auditoría del grupo, o un auditor del componente en su nombre, no necesiten auditar la información financiera, sino aplicar procedimientos específicos de auditoría relativos a los riesgos significativos identificados. En el caso de los componentes que no son significativos, el equipo de auditoría del grupo deberá llevar a cabo los procedimientos analíticos a nivel de grupo.

NAGPA 1570

ENTIDAD EN FUNCIONAMIENTO

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN A. MORENO M.
ERNESTO E. DE LEÓN C.

SUBCOMITE TÉCNICO

LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ CARRERA
LIBORIO CABALLERO
MAISIRY MENDIETA
ENILDA HIDALGO
CONSTANTINO SÁNCHEZ
ITZEL DE SOLÍS
YONEL DE LA CRUZ

NAGPA 1570

Entidad en Funcionamiento

Índice

Fundamentos

Introducción a la NIA

Contenido de la NAGPA

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Presunción de Entidad en Funcionamiento

Evaluación de las Valoraciones de la Administración

Procedimientos de Auditoría Adicionales tras la Identificación de Hechos o Condiciones

El Uso de la Presunción de Entidad en Funcionamiento pero existe una Incertidumbre Significativa

Ejemplo de Párrafo Adicional cuando los Auditores están satisfechos de la Información Facilitada

Párrafo Adicional

Ejemplo de Párrafos en que ha de Emitirse una Opinión con Reservas al no Existir Suficiente Información sobre una Incertidumbre Significativa

Base para Emitir una Opinión con Reservas

Opinión con Reservas

Ejemplo de Párrafos en que ha de Emitirse una Opinión Adversa al no Existir Suficiente Información sobre una Incertidumbre

Base para Emitir una Opinión Adversa

Opinión Adversa

Fundamentos

Esta NAGPA proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA 570, “Empresa en funcionamiento”, y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 570 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a los períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009.

Introducción a la NIA

La NIA 570 establece las obligaciones del auditor independiente, cuando audita estados financieros, en relación con el uso por la administración de la presunción de empresa en funcionamiento al elaborar y presentar los estados financieros.

Contenido de la NAGPA

P1. La NAGPA 1570 proporciona orientaciones adicionales para los auditores en relación con los aspectos siguientes:

- Presunción de la entidad en funcionamiento.
- Evaluación de las valoraciones de la administración.
- Procedimientos de auditoría adicionales tras la identificación de hechos o condiciones.
- El uso de la presunción de entidad en funcionamiento es adecuado pero existe una incertidumbre significativa.

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

P2. La NIA 570 es aplicable a los auditores en el desempeño de su función como auditores de los estados financieros.

P3. El uso por la administración de la presunción de entidad en funcionamiento, es también aplicable a las entidades del sector público, en particular al gobierno central; sin embargo, éste no suele quebrar o convertirse en insolvente desde un punto de vista jurídico, debido a sus amplias atribuciones para imponer impuestos, derechos o tasas, por lo que tienen la posibilidad de ajustar sus ingresos a fin de cumplir sus obligaciones. Por esta razón, los auditores aplicarán las exigencias y orientaciones de la NIA 570.

Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público

Presunción de la Entidad en Funcionamiento

P4. Los auditores en relación con la entidad en funcionamiento, pueden tener otras obligaciones que las directamente previstas en la NIA 570, como la de examinar las disposiciones adoptadas por la entidad para mantener su posición financiera general e informar sobre ellas.

P5. Las entidades del sector público pueden gastar en un año sumas por encima de los recursos a su disposición y sus ingresos pueden ser inferiores a sus gastos y su activo a su pasivo. Sin embargo, no es usual que una entidad del sector público cese o reduzca la escala de operaciones como consecuencia de su incapacidad de financiar sus operaciones o de su pasivo neto.

P6. Es más probable que el cese de la actividad de una entidad del sector público, se deba a una decisión política adoptada para liquidarla y disolverla completamente, reducir la escala de sus operaciones, privatizarla o transferir algunas de sus funciones a otra entidad de derecho público, o bien fusionarla con ella. En estos casos, cesa la actividad operativa de la entidad ya sea de forma total o parcial. Sólo en el supuesto de disolución sin solución de continuidad de la entidad perdería validez la presunción de entidad en funcionamiento. En los demás supuestos, los auditores tomarán en consideración sobre qué base se transfieren las actividades desde la perspectiva de la entidad que está cediendo el activo y el pasivo en la fecha contable correspondiente.

P7. Con el fin de formarse una opinión sobre la capacidad de la entidad para continuar sus operaciones, los auditores tendrán en cuenta, al examinar el aspecto de la entidad en funcionamiento, dos factores distintos pero que a veces se superponen, a saber:

- El mayor riesgo que representan los cambios de dirección política (por ejemplo, un cambio en el gobierno).
- El riesgo operativo o comercial, de carácter menos frecuente (por ejemplo, cuando la entidad carece de suficiente capital circulante para mantener sus operaciones en el nivel actual).

P8. Con el fin de minimizar el riesgo de que se produzcan cambios en las políticas gubernamentales con incidencia en la presunción de entidad en funcionamiento sin conocimiento del auditor, éste verificará si:

- El gobierno ha declarado su intención de reexaminar una política que afecte a la entidad auditada.
- Se ha anunciado un reexamen que está además en curso.

- El reexamen indica que la entidad auditada puede racionalizarse o su futuro replantearse.
- Hay una decisión política de privatizar las actividades de la entidad auditada.

Evaluación de las Valoraciones de la Administración

P9. Los auditores son conscientes de que los cambios en las políticas gubernamentales pueden tener una incidencia considerable en la naturaleza y las funciones de las entidades del sector público, aunque las decisiones políticas no son más inciertas normalmente que los riesgos imprevistos que sufren las entidades del sector privado.

Procedimientos de Auditoría Adicionales tras la Identificación de Hechos o Condiciones

P10. Teniendo en cuenta las exigencias del párrafo 16 de la NIA 570, los auditores examinarán la conveniencia de pedir a la entidad, una confirmación directa del organismo o entidades del cual depende su respaldo financiero o su futura financiación y en ese examen analizarán las limitaciones derivadas del proceso político. En tal caso, quizás no sea suficiente garantía el futuro de la entidad, una declaración de su responsable financiero en el sentido de que ese respaldo continuará, debido a que la entidad puede desconocer las intenciones del organismo o entidades del cual depende su respaldo financiero.

P11. Además de los procedimientos de auditoría expuestos en el párrafo A15 de la NIA 570, los auditores pueden acudir a registros oficiales para informarse sobre cambios de políticas y decisiones del poder legislativo e indagar sobre las cuestiones objeto de decisión cuando no se disponga de registros oficiales.

El Uso de la Presunción de Entidad en Funcionamiento pero existe una Incertidumbre Significativa

P12. Los párrafos 19 y 20 de la NIA 570, establecen las obligaciones del auditor tanto en el caso de que se informe adecuadamente de incertidumbres significativas en los estados financieros, como de que no se informe. Los párrafos A21 al A24 de la NIA 570, exponen ejemplos de párrafos adicionales para los dos casos y los párrafos P14 al P16 exponen ejemplos relativos al sector público.

P13. Ejemplo de párrafo adicional cuando los auditores están satisfechos de la información facilitada:

> ***Párrafo Adicional***
>
> Sin incluir reservas en nuestra opinión, deseamos atraer la atención sobre la nota X de los estados financieros, según la cual el Gobierno ha iniciado el reexamen de las futuras operaciones de la entidad, pero no ha decidido aún su actuación al respecto. Esta situación, junto con otros aspectos señalados en la nota X, pone de manifiesto una

incertidumbre significativa que puede suscitar considerables dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad, según el principio de entidad en funcionamiento.

P14. Ejemplo de párrafos en que ha de emitirse una opinión con reservas al no existir suficiente información sobre una incertidumbre significativa:

Base para Emitir una Opinión con Reservas

El Gobierno ha iniciado el reexamen de las futuras operaciones de la entidad, pero no ha decidido aún su actuación al respecto. Esta situación implica una incertidumbre significativa que puede suscitar considerables dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad según el principio de entidad en funcionamiento, por lo que la entidad puede no ser capaz de enajenar sus activos y cumplir sus obligaciones en el curso normal de sus operaciones. Los estados financieros (y las notas contenidas en ellos) no informan de ese hecho.

Opinión con Reservas

En nuestra opinión, salvo la omisión de la información contemplada en la base para emitir una opinión con reservas, los estados financieros de la entidad presentan razonablemente en todos los aspectos significativos, la situación financiera al 31 de diciembre de 20X0, así como de su gestión financiera y gestión de tesorería en relación con el año que termina de acuerdo con (el marco de información financiera aplicable).

P15. Ejemplo de párrafos en que ha de emitirse una opinión adversa al no existir suficiente información sobre una incertidumbre:

Base para Emitir una Opinión Adversa

El Gobierno ha decidido que la entidad cesará su actividad y será disuelta el próximo año, lo que implica una incertidumbre significativa que puede suscitar considerables dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar su actividad según el principio de entidad en funcionamiento y la imposibilidad, por tanto, de enajenar sus activos y cumplir sus obligaciones en el curso normal de sus operaciones. Los estados financieros (y las notas contenidas en ellos) no informan de ese hecho.

Opinión Adversa

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la base para emitir una opinión adversa, los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X0, ni su gestión financiera y la gestión de su tesorería en relación con el año que termina de acuerdo con (el marco de información financiera aplicable).

NAGPA 1610

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN A. MORENO M.
ERNESTO E. DE LEÓN C.

SUBCOMITE TÉCNICO

LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ CARRERA
LIBORIO CABALLERO
MAISIRY MENDIETA
ENILDA HIDALGO
CONSTANTINO SÁNCHEZ
ITZEL DE SOLÍS
YONEL DE LA CRUZ

NAGPA 1610

Utilización del Trabajo de los Auditores Internos

Índice

Fundamentos

Introducción a la NIA

Contenido de la NAGPA

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Consideraciones Generales

Decisión de Utilizar o no el Trabajo de los Auditores Internos y en qué Medida

Fundamentos

Esta NAGPA proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA 610, “Utilización del trabajo de los auditores internos”, y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 610 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009.

Introducción a la NIA

La NIA 610 establece las obligaciones del auditor externo respecto del trabajo de los auditores internos cuando considere probable, conforme a la NIA 315, que la función de auditoría interna resulte pertinente para su auditoría externa.

La NIA 610 no aborda los casos en que auditores internos facilitan ayuda directa al auditor externo para la ejecución de los procedimientos de auditoría.

Contenido de la NAGPA

P1. La NAGPA 1610 proporciona orientaciones adicionales para los auditores en relación con los aspectos siguientes:

- Consideraciones generales.
- Decisión de utilizar o no el trabajo de los auditores internos y en qué medida.

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

P2. La NIA 610 es aplicable a los auditores internos en el desempeño de su función de auditores de los estados financieros.

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Consideraciones Generales

P3. En una auditoría financiera en el sector público, los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable (es decir, el alcance de las NIA). Otros objetivos pueden referirse a obligaciones de auditoría o información, cuando, por ejemplo, los auditores de la CGR hayan detectado falta de conformidad con las normas en cuestiones presupuestarias o de rendición de cuentas, o informen sobre la eficacia del control interno. Los auditores de la CGR pueden considerar que la actividad de la auditoría interna en estos ámbitos es pertinente para su auditoría externa, en cuyo caso pueden utilizar el trabajo del auditor interno para completar su propio trabajo.

Decisión de Utilizar o no el Trabajo de los Auditores Internos y en qué Medida

P4. Para determinar si el trabajo del auditor interno resulta objetivo para los fines de la auditoría, según se establece en el párrafo 9 A de la NIA 610, los auditores de la CGR atenderán las correspondientes directrices de la INTOSAI sobre la valoración de la independencia y objetividad de los auditores internos y si procede, la existencia de un posible organismo público de supervisión de la auditoría interna, así como sus informes. Ahora bien, cuando la función de auditoría interna haya sido establecida por ley u otro tipo de regulación y se satisfagan los criterios que se exponen a continuación, existen sólidos indicios para presumir que la función de auditoría interna es independiente:

- Rinde cuentas al jefe o subjefe de la entidad pública o a los encargados de la administración.
- Comunica los resultados de la auditoría al jefe o subjefe de la entidad pública o a los encargados de la administración.
- Está situada en la organización al margen del personal y de la dirección de la entidad.
- Está suficientemente libre de presiones políticas a la hora de realizar auditorías y comunica sus resultados, opiniones y conclusiones con objetividad y sin miedo a represalias políticas.
- No permite a sus agentes auditar operaciones de las que hayan sido responsables con anterioridad para evitar cualquier posible conflicto de intereses.
- Tiene acceso a los encargados de la administración.

NAGPA 1700

FORMACIÓN DE UNA OPINIÓN Y ELABORACIÓN DEL INFORME SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN A. MORENO M.
ERNESTO E. DE LEÓN C.

SUBCOMITE TÉCNICO

LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ CARRERA
LIBORIO CABALLERO
MAISIRY MENDIETA
ENILDA HIDALGO
CONSTANTINO SÁNCHEZ
ITZEL DE SOLÍS
YONEL DE LA CRUZ

NAGPA 1700

Formación de una Opinión y Elaboración del Informe sobre los Estados Financieros

Índice

Fundamentos

Introducción a La NIA

Contenido de la NAGPA

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Consideraciones Generales

Alcance de la NIA

Informe de Auditoría

Presentación de la Incidencia de Hechos y Operaciones de Importancia Significativa en la Información Facilitada en los Estados Financieros

Fundamentos

Esta NAGPA proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA 700, "Formación de una opinión y elaboración del informe sobre los estados financieros", y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 700 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009.

Introducción a la NIA

La NIA 700 establece la obligación del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros y aborda además el formato y el contenido del informe resultante de la auditoría de los estados financieros.

La NIA 705 y la NIA 706 tratan del formato y del contenido del informe cuando el auditor emite una opinión modificada o incluye en dicho informe, párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos.

La NIA 700 se ha redactado en el contexto de unos estados financieros completos con finalidades generales. La NIA 800 recoge consideraciones específicas para los estados financieros elaborados de acuerdo con un marco con finalidades especiales. La NIA 805 recoge consideraciones específicas para el caso en que se audite un estado financiero individual o una cuenta, partida o elemento concreto de un estado financiero.

La NIA 700 promueve la coherencia del informe de auditoría y por tanto, si la auditoría ha sido realizada conforme a las NIA, fomenta la credibilidad del mercado internacional, pues se pueden identificar con más facilidad las auditorías realizadas conforme a normas internacionalmente aceptadas. También se facilita al usuario su comprensión y la posibilidad de reconocer cuando se han producido circunstancias inusuales.

Contenido de la NAGPA

P1. La NAGPA proporciona orientaciones adicionales para los auditores en relación con los aspectos siguientes:

- Consideraciones generales.
- Alcance de la NIA.
- Informe de auditoría.
- Presentación de la incidencia de hechos y operaciones de importancia significativa en la información facilitada en los estados financieros.

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

P2. La NIA 700 es aplicable a los auditores en el desempeño de su función de auditar los estados financieros.

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Consideraciones Generales

P3. En una auditoría financiera en el sector público, los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público, que se derivan de leyes, reglamentos, resoluciones o exigencias de política pública, pueden contener objetivos adicionales de la misma importancia para la opinión sobre los estados financieros, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando por ejemplo, los auditores hayan detectado incumplimiento de conformidad con las normas de administración presupuestaria, de rendición de cuentas o informen sobre la eficacia del control interno. Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores que informen de cualquier falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno. Estas obligaciones suplementarias deberán ser tratadas en una sección separada del informe de auditoría, tal como se describe en el párrafo P5.

Alcance de la NIA

P4. La coherencia del informe de auditoría cuando dicha auditoría ha sido realizada conforme a las NIAs, según se establece en el párrafo 4 de la NIA 700, relativo al alcance del dictamen del auditor, fomenta la credibilidad del sector público así como la del mercado internacional. En el caso de las entidades del sector público, los usuarios en primera instancia de sus estados financieros son el órgano legislativo, ejecutivo y judicial. El órgano legislativo representa a los ciudadanos que son los usuarios finales de dichos estados financieros.

P5. Las leyes y reglamentos, el mandato de auditoría o la práctica habitual pueden obligar a los auditores a comunicar su resultado en el informe de auditoría conforme a las NIAs. Otras revelaciones, conclusiones, recomendaciones y respuestas de la dirección, pueden ser objeto de un informe separado, que complementará al informe de auditoría redactado conforme a las NIAs. Este informe separado puede presentarse al mismo tiempo que el informe de auditoría o de acuerdo con lo prescrito en las leyes y reglamentos aplicables.

P6. Los auditores deben informar de los casos de conformidad o falta de conformidad con las normas y pueden recurrir a las directrices para la Auditoría de Cumplimiento de las NAGPA 4000 y aplicar la ISAE 3000 para otros encargos de aseguramiento.

Informe de Auditoría

P7. En el sector público las responsabilidades de la administración pueden ser mayores que en el sector privado, por lo que los auditores deberán tener en cuenta esa premisa cuando describan las responsabilidades de la administración conforme al párrafo 26 de la NIA 700.

P8. Por lo que se refiere a las exigencias de comportamiento citadas en la sección del informe que trata de las responsabilidades del auditor, también podrán aplicarse otros códigos tan restrictivos como el *Código de ética para contadores profesionales* de la IFAC. El código de Ética de la INTOSAI, es aplicable en lo que se refiere al párrafo 30 de la NIA 700.

P9. Cuando, en virtud de leyes o reglamentos, los auditores estén obligados a utilizar en su informe de auditoría, un determinado esquema o una determinada elaboración, deberán verificar que dicho esquema o elaboración incluyan los elementos mínimos descritos en la NIA 700. Si no se han incluido esos elementos, los auditores no pueden declarar que la auditoría se ha realizado conforme a las NIAs.

P10. Los ejemplos ilustrativos que se ofrecen en la NIA 700, con las modificaciones necesarias, son pertinentes y aplicables al sector público.

P11. Cuando apliquen el párrafo A16 de la NIA 700 y las leyes y reglamentos no prevean expresamente el destinatario del informe de auditoría, los auditores dirigirán dicho informe a la máxima autoridad de la entidad, o en su caso, a la parte del poder legislativo que corresponda.

P12. En función de las normas que apliquen, los auditores podrán referirse a las normas de auditoría aplicables en una de las formas que se citan a continuación:

- Conforme a los Principios Fundamentales de Auditoría de la INTOSAI, lo conforme a las NIAs, lo que significa la plena conformidad con todas las NIAs aplicables y en su caso, con las orientaciones suplementarias facilitadas en las Notas Práctica para las NIAs emitidas por la INTOSAI.
- Conforme a los Principios Fundamentales de Auditoría de la INTOSAI, lo que no significa la plena conformidad con las NIAs incluidas actualmente en las directrices de Auditoría Financiera de la INTOSAI (ISSAIs 1000 a 2999).
- Conforme a las Normas de Auditoría Nacionales que resulten pertinentes.

P.13 Cuando se vean en la imposibilidad de observar el plazo establecido en leyes y reglamentos para el informe de auditoría, los auditores examinarán la conveniencia de adoptar disposiciones como la de informar a los encargados de la administración o al poder legislativo en el caso que corresponda.

Presentación de la Incidencia de Hechos y Operaciones de Importancia Significativa en la Información Facilitada en los Estados Financieros

P.14 Los estados financieros con finalidades generales, pueden incluir otros elementos como la comparación de los importes estimados y efectivos y los informes sobre rendimiento y asignación, con el fin de constituir un conjunto completo de estados financieros. En caso de que así fuera, los auditores evaluarán esos informes conforme a la orientación facilitada en el párrafo A4 de la NIA 700.

NAGPA 1705

MODIFICACIONES A LA OPINIÓN EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN A. MORENO M.
ERNESTO E. DE LEÓN C.

SUBCOMITE TÉCNICO

LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ CARRERA
LIBORIO CABALLERO
MAISIRY MENDIETA
ENILDA HIDALGO
CONSTANTINO SÁNCHEZ
ITZEL DE SOLÍS
YONEL DE LA CRUZ

NAGPA 1705

Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente

Índice

Fundamentos

Introducción a la NIA

Tipos de Opinión Modificada

Contenido de la NAGPA

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector público

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Consideraciones Generales

Circunstancias que Obligan a Modificar la Opinión de Auditoría

Elección del tipo de Modificación a la Opinión de Auditoría

Naturaleza de los Errores Significativos.

Naturaleza de la Imposibilidad de Obtener Evidencia de Auditoría Suficiente y Adecuada

Formato y Contenido del Informe de Auditoría en Caso de Modificación de la Opinión

Comunicación con los Encargados de la Administración

Fundamentos

Esta NAGPA proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA 705, “Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente” y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 705 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009.

Introducción a la NIA

La NIA 705 establece la obligación del auditor de presentar un informe adecuado cuando, al haberse formado una opinión conforme a la NIA 700, llega a la conclusión de que es necesario modificar la opinión de auditoría sobre los estados financieros.

Tipos de Opinión Modificada

La NIA 705 establece tres tipos de opinión modificada, es decir, opinión con reservas, opinión adversa y abstención de opinión. La decisión sobre cuál de estos tipos es el adecuado dependerá de:

- La naturaleza del asunto que dé lugar a la modificación, es decir, si los estados financieros contienen errores significativos o, si no resulta posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- El juicio del auditor sobre si el asunto incide de forma predominante, o de forma posiblemente predominante, en los estados financieros.

Contenido de la NAGPA

P1. La NAGPA 1705 proporciona orientaciones adicionales para los auditores en relación con los aspectos siguientes:

- Consideraciones generales.
- Circunstancias que obligan a modificar la opinión de auditoría.
- Elección del tipo de modificación a la opinión de auditoría.
- Naturaleza de los errores significativos.
- Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

P2. La NIA 705 es aplicable a los auditores en el desempeño de su función como auditores de los estados financieros.

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

P3. La NIA 705 contiene disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas con consideraciones específicas a las entidades del sector público en el párrafo A14.

Consideraciones Generales

P4. En una auditoría financiera en el sector público, los objetivos suelen ir más allá de la emisión de una opinión sobre si los estados financieros han sido elaborados, en todos sus aspectos significativos, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. El mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades del sector público, que se derivan de leyes, reglamentos, resoluciones o exigencias de política pública, pueden contener objetivos adicionales de la misma importancia para la opinión sobre los estados financieros, entre ellos obligaciones de auditoría o de información, cuando por ejemplo, los auditores hayan detectado incumplimiento de conformidad con las normas de administración presupuestaria, de rendición de cuentas o informen sobre la eficacia del control interno. Sin embargo, aun no existiendo objetivos adicionales, los ciudadanos pueden esperar de los auditores que informen de cualquier falta de conformidad con las normas que hayan detectado durante la auditoría o informen sobre la eficacia del control interno. Estas obligaciones suplementarias deberán ser tratadas en una sección separada del informe de auditoría, a través de un informe de cumplimiento (NAGPA 4000).

P5. Teniendo en cuenta el cuadro del párrafo A1 de la NIA 705, los auditores que deban informar de la conformidad o falta de conformidad con las normas pueden necesitar recurrir a las orientaciones facilitadas en la NAGPA 4000 acerca de la influencia que, a juicio del auditor, puede tener la naturaleza de los asuntos que dan lugar a una modificación y la incidencia predominante, de sus efectos, en el tipo de opinión expresada sobre la falta de conformidad con las normas. Los auditores podrán aplicar la NAGPA 3000, así como la NAGPA 4000 para otros encargos de aseguramiento.

Circunstancias que Obligan a Modificar la Opinión de Auditoría

P6. Además de las exigencias establecidas en el párrafo 6 de la NIA 705, los auditores con obligaciones sobre la falta de conformidad con las normas, tendrán presente que una opinión sobre falta de conformidad no lleva aparejada necesariamente una opinión modificada en los estados financieros. Los auditores examinarán si el asunto relacionado con el incumplimiento:

- Se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera.
- Se ha registrado adecuadamente en los estados financieros por lo que se refiere a sus consecuencias financieras.

- Si su incidencia resulta significativa y predominante hasta el punto de que resulte necesario emitir una opinión modificada en los estados financieros.

Elección del Tipo de Modificación a la Opinión de Auditoría

P7. Además de las respuestas exigidas en el subpárrafo 13 b) de la NIA 705, los auditores pueden tener la obligación de informar al poder legislativo o a los órganos reguladores, o bien tomar la decisión de hacerlo en relación con los casos en que la administración se niegue a eliminar las restricciones al acceso a la evidencia de auditoría.

Naturaleza de los Errores Significativos

P8. Al aplicar el párrafo A3 de la NIA 705, los auditores pueden encontrar orientaciones suplementarias en la NIA 450.

Naturaleza de la Imposibilidad de Obtener Evidencia de Auditoría Suficiente y Adecuada

P9. Otros ejemplos de circunstancias fuera del control de la entidad, descritas en el párrafo A10 de la NIA 705, pueden incidir en el sector público en limitaciones impuestas por:

- La máxima autoridad de la administración u otras autoridades públicas.
- Las regulaciones sobre información reservada por razones de seguridad nacional y de información protegida por derechos de autor.

P10. Otros ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza o el calendario del trabajo del auditor, descritas en el párrafo A11 de la NIA 705, pueden incidir en el sector público en modificaciones legislativas, catástrofes nacionales y decisiones políticas como operaciones militares o una reorganización de operaciones del sector público de amplias proporciones.

Formato y Contenido del Informe de Auditoría en Caso de Modificación de la Opinión

P11. En el sector público no siempre es pertinente cuantificar los efectos en el impuesto sobre la renta, la renta previa a la imposición, el resultado y el patrimonio neto. En cambio es probable que los auditores cuantifiquen los efectos para los estados financieros en otros términos como gastos brutos o bien renta, deuda interna o excedente bruto.

P12. Los ejemplos facilitados en el apéndice de la NIA 705, pueden ayudar a los auditores a formular una opinión de auditoría modificada.

Comunicación con los Encargados de la Administración

P13. Los auditores pueden tener la obligación o tomar la decisión de comunicar no sólo con los encargados de la administración, sino también con otras instancias del sector público.

NAGPA 1706

PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTROS ASUNTOS EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN A. MORENO M.
ERNESTO E. DE LEÓN C.

SUBCOMITE TÉCNICO

LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ CARRERA
LIBORIO CABALLERO
MAISIRY MENDIETA
ENILDA HIDALGO
CONSTANTINO SÁNCHEZ
ITZEL DE SOLÍS
YONEL DE LA CRUZ

NAGPA 1706

Párrafos de Énfasis y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente

Índice

Fundamentos

Introducción a la NIA

Contenido de la Nota Práctica

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Párrafos Énfasis en el Informe del Auditor

Párrafos sobre otros Asuntos en el Informe del Auditor

Comunicación con los Encargados de la Administración

Fundamentos

Esta NAGPA proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA 706, “Párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos en el informe del auditor independiente” y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 706 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009.

Introducción a la NIA

La NIA 706 trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor considera necesario:

- Llamar la atención de los usuarios sobre asuntos presentados o revelados en los estados financieros de importancia fundamental para ayudarles a comprender dichos estados financieros.
- Llamar la atención de los usuarios sobre asuntos distintos a los presentados o revelados en los estados financieros de utilidad para ayudarles a comprender la auditoría y las obligaciones o el informe del auditor.

Los apéndices 1 y 2 identifican las NIAs que exigen expresamente al auditor incluir en su informe párrafos de énfasis y párrafos sobre otros asuntos. En esos casos, se aplicarán los requisitos contenidos en esta NIA sobre la forma que han de adoptar dichos párrafos y su colocación.

Contenido de la NAGPA

P1. La NAGPA 1706 proporciona orientaciones adicionales para los auditores en relación con los aspectos siguientes:

- Párrafos de énfasis en el informe del auditor.
- Párrafos sobre otros asuntos en el informe de auditoría.
- Comunicación con los encargados de la administración.

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

P2. La NIA 706 es aplicable a los auditores en el desempeño de su función como auditores de los estados financieros.

Orientaciones adicionales sobre cuestiones ligadas al sector público

Párrafos de Énfasis en el Informe del Auditor

P3. En el sector público los mandatos o las expectativas en relación con la auditoría pueden ampliar el número de circunstancias pertinentes para su inclusión por los auditores de un párrafo adicional. A continuación se enumeran otros ejemplos de circunstancias, además de los

expuestos en el párrafo A1 de la NIA 706, que pueden ser pertinentes incluirlos para su adecuada presentación en los estados financieros:

- Actuaciones legislativas en relación con programas o con el presupuesto.
- Leyes, reglamentos o directivas contradictorias con repercusiones significativas en la entidad.
- Fraude, abusos o pérdidas.
- Operaciones importantes.
- Insuficiencias significativas del control interno.
- Prácticas comerciales cuestionables.
- Operaciones realizadas sin la debida atención al principio de economía.
- Actualizaciones de períodos anteriores.
- Falta de sostenibilidad fiscal.
- Consecuencias para el medio ambiente.
- Cuestiones ligadas a la responsabilidad social de la entidad.
- Cuestiones éticas (comportamiento esperado de los funcionarios públicos).
- Empleo ineficaz y antieconómico de los bienes públicos.

P4. Los auditores pueden también decidir incluir un párrafo de énfasis por una falta de conformidad con las normas que han sido convenientemente registradas o reveladas en los estados financieros, como puede ser el uso indebido de fondos. Ahora bien, ese tipo de párrafo ligado a una posible falta de conformidad, sólo será pertinente, si no existe la obligación de emitir una opinión separada sobre el cumplimiento de las normas.

Párrafos sobre otros Asuntos en el Informe del Auditor

P5. Los ejemplos citados en el párrafo P3 pueden aplicarse a los párrafos sobre otros asuntos, según se expone en el párrafo 8 de la NIA 706, cuando esa información no se revele en los estados financieros.

P6. Es posible que la restricción de la distribución o del uso del informe de auditoría, contemplada en el párrafo A9 de la NIA 706, no constituya una opción en el sector público.

Comunicación con los Encargados de la Administración

P7. El párrafo 9 de la NIA 706 requiere que el auditor se ponga en comunicación con los encargados de la administración si tiene previsto incluir en su informe un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otros asuntos. Los auditores pueden tener la obligación o tomar la decisión de dirigirse no sólo a los encargados de la administración, sino también a otras partes interesadas.

P8. Al remitirse al párrafo A12 de la NIA 706, puede que los auditores deban dirigirse a los encargados de la administración para todas las cuestiones incluidas en un párrafo sobre otros

asuntos, incluso cuando tengan carácter recurrente y decidan comunicar estas cuestiones recurrentes a otras partes interesadas.

NAGPA 1720

LA RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON OTRA INFORMACIÓN EN DOCUMENTOS QUE CONTIENEN ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN A. MORENO M.
ERNESTO E. DE LEÓN C.

SUBCOMITE TÉCNICO

LUIS A. BONILLA M.
JOSÉ CARRERA
LIBORIO CABALLERO
MAISIRY MENDIETA
ENILDA HIDALGO
CONSTANTINO SÁNCHEZ
ITZEL DE SOLÍS
YONEL DE LA CRUZ

NAGPA 1720

La Responsabilidad del Auditor en Relación con Otra Información en Documentos que contienen Estados Financieros Auditados

Índice

Fundamentos

Introducción a la NIA

Contenido de la NAGPA

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

Definición de otra Información

Discrepancias Significativas

Información con Errores Significativos Respecto de los Hechos

Fundamentos

Esta NAGPA proporciona orientaciones adicionales sobre la NIA 720. La responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados y debe leerse conjuntamente con ella. La NIA 720 entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a períodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2009. Esta NAGPA será efectiva en la misma fecha que la NIA.

Introducción a la NIA

La NIA 720 aborda la responsabilidad del auditor en relación con otra información que figure en documentos de estados financieros auditados y su comunicación. En ausencia de una exigencia concreta motivada por circunstancias especiales del encargo de auditoría, la opinión de auditoría no abarcará otra información y el auditor no tiene expresamente que pronunciarse sobre si esa otra información está presentada de forma idónea o no. No obstante, el auditor la examinará porque si contradice de forma significativa los estados financieros, la credibilidad de estos puede verse afectada.

En la NIA 720 la expresión documentos que contienen estados financieros auditados, se refiere a los informes anuales (o documentos similares), destinados a las partes interesadas (o personas con similar interés), que incluyen estados financieros auditados y la opinión de auditoría sobre ellos. La NIA 706 puede también aplicarse y adaptarse en función de las circunstancias si es necesario a otros documentos que incluyan estados financieros auditados.

Contenido de la NAGPA

P1. La NAGPA 1720 proporciona orientaciones adicionales para los auditores en relación con los aspectos siguientes:

- Definición de otra información.
- Discrepancias significativas.
- Información con errores significativos respecto de los hechos.

Aplicabilidad de la NIA en la Auditoría del Sector Público

P2. La NIA 720 es aplicable a los auditores en el desempeño de su función como auditores de los estados financieros.

Orientaciones Adicionales sobre Cuestiones Ligadas al Sector Público

P3. La NIA 720 contiene disposiciones de aplicación y otras disposiciones explicativas con consideraciones específicas a las entidades del sector público en el párrafo A7.

Definición de otra Información

P4. El párrafo A3 de la NIA ofrece ejemplos de otra información en documentos que contienen estados financieros auditados. Otros ejemplos, propios del sector público, pueden ser manifestaciones sobre control interno o información sobre resultados como los siguientes:

- Cotejo de resultados con la información financiera.
- Calidad de los servicios.
- Volumen de trabajo.
- Objetivos de eficiencia y otros instrumentos de medición.

Discrepancias Significativas

P5. El párrafo 13 de la NIA 720 exige al auditor manifestar a los encargados de la administración, su preocupación cuando la dirección de la entidad se niega a que se realice una revisión necesaria de otra información. Los auditores pueden tener la obligación o tomar la decisión de comunicar no sólo con los encargados de la administración, sino con otras partes interesadas.

Información con Errores Significativos Respecto de los Hechos

P6. El párrafo 16 de la NIA 720 exige al auditor manifestar a los encargados de la administración, su preocupación cuando ha señalado a la dirección de la entidad la existencia de errores significativos respecto a los hechos que aquélla se niega a corregir. Los auditores pueden tener la obligación o tomar la decisión de comunicar no sólo con los encargados de la administración, sino con otras partes interesadas.

NAGPA 300

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

COMITÉ TÉCNICO

ERNESTO DE LEÓN

SUBCOMITÉ TÉCNICO

ARIANA I. FERNÁNDEZ B.
LUIS A. OLMEDO A.
LUIS C. DE LA CRUZ C.
ALGIMIRO A. VELÁSQUEZ S.
JESSICA J. JURADO A.

NAGPA 300

Principios de la Auditoría de Desempeño

ÍNDICE

MARCO PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Definición de la Auditoría de Desempeño

Economía, Eficiencia y Eficacia

Objetivos de la Auditoría de Desempeño

La Aplicabilidad de la NAGPA 300

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Las Tres partes de la Auditoría de Desempeño

Materia y Criterios de la Auditoría de Desempeño

Confianza y Seguridad en la Auditoría de Desempeño

PRINCIPIOS PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Principios Generales

Objetivo de la Auditoría

Enfoque de la Auditoría

Criterios

Riesgo de Auditoría

Comunicación

NAGPA 300

Principios de la Auditoría de Desempeño

ÍNDICE

Habilidades

Juicio y Escepticismo Profesional

Control de Calidad

Materialidad

Documentación

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE LA AUDITORÍA

Selección de Temas

Planificación de la Auditoría de Desempeño

Ejecución de la Auditoría de Desempeño

Comunicación de Resultados

Seguimiento de las Recomendaciones

MARCO PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Definición de la Auditoría de Desempeño

1. Para la Contraloría General de la República, la Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable acerca de las operaciones, programas, actividades de la entidad auditada, para determinar si cumplen con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

2. La Auditoría de Desempeño busca brindar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora. Las Auditorías de Desempeño proporcionan nueva información, conocimiento o valor al:

   - proporcionar nuevas perspectivas de análisis;
   - hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas;
   - proporcionar una visión o conclusión independiente y basada en la evidencia de auditoría;
   - proporcionar recomendaciones basadas en análisis de los hallazgos de auditoría.

Economía, Eficiencia y Eficacia

3. Los principios de economía, eficiencia y eficacia pueden definirse de la siguiente manera:

   - El principio de economía significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.

   - El principio de eficiencia significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.

   - El principio de eficacia se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

   Las Auditorías de Desempeño pueden incluir un análisis de las condiciones necesarias para garantizar que se cumplan los principios de economía, eficiencia y eficacia. Estas condiciones pueden incluir prácticas y procedimientos de buena administración para garantizar la entrega correcta y oportuna de los servicios públicos. Cuando corresponda, el impacto del marco regulatorio institucional sobre el desempeño de la entidad auditada también debe ser tomado en consideración.

Objetivos de la Auditoría de Desempeño

4. El objetivo principal de la Auditoría de Desempeño es contribuir, de manera constructiva, a la realización de una gestión sujeta a los principios de economía, eficacia y eficiencia.

También contribuye a promover, tanto la transparencia, como la responsabilidad en la gestión.

La Auditoría de Desempeño promueve la rendición de cuentas al asistir a los responsables de la gobernanza y de las tareas de supervisión para mejorar el desempeño. Lo logra evaluando si las decisiones de los Órganos Ejecutivo y Legislativo son preparadas e implementadas eficiente y eficazmente, y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido el justo valor por su dinero. Ello no cuestiona las intenciones y decisiones del legislativo, pero examina si debilidades en las leyes y reglamentos o su forma de implementación han evitado la consecución de los objetivos determinados. La Auditoría de Desempeño se enfoca en áreas en donde pueda añadir valor a los ciudadanos, y en las cuales tenga el mayor potencial para la mejora. Proporciona incentivos constructivos para que las partes responsables tomen las medidas apropiadas.

La Auditoría de Desempeño promueve la transparencia al ofrecer a las autoridades públicas competentes y a la ciudadanía una visión de la administración y los resultados de las diferentes actividades de los entes auditados. Al efectuar una Auditoría de Desempeño, la Contraloría General de la República tiene libertad de decidir, dentro de sus competencias, qué, cuándo y cómo auditar.

La Aplicabilidad de la NAGPA 300

5. Los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño proporcionan la base para que la Contraloría General de la República adopte o desarrolle normas. Estas se formulan teniendo en cuenta los antecedentes institucionales, incluyendo su independencia, exigencias constitucionales y obligaciones éticas, así como los requerimientos establecidos en los Requisitos Previos para el Funcionamiento.

6. Cuando se efectúen Auditorías de Desempeño, combinadas con otro tipo de auditoría, que analicen otros aspectos aparte de los que conforman su propia definición, deberán tenerse en cuenta los siguientes puntos:

   - Los elementos de la Auditoría de Desempeño puede ser parte de una auditoría más extensa que abarque también aspectos de una Auditoría de Cumplimiento o Financiera.

   - En ese caso, se deben observar, en la medida de lo posible, las normas pertinentes a cada uno de los tipos de auditoría.

   - El objetivo primario de la auditoría debe guiar a los auditores en cuanto a qué normas aplicar. Para determinar si las consideraciones de desempeño constituyen el objetivo principal del trabajo de auditoría, debe tenerse en cuenta que la Auditoría de Desempeño se enfoca en la actividad y los resultados más que en los informes o cuentas y que el objetivo principal es promover la economía, eficiencia y eficacia, más que informar sobre el cumplimiento.

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

7. Los elementos de una Auditoría del sector público, (auditor, parte responsable, usuarios previstos, la materia en cuestión y los criterios), pueden tener distintas características en la Auditoría de Desempeño. Los auditores deben identificar explícitamente los elementos de cada auditoría y comprenderlos para realizar su auditoría de manera apropiada.

Las Tres partes de la Auditoría de Desempeño

8. Los auditores con frecuencia tienen discreción considerable en la selección de temas y la identificación de criterios, lo que a su vez influye en quiénes son las partes responsables relevantes y los usuarios previstos. Si bien los auditores pueden dar recomendaciones, deben tener cuidado de no asumir las responsabilidades de las partes responsables. Los auditores en las Auditorías de Desempeño suelen trabajar en equipo ofreciendo habilidades diferentes y complementarias.

9. El papel de la parte responsable puede ser compartido por una amplia gama de individuos o entidades, cada uno responsable de un aspecto diferente del tema de estudio. Algunas partes pueden ser responsables de las acciones que han causado problemas; otras pueden ser capaces de iniciar cambios para abordar las recomendaciones derivadas de una Auditoría de Desempeño, y otras pueden ser responsables de proporcionar información o evidencia al auditor.

10. Los usuarios previstos son las entidades y personas que solicitan las auditorías, así como las autoridades competentes, a las cuales se remiten los resultados de las mismas.

Materia y Criterios de la Auditoría de Desempeño

11. El objeto de estudio de una Auditoría de Desempeño no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, pueden también incluir actividades. La materia en cuestión se define por el objetivo y se formula en las preguntas de auditoría.

12. En la Auditoría de Desempeño, el auditor algunas veces está involucrado en el desarrollo o la selección de los criterios pertinentes para la auditoría.

Confianza y Aseguramiento en la Auditoría de Desempeño

13. Al igual que en todas las auditorías, los usuarios de los informes de las Auditorías de Desempeño desean confiar en la información que utilizan para tomar decisiones. Por lo tanto, esperan informes confiables que establezcan la posición (basada en la evidencia) de la Contraloría General de la República respecto al tema evaluado. En consecuencia, los auditores de desempeño deben, en todos los casos, proporcionar hallazgos basados en evidencia suficiente y apropiada, y gestionar activamente el riesgo de informes inapropiados.

El nivel de aseguramiento que otorga una Auditoría de Desempeño debe ser comunicado en el informe de manera transparente. Las conclusiones del grado logrado de la economía, eficiencia y eficacia pueden ser incluidas en el informe de diferentes formas:

- A través de una conclusión general sobre la economía, eficiencia y eficacia, cuando lo permitan los objetivos de la auditoría, su alcance, la evidencia obtenida y los hallazgos.

- Proporcionando información específica en una serie de puntos, entre ellos, los objetivos de la auditoría, el alcance, las pruebas realizadas, los criterios utilizados, los hallazgos y las conclusiones.

14. Los informes de auditoría sólo deben incluir los hallazgos que estén respaldados por evidencia suficiente y apropiada. Las decisiones tomadas en la elaboración de un informe equilibrado, para llegar a conclusiones y formular recomendaciones a menudo necesitan ser elaboradas con el fin de proporcionar información suficiente para el usuario. Los auditores de desempeño deben describir específicamente cómo sus hallazgos han conducido a una serie de conclusiones, y –cuando corresponda- una conclusión general. Esto significa, explicar qué criterios se han desarrollado y utilizado y por qué, y señalar que todos los puntos de vista relevantes han sido tomados en cuenta para que se pueda presentar un informe objetivo. Los principios sobre los informes dan una mayor orientación para este proceso.

PRINCIPIOS PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Principios Generales

15. Los principios generales, desarrollados a continuación, sirven de orientación sobre aquellos aspectos de la Auditoría de Desempeño, que son relevantes en todo el proceso.

Algunas áreas en las que apliquen estos principios, no están cubiertas por la Norma de Auditoría Gubernamental, “Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público” (NAGPA 100). Éstas se refieren a la selección de los temas de auditoría, la identificación de objetivos de Auditoría, y la definición de un enfoque y criterios de auditoría.

En otras áreas, tales como el riesgo de auditoría, comunicación, habilidades, juicio profesional, control de calidad, materialidad y documentación; los principios generales hacen referencia a los principios de la NAGPA 100 y explican cómo se aplican específicamente en la Auditoría de Desempeño.

Objetivos de la Auditoría

16. Los auditores deben establecer los objetivos de la auditoría claramente definido que se relacione con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

El objetivo de la Auditoría determina el enfoque y el diseño del trabajo. Los auditores deben considerar a qué se refiere la auditoría, qué organizaciones y organismos están

involucrados y para quién podrían ser relevantes las conclusiones finales. Los objetivos de la auditoría se pueden referir a una sola entidad o a un grupo identificable de las mismas, programas o actividades. Muchos objetivos de la auditoría se pueden enmarcar en un objetivo general, que se puede dividir en otros específicos. Deben estar relacionados temáticamente, ser complementarios, y ser exhaustivos de manera conjunta, al abordar el objetivo general.

Enfoque de la Auditoría

17. Los auditores deben escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien a una combinación de estos, para facilitar un buen diseño de la auditoría.

El enfoque general de auditoría es un elemento central. Determina la naturaleza del tipo de examen a realizar. También define el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos.

La Auditoría de Desempeño generalmente sigue uno de estos tres enfoques:

- Un enfoque orientado al sistema, que examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión, por ejemplo los sistemas de administración financiera.

- Un enfoque orientado a resultados, que evalúa si los objetivos o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios se realizan como se esperaba.

- Un enfoque orientado al problema, que examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos.

Los tres enfoques pueden alcanzarse desde una perspectiva de arriba hacia abajo o de abajo hacia arriba. La auditoría con una perspectiva de arriba hacia abajo se centran principalmente en los requerimientos, intenciones, objetivos y expectativas en los gestores. Una perspectiva de abajo hacia arriba se centra en problemas de importancia real para los ciudadanos y para la sociedad.

Criterios

18. Los auditores deben establecer los criterios adecuados, que correspondan con el enfoque de la auditoría y se relacionen con los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Los criterios son puntos de referencia utilizados para evaluar la materia en cuestión. Los criterios de la Auditoría de Desempeño son normas razonables y específicas de Auditoría de Desempeño, contra las cuales se pueden evaluar y valorar la economía, la eficiencia y la eficacia de las operaciones.

Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos de auditoría y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. También constituyen un elemento importante en las discusiones dentro del equipo de auditoría y con la administración (alta dirección) de la Contraloría General de la República y en comunicación con las entidades auditadas.

Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y deben definir cómo será evaluada la entidad auditada. Los criterios pueden ser generales o específicos, enfocarse en: qué debe ser de acuerdo a las leyes, regulaciones u objetivos; lo que se espera, de acuerdo a buenos principios, conocimiento científico y buenas prácticas; o lo que podría ser.

Diversas fuentes pueden utilizarse para identificar los criterios, incluyendo marcos de medición del desempeño. Se debe ser transparente sobre las fuentes que se utilizan; los criterios deben ser relevantes y comprensibles para los usuarios, además de completos, confiables y objetivos en el contexto del tema y los objetivos de la auditoría.

Los criterios deben ser discutidos con las entidades auditadas; no obstante, la selección de los más adecuados es responsabilidad del auditor. Si bien la definición y comunicación de los criterios en la fase de planificación puede aumentar su confianza y aceptación general en auditorías que cubran asuntos complejos, no siempre es posible establecerlos previamente; en este caso, serán definidos durante el proceso de auditoría.

Mientras que para algunos tipos de auditorías hay criterios establecidos en normas legales y resultan inequívocos, esto no es habitual en el caso de la Auditoría de Desempeño. Los objetivos, el alcance y el enfoque de la auditoría determinan la relevancia y el tipo de criterios. La confianza de los usuarios en los hallazgos y de las conclusiones de una Auditoría de Desempeño depende, en gran parte, de los criterios. Por ello, es crucial seleccionar criterios fiables y objetivos.

En una Auditoría de Desempeño orientada a problemas. El punto de partida es la desviación conocida o prevista respecto a lo que debería o podría ser. El objetivo principal es, por lo tanto, no solo verificar la desviación respecto de los criterios y sus consecuencias, sino identificar las causas. Este enfoque destaca la importancia de decidir sobre cómo analizar y verificar las causas durante la fase de planificación. Las conclusiones y recomendaciones estarán basadas, principalmente, en el proceso de análisis y confirmación de las causas, a pesar de que siempre se originan en los criterios normativos.

Riesgo de Auditoría

19. Los auditores deben gestionar activamente el riesgo de auditoría, que es el riesgo de obtener conclusiones incorrectas o incompletas o sin agregar valor a los usuarios.

Muchos temas en la Auditoría de Desempeño son complejos y políticamente sensibles. Si bien evitando dichos temas se puede reducir el riesgo de imprecisión y de parcialidad, también se podría limitar la posibilidad de agregar valor.

El riesgo de que una auditoría no agregue valor varía desde no ser capaz de proporcionar nueva información o perspectivas, hasta descuidar factores importantes y, como consecuencia, no proporcionar a los usuarios del informe de auditoría el conocimiento o recomendaciones útiles que puedan hacer una contribución real para mejorar el desempeño.

Algunos aspectos importantes del riesgo consisten en no poseer la competencia para llevar a cabo análisis suficientemente amplios o profundos, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta (por ejemplo, debido a un fraude o a prácticas irregulares), no ser capaz de poner todos los hallazgos en perspectiva y no recopilar o no abordar los argumentos más relevantes.

Por lo tanto, los auditores deben gestionar activamente el riesgo. Tratar con el riesgo de auditoría es parte integral de todo el proceso y metodología de la Auditoría de Desempeño. Los documentos de planificación de la auditoría deben indicar los riesgos posibles o conocidos del trabajo de auditoría previsto y mostrar cómo se deben manejar.

Comunicación

20. Los auditores deben mantener una comunicación eficaz y apropiada con las entidades auditadas y las partes interesadas durante todo el proceso de auditoría y definir el contenido, el proceso y los destinatarios de la comunicación para cada auditoría.

Existen diversas razones por las que la planificación de la comunicación con las entidades auditadas y las partes interesadas es de particular importancia en las Auditorías de Desempeño:

- Dado que las Auditoría de Desempeño no se realizan normalmente con una periodicidad regular (por ejemplo, de manera anual) en las mismas entidades auditadas, los canales de comunicación podrían no existir. Puede haber contactos con el poder legislativo y órganos de gobierno, así como con otros grupos (tales como comunidades académicas, u organizaciones de la sociedad civil) con los que no se ha colaborado con anterioridad.

- Con frecuencia, no hay criterios predefinidos para la emisión de información y por lo tanto, es necesario un intenso intercambio de opiniones con la entidad auditada.

- La necesidad de contar con informes objetivos implica un esfuerzo activo por obtener los puntos de vista de las distintas partes interesadas.

Los auditores deben identificar a las partes responsables y a otras partes interesadas clave y tomar la iniciativa para establecer una comunicación eficaz en ambas direcciones. Con una buena comunicación, los auditores pueden mejorar el acceso a fuentes de información, datos y opiniones de la entidad auditada. Utilizar canales de comunicación para explicar el propósito de la Auditoría de Desempeño a las partes interesadas también

aumenta la probabilidad de que las recomendaciones de la auditoría se pongan en práctica. Por lo tanto, los auditores deben tratar de mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas, promover un flujo libre y abierto de información en la medida en que así lo permitan los requisitos de confidencialidad y llevar a cabo las discusiones en un ambiente de respeto mutuo y entendimiento de las respectivas funciones y responsabilidades. Sin embargo, se debe vigilar que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la independencia y la imparcialidad de la Contraloría General de la República.

Los auditores deben informar a las entidades auditadas los aspectos clave de la auditoría, incluyendo los objetivos y alcance. Los auditores deben mantener la comunicación con las entidades durante todo el proceso de auditoría.

Las entidades auditadas deben tener la oportunidad de efectuar comentarios sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría antes de que la Contraloría General de la República emita el informe. Cualquier desacuerdo debe ser analizado y se deben corregir los errores de hecho. Todos los cambios efectuados deben ser registrados en los papeles de trabajo, de manera que queden documentados los cambios en el borrador del informe de auditoría, o las razones para no efectuarlos.

Habilidades

21. El equipo auditor debe tener la competencia profesional necesaria para llevar a cabo la auditoría. Ello incluye un buen conocimiento de la auditoría, del diseño de pruebas, de los métodos aplicados en las ciencias sociales, y de las técnicas de investigación o de evaluación, así como también fortalezas personales tales como habilidades analíticas de redacción y comunicación.

    En la Auditoría de Desempeño, se pueden requerir habilidades específicas, tales como conocimiento de las técnicas y métodos de evaluación aplicados en las ciencias sociales y habilidades personales como de comunicación y de escritura, capacidad analítica, creatividad y receptividad. Los auditores deben tener un buen conocimiento de las organizaciones gubernamentales, programas y funciones. Esto asegura que las áreas correctas son seleccionadas para auditoría y que los auditores pueden llevar a cabo con eficacia revisiones de los programas y actividades del Gobierno.

    También puede haber formas específicas de adquirir las habilidades necesarias. Para cada Auditoría de Desempeño, los auditores deben tener pleno entendimiento de las medidas gubernamentales que son el objeto de la auditoría, así como las causas de fondo relevantes y los impactos posibles. Con frecuencia, este conocimiento debe ser adquirido o desarrollado específicamente para el trabajo o compromiso de auditoría.

    Las Auditorías de Desempeño con frecuencia implican un proceso de aprendizaje y el desarrollo de la metodología como parte de la propia auditoría. Así, el aprendizaje y la capacitación en el trabajo deben estar disponible para los auditores, quienes deben mantener sus habilidades profesionales a través de una capacitación profesional continua.

Una actitud abierta al aprendizaje y el fomento de una cultura directiva son condiciones importantes para fortalecer las habilidades profesionales de cada uno de los auditores.

En ocasiones, se pueden contratar expertos externos para complementar el conocimiento del equipo de auditoría. Los auditores deben evaluar si, y en qué áreas, se requiere de un experto externo y tomar las medidas necesarias.

Juicio y Escepticismo Profesional

22. Los auditores deben ejercer el escepticismo profesional, ser críticos, receptivos y estar dispuestos a innovar.

Es esencial que los auditores ejerzan el escepticismo profesional, sean críticos, manteniendo una distancia objetiva con la información proporcionada. Se espera que los auditores realicen evaluaciones racionales y eviten juicios subjetivos propios y ajenos.

Al mismo tiempo, deben ser receptivos a las opiniones y argumentos. Esto es necesario con el fin de evitar errores de juicio o sesgo cognitivo. El respeto, la flexibilidad, la curiosidad y la disposición de innovar son igualmente importantes. La innovación aplica al propio proceso de auditoría, pero también a los procesos o actividades auditados.

Los auditores deben examinar las cuestiones desde diversas perspectivas y mantener una actitud objetiva y abierta a diferentes puntos de vista y argumentos. Si no lo hacen así, pueden ignorar importantes argumentos o evidencias relevantes.

Se debe mantener un alto nivel de profesionalidad durante todo el proceso de auditoría, desde la selección del tema y planeación de la auditoría, hasta la presentación del informe. Es importante que los auditores trabajen sistemáticamente, con la debida profesionalidad y objetividad, y con la supervisión adecuada.

Control de Calidad

23. Los auditores deben aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos aplicables y poniendo el énfasis en informes apropiados, objetivos, que agreguen valor y respondan a los objetivos de la auditoría.

La Auditoría de Desempeño es un proceso en el que el equipo de auditoría reúne una gran cantidad de información específica de auditoría y ejerce un alto grado de juicio profesional y discreción sobre los asuntos de auditoría. El control de calidad debe tomar esto en cuenta. La necesidad de establecer un ambiente de trabajo, de confianza mutua y responsabilidad, y prestar apoyo a los equipos de auditoría debe ser considerada como parte de la gestión de la calidad. Esto puede implicar la aplicación de procedimientos de control de calidad que sean relevantes y fáciles de gestionar, y garantizar que los auditores estén abiertos a retroalimentación recibida del control de calidad. Si existe una diferencia de opinión entre los supervisores y el equipo de auditoría, se deben tomar las medidas adecuadas para asegurar que se preste la atención a la opinión del equipo de auditoría.

Materialidad

24. Los auditores deben considerar la materialidad en todas las etapas del proceso de auditoría. Se deben tener en cuenta no solo los aspectos financieros, sino también los aspectos sociales y políticos de la materia en cuestión, con el propósito de entregar tanto valor agregado como sea posible.

    La materialidad puede ser entendida como la importancia relativa de un tema en el contexto en el que está siendo considerado. Debe tenerse en cuenta si las deficiencias halladas en un área determinada pueden influir en otras actividades dentro de la entidad auditada. Un asunto se estimará material cuando sea considerado de particular importancia y cuando las propuestas de mejora tengan una relevancia significativa.

    En la Auditoría de Desempeño, la materialidad en valor monetario puede ser, aunque no necesariamente, una preocupación primordial. Al definir la materialidad, el auditor debe considerar también lo que es socialmente significativo, y tener en cuenta que esta apreciación puede variar con el tiempo.

    La materialidad afecta a todos los aspectos de las Auditorías de Desempeño, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de la evidencia y la documentación y la gestión de los riesgos de emitir conclusiones de poca relevancia.

Documentación

25. Los auditores deben documentar la auditoría de acuerdo con las circunstancias particulares de la misma. La información debe ser lo suficientemente completa y detallada para permitir a un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, determinar posteriormente qué trabajo se realizó para llegar a las observaciones, conclusiones y recomendaciones.

    Los auditores deben mantener un registro documental adecuado de la preparación, los procedimientos y los hallazgos de cada auditoría.

    En la Auditoría de Desempeño, el informe contiene hallazgos, conclusiones y recomendaciones y además, describe el marco, la perspectiva y el proceso seguido para llegar a las conclusiones:

    - La documentación no solo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación equilibrada, justa y completa.

    - El propósito del informe en una Auditoría de Desempeño con frecuencia es inducir a las entidades auditadas a tener en cuenta las recomendaciones.

    - Mantener una documentación adecuada que salvaguarde la calidad de la auditoría y que permita contar con referencia para auditorías similares en el futuro.

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA

26. La Dirección de Auditoría debe seleccionar los temas objeto de la auditoría a través del proceso de planificación estratégica, previo al proceso de Auditoría.

La Auditoría de Desempeño comprende las siguientes etapas principales:

- Planificación: familiarización y diseño de la auditoría;
- Ejecución: recabar y analizar datos e información;
- Comunicación de los resultados, presentar los resultados de la auditoría, esto es: las respuestas a las preguntas, las observaciones, las conclusiones y las recomendaciones a los usuarios;
- Seguimiento: comprobar si las recomendaciones realizadas han sido adoptadas por las entidades auditadas y subsanaron los problemas y debilidades reportadas.

Estas etapas pueden ser reiterativas. Por ejemplo, nuevos elementos que se encuentran en el proceso de auditoría pueden requerir cambios en la planeación y aspectos importantes en la elaboración de los informes (por ejemplo, la formulación de conclusiones), pueden ser diseñados e incluso completados durante las etapas del proceso.

Selección de Temas

27. La Dirección de Auditoría debe seleccionar los temas objeto de la auditoría a través del proceso de planificación estratégica, mediante el análisis de temas potenciales y la realización de comprobaciones para identificar los riesgos y problemas.

Determinar qué auditorías se llevarán a cabo generalmente se asume como parte del proceso de planificación estratégica de la Dirección de Auditoría. Pueden utilizar conocimientos de auditorías anteriores y la información del proceso de planificación estratégica puede ser importante para el trabajo posterior del auditor.

En este proceso, se debe considerar que los temas deben ser lo suficientemente significativos, así como auditables y congruentes con el mandato de la Contraloría General de la República. El proceso de selección de los temas debe tratar de maximizar el impacto esperado, teniendo en cuenta las capacidades de auditoría (por ejemplo, recursos humanos y habilidades profesionales).

Las técnicas formales para preparar el proceso de planeación estratégica, como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas, pueden ayudar a estructurar el proceso, pero necesitan ser complementadas por el juicio profesional para evitar evaluaciones unilaterales o parciales.

Planificación de la Auditoría de Desempeño

28. Los auditores deben planificar la auditoría de manera que contribuya a que esta sea de alta calidad, y que sea llevada a cabo de una forma económica, eficiente, eficaz, de manera oportuna y de acuerdo con los principios de buena gestión de proyectos.

Al planificar la auditoría es importante considerar:

- El conocimiento previo y la información requerida de las entidades auditadas, de manera que permita realizar una evaluación del problema y del riesgo, así como las posibles fuentes de evidencia, la auditabilidad y la importancia del área considerada para la auditoría;

- Los objetivos, preguntas, criterios, temas y metodología (incluyendo las técnicas para la obtención de evidencia y para la realización del análisis de la auditoría).

- Las actividades necesarias, los requisitos de personal y habilidades (incluyendo la independencia del equipo de auditoría, los recursos humanos y la posible pericia externa), el costo estimado de la auditoría, los plazos e hitos clave del proyecto y los principales puntos de control de la auditoría.

Para asegurar una adecuada planeación los auditores deben adquirir el suficiente conocimiento de la materia en cuestión. La Auditoría de Desempeño requiere, por lo general, que el conocimiento específico, sustantivo y metodológico de la auditoría se adquiera antes de la realización de la misma ("estudio previo").

Al planificar la auditoría, el auditor debe diseñar los procedimientos que se utilizarán para recabar evidencia suficiente y apropiada. Esta actuación puede ser abordada en diversas etapas: definir el diseño general de la auditoría (qué preguntas hacer, por ejemplo, en un proceso explicativo / descriptivo / evaluativo); determinar el nivel de observación (por ejemplo, examinar un proceso o archivos individuales); metodología (por ejemplo, análisis completo o de una muestra); técnicas de obtención de datos específicos (por ejemplo, entrevista o grupo de enfoque). Los métodos de obtención de datos y las técnicas de muestreo deben ser elegidos cuidadosamente. La fase de planeación también debe incluir el trabajo de análisis preliminar dirigido a la obtención de información previa, simulando varios diseños de auditorías y verificando si los datos necesarios están disponibles. Ello hace que sea más fácil seleccionar el método más apropiado.

La máxima autoridad de la Contraloría General de la República, los directores, así como el equipo de auditoría, deben ser plenamente conscientes del diseño general de la auditoría y lo que esta implica. La máxima autoridad, debe asegurar la existencia de los recursos para cumplir los objetivos de la auditoría.

La planificación debe ser lo suficientemente flexible para que los auditores se puedan beneficiar de los distintos puntos de vista obtenidos durante el curso de la auditoría. Los métodos escogidos deben ser aquellos que permitan obtener los datos de manera eficaz y eficiente. Mientras el objetivo de los auditores es adoptar las mejores prácticas, razones

de oportunidad, como la disponibilidad de los datos, pueden limitar la elección de métodos. Por esta razón, los procedimientos de Auditoría de Desempeño no deben estar excesivamente normalizados.

Un excesivo nivel de detalle puede afectar a la flexibilidad, al juicio profesional y a los altos niveles de capacitación analítica requeridos en una Auditoría de Desempeño. En aquellos casos donde, por ejemplo, la auditoría requiera que los datos se recopilen de muy diferentes ámbitos o áreas, o en que la misma se lleve a cabo por un gran número de auditores, puede ser necesario contar con un plan de auditoría más detallado, en el que las preguntas y los procedimientos de auditoría se determinen de forma explícita.

Al planificar una auditoría, los auditores deben evaluar el riesgo de existencia de fraudes. Si es de importancia significativa dentro del contexto de los objetivos de la misma, los auditores han de comprender los sistemas relevantes de control interno y examinar si hay signos de irregularidades que dificulten el desempeño. También deben determinar si las entidades auditadas han realizado las actuaciones necesarias para implementar las recomendaciones de auditorías previas u otras revisiones que sean de relevancia para los objetivos de la misma.

Por último, los auditores deben tener contacto con las partes interesadas, incluyendo peritos u otros expertos en el campo, con el fin de obtener el conocimiento adecuado. Por ejemplo, con buenas o mejores prácticas. El objetivo general en la fase de planificación es decidir, mediante la adquisición de conocimiento, y teniendo en cuenta una variedad de estrategias, cómo llevar a cabo la auditoría de la mejor forma posible.

Ejecución de la Auditoría de Desempeño

Evidencias, hallazgos y conclusiones

29. Los auditores deben obtener evidencias que sean suficientes y pertinentes para establecer los hallazgos, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones.

    Todos los resultados y las conclusiones de la auditoría deben estar sustentados por evidencias suficientes y pertinentes. Todos los argumentos pertinentes, las ventajas y desventajas, y diferentes perspectivas deben ser considerados antes de elaborar conclusiones.

    La naturaleza de la evidencia de auditoría, necesaria para llegar a conclusiones en la Auditoría de Desempeño, es determinada por el tema, el objetivo de la auditoría, y las preguntas de auditoría.

    El auditor debe evaluar la evidencia con el fin de obtener las observaciones pertinentes y debe aplicar su juicio profesional para llegar a una conclusión. Los hallazgos y conclusiones son el resultado del análisis en respuesta a los objetivos de la auditoría. Estos deben dar respuesta a las preguntas formuladas.

Las conclusiones pueden estar basadas en evidencias cuantitativas obtenidas al usar métodos científicos o técnicas de muestreo. La formulación de las conclusiones puede necesitar de importantes razonamientos e interpretaciones con el fin de responder a las preguntas, debido al hecho de que la evidencia puede ser persuasiva ("lleva a la conclusión de que...") en vez de concluyente ("correcto/incorrecto"). La necesidad de precisión debe ponderarse contra lo que es razonable, económico y relevante para el propósito.

La Auditoría de Desempeño implica una serie de procesos de análisis que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, dando pie a las preguntas y métodos empleados para desarrollar el trabajo en profundidad y con calidad. Ello puede implicar la combinación y comparación de datos de diferentes fuentes, la formulación de conclusiones preliminares y la compilación de hallazgos con el fin de construir hipótesis que se puedan probar, si es necesario, con datos adicionales. Todo el procedimiento de auditoría está estrechamente vinculado con el proceso de elaboración del informe, el cual puede contemplarse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en las respuestas a las preguntas.

Comunicación de los Resultados

Contenido del Informe

30. Los auditores deben esforzarse por proporcionar informes de auditoría que sean completos, convincentes, oportunos, de fácil lectura e imparciales.

    Para ser completo, un informe debe incluir toda la información necesaria para la consecución de un objetivo, siendo lo suficientemente detallado para proporcionar una comprensión de la materia en cuestión y los hallazgos y conclusiones.

    Para ser convincente, debe estar estructurado lógicamente y presentar una clara relación entre el objetivo, los criterios, los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones. Deben recogerse todos los argumentos relevantes.

    En una Auditoría de Desempeño los auditores informan sobre sus hallazgos respecto a la economía y eficiencia con la que los recursos son adquiridos y usados, y la eficacia con la que los objetivos se cumplen. Los informes pueden variar considerablemente en alcance y naturaleza, por ejemplo, evaluando si los recursos se aplican de manera adecuada, valorando el impacto de los programas y políticas públicas, y recomendando cambios para obtener mejoras.

    El informe debe incluir información acerca del objetivo de la auditoría, preguntas de auditoría y sus respuestas, tema, criterios, metodología, fuentes de información, algunas limitaciones de los datos utilizados, y los hallazgos de auditoría. El informe debe responder claramente las preguntas de auditoría o en caso de que no sea posible explicar las razones. Alternativamente, los auditores deben considerar reformular las preguntas de auditoría para ajustarse a la evidencia de auditoría obtenida y así estar en la posición donde las preguntas de auditoría puedan ser contestadas.

Los hallazgos de auditoría deben ser puestos en perspectiva, y debe garantizarse la congruencia entre los objetivos de la auditoría, las preguntas, resultados y conclusiones.

El informe debe explicar cómo los problemas señalados en los hallazgos afectan el desempeño, con el fin de alentar a la entidad auditada o informar al usuario para iniciar acciones correctivas. Debe en su caso, incluir recomendaciones para mejorar el desempeño.

El informe debe ser claro y conciso como lo permita la materia en cuestión y ser redactado en un lenguaje sin ambigüedades. En general, debe ser constructivo y destacar cualquier mejora necesaria.

Recomendaciones

31. Los auditores deben proporcionar recomendaciones constructivas que puedan contribuir a mejorar las debilidades o deficiencias identificadas en la auditoría.

    Las recomendaciones han de estar bien fundamentadas y deben añadir valor. Asimismo, deben abordar las causas de las deficiencias y de las debilidades. Han de ser redactadas de tal manera que eviten confusión o que se modifiquen las conclusiones de la auditoría; y no deben inmiscuirse en las competencias propias de la entidad auditada. Debe estar claro qué se plantea en cada recomendación y quién es el responsable de tomar cualquier iniciativa. Las recomendaciones tienen que ser prácticas y estar dirigidas a la máxima autoridad de la entidad auditada, que tengan la responsabilidad y la competencia de aplicarlas.

    Las recomendaciones deben ser claras y ser presentadas de una manera lógica y racional. Deben estar vinculadas a los objetivos, hallazgos y las conclusiones de la auditoría. Junto con el texto completo del informe, deben convencer al lector de que mejoran significativamente la conducción de las operaciones y programas.

Distribución de los informes

32. La Contraloría General de la República distribuirá los informes de auditoría de acuerdo a los procedimientos establecidos.

Seguimiento de las Recomendaciones

33. Los auditores deben dar seguimiento de las recomendaciones presentadas en el informe de auditoría. El seguimiento debe ser efectuado adecuadamente, con el fin de determinar y evaluar el impacto que han tenido las medidas adoptadas.

    Dar seguimiento de las recomendaciones se refiere a la verificación de las acciones correctivas adoptadas por la entidad auditada, con base en los resultados de las Auditorías

de Desempeño. Es una actividad independiente que aumenta el valor del proceso de auditoría mediante el fortalecimiento del impacto de la misma, y la definición de las bases para mejorar un posible trabajo de auditoría futura.

También alienta a las entidades auditadas y a otros destinatarios de los informes a tener en cuenta lo manifestado en los mismos, y proporciona a los auditores conocimientos útiles e indicadores de desempeño. El seguimiento no se limita a la aplicación de las recomendaciones, sino que se dirige a comprobar si la entidad auditada ha tomado las medidas adecuadas para subsanar las deficiencias detectadas y las ha corregido en un período razonable de tiempo.

Al llevar a cabo el seguimiento de un informe de auditoría, el auditor debe concentrarse en los hallazgos y recomendaciones que sigan siendo relevantes en el momento de realizar el seguimiento y adoptar un enfoque imparcial e independiente.

El seguimiento de las recomendaciones puede efectuarse mediante la realización de informes individuales o elaborando uno de carácter general. Este puede incluir un análisis de diferentes auditoría efectuadas. También, contribuir a una mejor comprensión del valor agregado por la Auditoría de Desempeño en un determinado período de tiempo.

NAGPA 3000

NORMA PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

COMITÉ TÉCNICO

ERNESTO DE LEÓN

SUBCOMITÉ TÉCNICO

ARIANA I. FERNÁNDEZ B.
LUIS A. OLMEDO A.
LUIS C. DE LA CRUZ C.
ALGIMIRO A. VELÁSQUEZ S.
JESSICA J. JURADO A.

NAGPA 3000

Norma para la Auditoría de Desempeño

ÍNDICE

DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Independencia y Ética

Usuarios Previstos y Partes Responsables

Materia en Cuestión

Confianza y Aseguramiento en la Auditoría de Desempeño

Objetivos de la Auditoría

Enfoque de Auditoría

Criterios de Auditoría

Riesgo de Auditoría

Comunicación

Habilidades

Supervisión

Juicio y escepticismo profesional

Control de Calidad

Materialidad

Documentación

REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Selección de Temas para la Auditoría de Desempeño

Planificación de la Auditoría de Desempeño

Ejecución de la Auditoría de Desempeño

Comunicación de Resultados

Seguimiento

DEFINICIÓN DE LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

1. Para la Contraloría General de la República, la Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable de las operaciones, programas, actividades de la entidad auditada, para determinar si cumplen con los principios: "economía, eficiencia y eficacia".

2. La Auditoría de Desempeño tiene por objetivo contribuir a mejorar la economía, eficiencia y eficacia del sector público. También tiene por objetivo contribuir a la buena gobernanza, a la rendición de cuentas y a la transparencia. La Auditoría de Desempeño busca aportar nueva información, análisis o perspectivas, además de recomendaciones de mejora, cuando esto último aplique.

3. La Auditoría de Desempeño con frecuencia incluye un análisis de las condiciones que son necesarias para asegurar que se mantengan los principios de economía, eficiencia y eficacia.

REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LA AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Independencia y Ética

Requerimiento

4. **El auditor debe cumplir con los procedimientos de la Contraloría General de la República respecto a la independencia y ética.**

Explicación

5. La independencia consta de independencia de facto y en apariencia. La independencia de facto permite al auditor realizar actividades sin ser afectado por influencias que comprometan su juicio profesional, así como actuar con integridad y ejercer con objetividad y escepticismo profesional. La independencia en apariencia se refiere a la ausencia de circunstancias que causarían que una parte interesada razonable e informada, con conocimiento de información relevante, tenga una duda razonable sobre la integridad, objetividad o escepticismo profesional del auditor, o que concluya que estos aspectos están comprometidos. Mayores directrices sobre independencia se incluyen en las Principios 10 y 11; sobre ética, en la NAGPA 130.

Requerimiento

6. **El auditor debe tener cuidado en mantenerse independiente, de manera que los hallazgos y conclusiones de auditoría sean imparciales, y sean vistos de dicha forma por los usuarios previstos.**

Explicación

7. El auditor debe considerar los riesgos específicos a la independencia, que pueden presentarse en las Auditorías de Desempeño. El auditor tiene un papel particular en la identificación de los criterios de auditoría, en la medición contra éstos, y en la formulación de un informe de auditoría objetivo. En este sentido, el auditor necesita mantenerse independiente de forma tal que el informe de auditoría sea imparcial y se salvaguarde el ambiente ético del equipo de auditoría. Es importante también considerar las posiciones de las partes interesadas relevantes, así como sus intereses, y establecer una comunicación abierta y pertinente con ellos, aunque es esencial mantener la propia independencia.

Usuarios Previstos y Partes Responsables

Requerimiento

8. **El auditor debe identificar de forma explícita a los usuarios previstos y a las partes responsables de la auditoría, y durante la misma considerar la implicación de cada uno, con la finalidad de llevar a cabo la auditoría de forma pertinente.**

Explicación

9. Los usuarios previstos son las entidades y personas que solicitan las auditorías, así como las autoridades competentes, a las cuales se remiten los resultados de las mismas.

10. El papel de una parte responsable puede ser compartido por varios individuos o entidades, cada una con responsabilidad por un aspecto diferente del tema en estudio. Entre quienes conforman la parte responsable se puede incluir a los responsables del tema auditado, con un papel operativo o supervisor, pero también a aquellos responsables de atender las recomendaciones y de iniciar los cambios requeridos. Una parte responsable puede también ser un destinatario previsto, pero típicamente no será el único.

11. También es importante considerar las necesidades e intereses de los usuarios previstos y de las partes responsables. Al hacerlo, el auditor puede asegurar que el informe de auditoría sea más útil y comprensible a estas instancias. Esto no debería, sin embargo, afectar la independencia y actitud objetiva del auditor, quien permanece responsable de un enfoque de auditoría objetivo para lograr el interés público.

Materia en Cuestión

Requerimiento

12. **El auditor debe identificar la materia en cuestión de la Auditoría de Desempeño.**

Explicación

13. La materia en cuestión se refiere a la pregunta “¿Qué se audita?”, y se define en el alcance de la auditoría. La materia en cuestión de una Auditoría de Desempeño puede ser programas, proyectos, sistemas, entidades o fondos específicos, y puede comprender

actividades (con sus productos, resultados e impactos), o situaciones existentes, incluidas causas y consecuencias. El alcance de la auditoría es el límite de la misma y está directamente vinculado a los objetivos. El alcance define la materia en cuestión que evaluará y reportará el auditor, así como los documentos o registros a ser examinados, el período de revisión, y las áreas a ser incluidas.

14. Muchos temas en la Auditoría de Desempeño son políticamente sensibles puesto que se pueden relacionar con el desempeño de programas públicos priorizados por el gobierno; la Auditoría de Desempeño examina si los mismos se planificaron e implementaron de manera eficiente y eficaz y si los contribuyentes o ciudadanos han recibido valor por su dinero.

Confianza y Aseguramiento en la Auditoría de Desempeño

Requerimiento

15. **El auditor debe comunicar, de una forma transparente, certeza o aseguramiento sobre el resultado de la auditoría del asunto seleccionado respecto a los criterios correspondientes.**

Explicación:

16. Aseguramiento significa que los usuarios pueden confiar en los hallazgos, conclusiones y recomendaciones indicados en el informe. El auditor proporciona a los usuarios de un nivel de aseguramiento o certeza al explicar, de una forma objetiva equilibrada y razonable, cómo se llegó a los hallazgos, criterios y conclusiones, y porqué los hallazgos derivaron en las conclusiones señaladas.

17. El auditor necesita comunicar de forma transparente los objetivos, alcance, metodología y datos recopilados de la auditoría, así como cualquier limitación significativa en el informe, de manera que no se confunda o conduzca al error a los usuarios.

Objetivos de la Auditoría

Requerimiento

18. **El auditor debe establecer objetivos de auditoría claramente definidos, que se relacione con los principios de economía, eficiencia y eficacia.**

19. El auditor debe redactar los objetivos de la auditoría de forma suficientemente detallada para ser claro sobre las preguntas que serán respondidas, y para permitir un desarrollo lógico del diseño de la auditoría.

20. Si los objetivos de la auditoría se formulan como preguntas de auditoría y se desglosan a su vez en sub-preguntas, entonces el auditor debe asegurarse de que se relacionen de forma temática y complementaria, que no se traslapen y que sean exhaustivos, de forma colectiva, al abordar la pregunta de auditoría en su generalidad.

Explicación

21. Un objetivo de auditoría puede considerarse como pregunta de auditoría sobre la materia en cuestión, respecto a lo que el auditor busca obtener respuestas, con base en la evidencia de auditoría obtenida. Un objetivo de auditoría bien definido se relaciona con proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones gubernamentales vinculadas con la materia en cuestión. La formulación de las preguntas de auditoría es un proceso recurrente en el que las preguntas se especifican y perfeccionan constantemente, en consideración del conocimiento de información relevante sobre el asunto así como de su factibilidad.

22. Muchos objetivos de auditoría pueden enmarcarse como una pregunta de forma general, que a su vez puede desglosarse en sub-preguntas que pueden ser más precisas. En lugar de definir un único objetivo de auditoría o pregunta de forma general, el auditor puede optar por desarrollar diversos objetivos de auditoría, que no siempre requieren desglosarse en preguntas y sub-preguntas.

Enfoque de Auditoría

Requerimiento

23. **Los auditores deben escoger un enfoque orientado al resultado, al problema o al sistema, o bien a una combinación de estos, para facilitar un buen diseño de la auditoría.**

Explicación

24. El enfoque de auditoría determina la naturaleza del examen a realizarse, y es un vínculo importante entre el objetivo de auditoría, los criterios de auditoría y el trabajo realizado para recopilar la evidencia.

25. Un enfoque orientado al sistema, examina el funcionamiento adecuado de los sistemas de gestión. Frecuentemente, los principios elementales de la buena gestión pueden ayudar a examinar las condiciones para la eficiencia o eficacia, aun cuando falte un claro consenso sobre el problema, o cuando los resultados o productos no estén claramente determinados.

26. Un enfoque orientado a resultados, evalúa si los objetivos o productos han sido alcanzados como se deseaba, o si los programas y servicios se realizan como se esperaba. Este enfoque es aplicado con mayor facilidad cuando existe una declaración clara de los resultados o productos deseados (ejemplo en la legislación / regulación o en una estrategia determinada por las partes responsables).

27. Un enfoque orientado al problema, examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos. Puede emplearse cuando existe un claro consenso sobre un problema, aun cuando no exista una declaración clara sobre los resultados o productos deseados. Las conclusiones y recomendaciones se basan

principalmente en el proceso de análisis y confirmación de las causas, en lugar de la comparación de la evidencia de auditoría respecto a los criterios de auditoría.

Criterios de Auditoría

Requerimiento

28. **Los auditores deben establecer criterios de auditoría adecuados, que correspondan al objetivo de auditoría y a las preguntas de auditoría, y que se relacionen con los principios de economía, eficiencia y eficacia.**

Explicación

29. Los criterios de auditoría son los puntos de referencia empleados para evaluar la materia en cuestión. En las auditorías que abordan asuntos complejos, no siempre es posible establecer por adelantado los criterios de auditoría. El auditor podría encontrar criterios de auditoría más detallados durante el proceso de auditoría.

30. Los criterios de Auditoría de Desempeño, normalmente, se basan en el conocimiento de las mejores prácticas sobre la forma en que las actividades se llevan a cabo para ser más económicas, eficientes y eficaces. Es esencial contar con criterios de auditoría adecuados para asegurar la calidad de la auditoría, particularmente tomando en cuenta que, en muchos casos, clarificar y desarrollarlos puede ser parte del valor agregado.

31. Los criterios de auditoría pueden ser cualitativos o cuantitativos; podrían ser generales o específicos; enfocados en lo que se espera, de acuerdo con principios precisos, conocimiento científico o mejores prácticas; sobre lo que podría ser (dadas las mejores condiciones) o sobre lo que debería ser de conformidad con las leyes, regulaciones u objetivos.

32. Los criterios brindan una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos de auditoría y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. Deben ser relevantes, comprensibles, completos, confiables y objetivos en el contexto de la materia en cuestión, el objetivo de auditoría y/o las preguntas de auditoría.

Requerimiento

33. **El auditor debe, como parte de la planificación y/o conducción de la auditoría, discutir los criterios de auditoría con la entidad auditada.**

Explicación

34. Los criterios de auditoría deben discutirse con la entidad auditada, pero es responsabilidad final del auditor seleccionar los adecuados.

35. La discusión de los criterios de auditoría con la entidad auditada, sirve para asegurar que existe una comprensión compartida y común respecto a los criterios de auditoría

(cualitativos y cuantitativos) que serán empleados como puntos de referencia al evaluar la materia en cuestión. Esto es particularmente importante cuando los criterios de auditoría no están definidos directamente en las leyes o en otros documentos reconocidos, o cuando estos deben desarrollarse y perfeccionarse durante el curso del trabajo.

Riesgo de Auditoría

Requerimiento

36. **Los auditores deben administrar el riesgo de auditoría para evitar el desarrollo de hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditorías incorrectas o incompletas, brindando así información imprecisa o que no agregue valor.**

Explicación

37. Administrar el riesgo de auditoría de manera activa implica lo siguiente: anticipar riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto, desarrollar enfoques de auditoría para abordar dichos riesgos de auditoría durante la planificación de auditoría y la selección de métodos, y documentar la manera de cómo se manejarán los riesgos.

38. Administrar de forma activa un riesgo de auditoría incluye también considerar si el equipo de auditoría cuenta con las competencias suficientes y apropiadas para realizar la auditoría, verificar que tenga el acceso adecuado a información de buena calidad, relevante, precisa y confiable, que además ha considerado toda información, tan pronto esté disponible.

Comunicación

Requerimiento

39. **El auditor debe mantener una comunicación eficaz y apropiada sobre los aspectos clave de la auditoría con la entidad auditada y las partes interesadas, durante todo el proceso de auditoría.**

Explicación

40. La comunicación eficaz es importante y establece una buena comunicación de dos vías con la entidad auditada y las partes interesadas; además, ayuda a mejorar el acceso a la información y datos, y contribuye a que el auditor adquiera nuevas y mejores ideas de la entidad auditada y de las partes interesadas.

41. Entre los aspectos clave de la auditoría que el auditor requiere comunicar a la entidad auditada se incluyen los siguientes: la materia en cuestión, los objetivos, las preguntas, los criterios, los proyectos, organizaciones, programas gubernamentales a ser incluidos y el período de tiempo previsto para realizar la auditoría.

42. Es fundamental, durante el proceso de auditoría, un buen diálogo con la entidad auditada involucrada para la consecución real de las mejoras en la gobernanza, puesto que puede

incrementar el impacto de la auditoría. En este contexto, el auditor puede mantener interacciones constructivas con la entidad auditada al compartir hallazgos, conforme se desarrollen durante la auditoría.

Requerimiento

43. **El auditor debe vigilar que la comunicación con las partes interesadas no comprometa la independencia e imparcialidad de la Contraloría General de la República.**

Explicación

44. Es importante para el auditor mantener buenas relaciones profesionales con todas las partes interesadas involucradas en la auditoría, promover el flujo de información según lo permitan los requerimientos y requisitos de confidencialidad. Conducir debates en un ambiente de mutuo respeto y entendimiento de los roles de las respectivas funciones y de las responsabilidades de cada parte interesada. Sin embargo, estas comunicaciones no deben afectar la independencia e imparcialidad de la Contraloría General de la República.

Requerimiento

45. **La Contraloría General de la República debe comunicar con claridad las normas aplicadas para realizar la Auditoría de Desempeño.**

Explicación

46. La Contraloría General de la República podría incluir, en el informe de auditoría correspondiente, una referencia a la norma aplicada al realizar cada Auditoría de Desempeño.

Habilidades

Requerimiento

47. **La Contraloría General de la República debe asegurarse de que el equipo de auditoría, de forma colectiva, cuente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.**

Explicación

48. La competencia profesional en la Auditoría de Desempeño incluye la posesión de un buen conocimiento sobre auditoría gubernamental, diseño de investigación, métodos de las ciencias sociales y técnicas de investigación o evaluación. Asimismo, incluye habilidades personales tales como capacidad analítica, habilidades de redacción y comunicación, creatividad, además de apertura y capacidad de reacción a puntos de vista y argumentos. La Auditoría de Desempeño también requiere de un buen conocimiento de las entidades, programas y funciones gubernamentales relacionadas con la materia en cuestión de la auditoría, y puede requerir pericia en informática y otras ciencias, así como pericia legal.

49. Si el auditor determina que se requiere de pericia externa para completar la base de conocimiento del equipo de auditoría, entonces el auditor puede consultar, según sea conveniente, a individuos expertos dentro o fuera de la Contraloría General de la República que cuenten con pericia en el tema especializado de interés. Los expertos externos que participen en el proceso de la auditoría, deben ser independientes de situaciones y relaciones que puedan afectar la objetividad de la auditoría.

50. El auditor puede emplear el trabajo de los expertos como una evidencia de auditoría. Aunque el auditor sea responsable del informe de auditoría, los expertos son responsables de las opiniones y conclusiones que emitan.

Supervisión

Requerimiento

51. **La Contraloría General de la República debe asegurarse de que el trabajo del auditor en cada nivel y en cada fase de auditoría esté supervisado de manera apropiada durante el proceso de auditoría.**

Explicación

52. La supervisión implica la orientación y dirección suficiente al equipo asignado. Se espera que el auditor que supervise la auditoría cuente con competencias y conocimientos en metodologías, habilidades de planeación y monitoreo de trabajo; capacidad de gestión de proyectos; pensamiento estratégico; previsión, y capacidad para resolver problemas. El nivel de supervisión brindado por el auditor puede variar dependiendo de la aptitud y dominio, así como de la experiencia del equipo y de la complejidad del asunto central de la auditoría.

Juicio y Escepticismo Profesional

Requerimiento

53. **El auditor debe ejercer el juicio y escepticismo profesional y considerar cuestiones desde diferentes perspectivas, manteniendo una actitud abierta y objetiva a los diversos puntos de vista y argumentos.**

Explicación

54. Las Auditorías de Desempeño requieren de un considerable juicio e interpretación, debido a que la evidencia de auditoría para este tipo de auditoría es de una naturaleza más persuasiva que concluyente.

55. El juicio profesional se refiere a la aplicación de conocimiento, habilidades y experiencia colectiva al proceso de auditoría. La utilización del juicio profesional ayuda a que el auditor determine el nivel de comprensión requerido para la materia en cuestión de la auditoría. Implica el ejercicio del cuidado razonable en la realización de la auditoría y de la aplicación diligente de todas las normas profesionales y de los principios éticos relevantes.

56. El escepticismo profesional implica guardar una distancia profesional de la entidad auditada y mantenerse alerta al evaluar la suficiencia y pertinencia de la evidencia de auditoría obtenida durante el desarrollo de la auditoría.

57. Ejercer el juicio y escepticismo profesional permite al auditor ser receptivo a una variedad de puntos de vista y argumentos, y estar en mejor posibilidad para considerar diferentes perspectivas, mantener la objetividad y evaluar la gama completa de evidencia de auditoría. También ayuda a asegurar que el auditor evite errores de juicio o que caiga en sesgos cognitivos, y contribuye a formular conclusiones objetivas basadas en una evaluación crítica de toda la evidencia de auditoría compilada.

Requerimiento

58. **El auditor debe evaluar el riesgo de fraude al planificar la auditoría, y estar alerta a la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.**

Explicación

59. El auditor requiere identificar y evaluar los riesgos de fraude. Si el riesgo de fraude es considerable, es importante que el auditor, durante el proceso de auditoría, tenga una buena comprensión de los sistemas de control interno relevantes y que examine si existen signos o irregularidades que puedan perjudicar el desempeño. El auditor necesita realizar averiguaciones y llevar a cabo procedimientos para identificar y responder a los riesgos de fraude relevantes.

Requerimiento

60. **El auditor debe mantener un elevado estándar de comportamiento profesional.**

Explicación

61. El comportamiento profesional significa que el auditor debe: (1) aplicar elevadas normas profesionales en la realización del trabajo de manera competente y con imparcialidad; (2) no llevar a cabo tareas respecto a las que no cuente con competencias; (3) conocer y observar las leyes, regulaciones, disposiciones, convenciones, políticas, procedimientos y prácticas aplicables; (4) poseer una buena comprensión de las normas constitucionales, legales e institucionales que rijan las operaciones de la entidad auditada; (5) no ser partícipe de un comportamiento que pueda desacreditar a la Contraloría General de la República, y (6) cumplir con los principios y requerimientos éticos.

Requerimiento

62. **El auditor debe estar dispuesto a innovar durante todo el proceso de auditoría.**

Explicación

63. El auditor, al ser creativo, flexible e ingenioso, estará en una mejor posición para identificar oportunidades, desarrollar enfoques de auditoría innovadores, compilar, interpretar y analizar la información. Es importante reconocer que las diferentes etapas

del proceso de auditoría proporcionan diferentes niveles de oportunidades de innovación. Durante el proceso de planificación, el auditor puede tener la mayor oportunidad de innovar mientras que aún esté en el proceso de determinar los mejores enfoques y técnicas de auditoría aplicables.

Control de Calidad

Requerimiento

64. **La Contraloría General de la República debe establecer y mantener un sistema para salvaguardar la calidad, para asegurarse que todos los requerimientos estén satisfechos, y poniendo énfasis en informes de auditoría objetivos, que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.**

Explicación

65. La Contraloría General de la República establece los principios de un sistema para el control de calidad a través de la NAGPA 140.

66. Es importante que las políticas y procedimientos se comuniquen a todo el personal y que puedan ser empleadas para resolver las diferencias de opinión entre supervisores y equipos de auditoría. Asimismo, es necesario que se mantenga una estrategia de capacitación continua del personal para completar los mecanismos de control de calidad.

67. Las medidas que se implementen para salvaguardar la calidad del proceso de auditoría y del informe, serán eficaces si pueden asegurar que ésta sea objetiva, que agregue valor, que considere todos los puntos de vista relevantes y que aborde satisfactoriamente las preguntas de auditoría.

68. Un sistema eficaz de control y aseguramiento de la calidad, también tendrá mecanismos que tomen en cuenta las opiniones del equipo de auditoría, permitiéndole estar abierto a la retroalimentación recibida del sistema de control y aseguramiento de la calidad.

Materialidad

Requerimiento

69. **Los auditores deben considerar la materialidad de todas las etapas del proceso de auditoría, incluidos los aspectos financieros, sociales y políticos de la materia en cuestión, con la finalidad de entregar tanto valor agregado como sea posible.**

Explicación

70. La materialidad puede definirse como la importancia relativa de un asunto dentro del contexto en que se considere. Además del valor monetario, la materialidad incluye aspectos de cumplimiento, transparencia, gobernanza y rendición de cuentas social y política. Es importante que el auditor tenga en cuenta que la materialidad puede variar al

paso del tiempo, y que puede depender de la perspectiva de los destinatarios previstos y de las partes responsables.

71. La materialidad es una consideración importante para los diferentes aspectos de la Auditoría de Desempeño, tales como la definición del objetivo, los criterios de auditoría, la evaluación de la evidencia de auditoría, la documentación, y la gestión de los riesgos de producir hallazgos e informes de auditoría inapropiados o de bajo impacto.

Documentación

Requerimiento

72. **Los auditores deben documentar la auditoría de una manera completa y detallada.**

Explicación

73. Una adecuada documentación es importante para favorecer una clara comprensión del trabajo de auditoría llevado a cabo, para permitir a un auditor experimentado que no tenga conocimiento previo de la auditoría en cuestión, comprender tanto la naturaleza, tiempos, alcance y resultados del trabajo realizado, como la evidencia de auditoría obtenida para apoyar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, así como el razonamiento que está en el trasfondo de todos los aspectos significativos que requieren el ejercicio del juicio profesional.

74. Es importante que el auditor prepare la documentación de auditoría de una manera oportuna; que se mantenga actualizado durante el desarrollo de la auditoría, y que complete la documentación, en la medida de lo posible, antes de que se emita el informe de auditoría.

REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA DE DESEMPEÑO

Selección de Temas para la Auditoría de Desempeño

Requerimiento

75. **Se debe seleccionar los temas de auditoría mediante el proceso de planificación estratégica, con el análisis de los temas potenciales y la realización de una investigación para identificar los riesgos y problemas de auditoría.**

76. Se debe seleccionar los temas de auditoría que sean significativos y auditables, así como coherentes con el mandato de la Contraloría General de la República.

77. La Dirección de Auditoría deben conducir el proceso de selección de las áreas de auditoría con el objetivo de maximizar el impacto esperado de la auditoría, mientras que toma

igualmente en cuenta las capacidades de auditoría (recursos humanos y habilidades profesionales)

Explicación

78. El proceso de planificación estratégica, se considera como el primer paso para la selección del área a evaluar, puesto que comprende el análisis de las áreas potenciales para realizar la auditoría y define la base para la asignación eficiente de los recursos de auditoría.

79. Durante el proceso de planificación estratégica, técnicas tales como el análisis de riesgos o las evaluaciones de problemas pueden ayudar a estructurar el proceso, pero se requiere complementarlas con el juicio profesional a fin de reflejar el mandato de la Contraloría General de la República y asegurar que se seleccionen áreas de auditoría significativas y auditables.

80. En el proceso de planificación es un requerimiento importante que el tema sea auditable. Esto permite definir si un tema es el apropiado para una auditoría.

81. El auditor podría considerar, por ejemplo, si existen enfoques de auditoría, metodologías, criterios de auditoría relevantes e información disponible; y si la información requerida puede estar disponible; y si no está, puede ser en sí misma, una razón para seleccionar esta área para una auditoría.

82. Dado que la Contraloría General de la República puede tener limitaciones en términos de recursos humanos y habilidades profesionales, el proceso de selección del tema de auditoría debe considerar, con los recursos disponibles, que el tema seleccionado proporcione mejoras y recomendaciones de impacto al área o ente auditado. Otros aspectos a considerar en la selección del tema son los resultados y recomendaciones de auditorías previas, así como las condiciones en términos de tiempo.

Planificación de la Auditoría de Desempeño

Requerimiento

83. **Los auditores deben planificar la auditoría de manera que contribuya a que esta sea de alta calidad, y que sea llevada a cabo de una forma económica, eficiente, eficaz, de manera oportuna y de acuerdo con los principios de buena gestión de proyectos.**

Explicación

84. Para llevar a cabo una auditoría de alta calidad dentro de un marco de tiempo limitado, el auditor requiere considerar a la Auditoría de Desempeño como un proyecto en el sentido que implica planeación, organización, aseguramiento, gestión, liderazgo, y control de recursos para lograr las metas específicas.

Requerimiento

85. **El auditor debe adquirir conocimiento sustantivo y metodológico durante la fase de planificación.**

Explicación

86. Para asegurar que la auditoría esté planeada de manera apropiada, el auditor requiere adquirir suficiente conocimiento del programa auditado o de la actividad central de la entidad auditable antes de dar marcha a la auditoría. Por lo tanto, antes de iniciar la ejecución de la auditoría, generalmente es necesario llevar a cabo un trabajo de investigación para desarrollar conocimiento, probar varios diseños de auditoría y verificar si se tienen disponibles los diversos datos requeridos.

87. Es importante desarrollar un buen conocimiento del programa auditado o de la actividad central de la entidad auditable, así como de su contexto y de los posibles impactos, a efecto de facilitar la identificación de aspectos de auditoría significativos y de cumplir con las responsabilidades de auditoría asignadas. La Auditoría de Desempeño es un proceso de aprendizaje que implica adaptación de la metodología, como parte de la propia auditoría.

Requerimiento

88. **Durante la planificación, el auditor debe diseñar procedimientos de auditoría para recopilar evidencia de auditoría suficiente y pertinente, que responda a los objetivos y preguntas de auditoría.**

Explicación

89. El plan de auditoría se diseña para asegurar la recopilación de evidencia de auditoría suficiente y pertinente, que permita al auditor desarrollar hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría.

90. También es deseable que la planificación sea flexible, de manera que el auditor pueda beneficiarse de los conocimientos obtenidos durante el curso de la auditoría.

Requerimiento

91. **El supervisor auditor debe remitir el plan de auditoría al supervisor jefe y a la Dirección de Auditoría para su aprobación.**

Explicación

92. La Dirección de Auditoría, así como el equipo de auditoría, necesitan estar plenamente informados del diseño general de la auditoría. La Dirección de Auditoría debe asegurar la disponibilidad de los recursos y capacidades para abordar los objetivos y preguntas de la auditoría.

Ejecución de la Auditoría de Desempeño

Requerimiento

93. **El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y pertinente, con el objetivo de establecer hallazgos, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y a las preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones cuando éstas sean relevantes y viables en consideración del mandato de la Contraloría General de la República.**

Explicación

94. La evidencia de auditoría debe ser suficiente (en cantidad) como pertinente (en calidad) para convencer a los usuarios que los hallazgos de auditoría son razonables.

95. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia de auditoría empleada para apoyar los hallazgos y conclusiones de auditoría. Al evaluar la suficiencia de la evidencia de auditoría, el auditor debería determinar si se ha obtenido suficiente evidencia de auditoría para convencer a los usuarios de que los hallazgos de auditoría son razonables. La pertinencia se refiere a la calidad de la evidencia de auditoría; implica que debería ser relevante, válida y confiable.

96. La relevancia se refiere al grado en que la evidencia de auditoría tiene una relación lógica, además de su importancia respecto a los objetivos y a las preguntas de auditoría abordadas.

97. La validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría es una base significativa o razonable para medir lo que se evalúa. En otras palabras, la validez se refiere al grado en que la evidencia de auditoría representa lo que ésta pretende representar. La confiablidad se refiere al grado en que la evidencia de auditoría está respaldada al corroborar datos de diferentes fuentes, o que produce los mismos hallazgos de auditoría cuando se pone a prueba repetidas veces.

98. En una Auditoría de Desempeño, la naturaleza de la evidencia de auditoría requerida se determina por la materia en cuestión, los objetivos de auditoría y las preguntas de auditoría. Debido a esta variación, la naturaleza de la evidencia de auditoría requiere ser especificada para cada auditoría individual.

Requerimiento

99. **El auditor debe analizar la información recopilada y asegurarse de que los hallazgos responden a los objetivos y preguntas de auditoría.**

Explicación

100. El proceso analítico en la Auditoría de Desempeño implica una consideración continua por parte del auditor respecto de las preguntas de auditoría, la evidencia de auditoría recopilada y los métodos empleados. Todo el proceso está estrechamente vinculado con

el de la elaboración del informe de auditoría, que puede verse como una parte esencial del proceso analítico que culmina en respuestas a las preguntas de auditoría.

101. Cuando se analiza la información recopilada, se recomienda enfocarse en la pregunta y en los objetivos de auditoría. Esto permite organizar los datos y también emplear el enfoque en el análisis. Dado que el proceso analítico es recurrente, el auditor puede requerir reconsiderar los objetivos a la luz de los conocimientos y perspectivas obtenidos durante la auditoría.

102. Con base en los hallazgos de auditoría, el auditor llegará a una conclusión. La formulación de las conclusiones puede igualmente requerir una medida importante del juicio profesional e interpretación del auditor con el objetivo de responder a las preguntas de auditoría. Esto dependería también de la sensibilidad y materialidad del aspecto de la auditoría que esté bajo análisis. Es necesario considerar el contexto de todos los argumentos relevantes, los pros y contras, y las diferentes perspectivas antes de sacar conclusiones.

Comunicación de Resultados

Requerimiento

103. **El auditor debe presentar los resultados a través de un informe de auditoría que sea: a) objetivo, b) íntegro, c) convincente, d) oportuno, e) claros para lector.**

Explicación

104. Que sea objetivo implica que el informe de auditoría requiere ser imparcial tanto en el contenido como en el tono en que se elabore. Toda la evidencia de auditoría necesita presentarse de una manera no sesgada. El auditor necesita estar atento al riesgo de exagerar o hacer un énfasis excedente del desempeño deficiente. Además, el auditor necesita explicar en el informe de auditoría, las causas y las consecuencias de los problemas detectados, pues esto permitirá que el lector comprenda de mejor forma la magnitud del problema. A su vez, esto alentará la acción correctiva y conducirá a mejoras por parte de la entidad auditada.

105. Para que el informe de auditoría sea integro (completo), se requiere incluir toda la información y argumentos necesarios para abordar los objetivos y las preguntas de auditoría, y que estén suficientemente detallados para favorecer la comprensión de la materia en cuestión, así como de los hallazgos y conclusiones. Debido a los diversos temas posibles en una Auditoría de Desempeño, puede variar el contenido y estructura del informe de auditoría. Normalmente, por cuestiones de transparencia y rendición de cuentas, el contenido mínimo de un informe de Auditoría de Desempeño incluye lo siguiente:

a) La materia en cuestión,
b) Los objetivos de auditoría y/o las preguntas de auditoría,
c) Los criterios de auditoría y sus fuentes,

d) Los métodos de auditoría específicos para la recopilación de datos y el análisis aplicado,

e) El período de tiempo cubierto,

f) Las fuentes de datos,

g) Las limitaciones respecto a los datos empleados,

h) Los hallazgos de auditoría,

i) Las conclusiones y recomendaciones, en caso de aplicar.

106. Para que el informe de auditoría sea convincente, requiere estar estructurado de manera lógica y presentar una clara relación entre los objetivos y/o las preguntas, los criterios de auditoría y los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría. También necesita presentar los hallazgos de manera convincente, abordar todos los argumentos relevantes a la discusión y ser preciso. La precisión o exactitud requiere que la evidencia presentada, los hallazgos y conclusiones de auditoría se plasmen de manera correcta. La precisión asegura al lector que lo que se informa es creíble y confiable.

107. Para que el informe de auditoría sea oportuno, necesita ser emitido en tiempo con la finalidad de poner a disposición la información para que sea empleada por la dirección, el Órgano Ejecutivo, el Judicial y el Legislativo, así como cualquier otra parte interesada.

108. Para que el informe de la auditoría sea claro al lector, el auditor necesita, en la medida que lo permita la materia en cuestión, emplear un lenguaje sencillo y comprensible, no ambiguo, de ilustraciones y de información concisa, para asegurar que el informe de auditoría no sea más extenso de lo necesario.

Requerimiento

109. **El auditor debe identificar los criterios de auditoría y sus fuentes en el informe de auditoría.**

Explicación

110. Los criterios de auditoría y sus fuentes deben identificarse en el informe de auditoría puesto que la confianza que depositen los destinatarios previstos en los hallazgos y conclusiones de la auditoría, depende en gran medida de los criterios de auditoría. En las Auditorías de Desempeño, se puede emplear una amplia variedad de fuentes para identificar los criterios de auditoría.

111. El auditor debe asegurarse de que los hallazgos de auditoría permiten generar conclusiones claras y congruentes con los objetivos o preguntas de la auditoría.

Explicación

112. Los hallazgos de la auditoría deben tener congruencia entre los objetivos, preguntas y conclusiones de auditoría. Las conclusiones son las afirmaciones inferidas por el auditor a partir de los hallazgos.

Requerimiento

113. El auditor debe aportar recomendaciones constructivas que puedan contribuir de manera considerable a abordar las debilidades o problemas identificados por la auditoría, en la medida que sean relevantes y viables según el mandato de la Contraloría General de la República.

Explicación

114. Una recomendación constructiva es aquella bien fundamentada, que agrega valor, que es práctica y que está vinculada al (los) objetivo(s) de auditoría, así como a los hallazgos y conclusiones de auditoría. Las recomendaciones deben abordar las causas de los problemas. Debe quedar clara la manera en que la recomendación contribuirá a mejorar el desempeño. Las recomendaciones deben resultar, de manera lógica y analítica, de los hechos y argumentos presentados.

115. Las recomendaciones necesitan ser abordadas por la entidad auditada que tenga la responsabilidad y competencia para su implementación.

Requerimiento

116. El auditor debe otorgar a la entidad auditada la oportunidad de comentar sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de la auditoría, antes de que la Contraloría General de la República emita el informe de auditoría correspondiente.

117. El auditor debe registrar el análisis de los comentarios recibidos de la entidad auditada, incluidas las razones para hacer cambios al informe de auditoría o bien para rechazar los comentarios recibidos.

Explicación

118. Los comentarios de la entidad auditada sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de auditoría, contribuyen a la redacción de un informe de auditoría objetivo, y ayudan al auditor a resolver cualquier desacuerdo y corregir errores antes de que se finalice el informe de auditoría. El informe de auditoría tiene que reflejar las conclusiones del auditor y considerar los expresados por la entidad auditada.

119. La retroalimentación recibida requiere de su registro en papeles de trabajo, de manera tal que se documente cualquier cambio al proyecto de informe de auditoría, o las razones para no realizar dichas modificaciones. Tal documentación favorece la transparencia sobre cualquier cambio en el borrador del informe de auditoría, sea que haya sido aplicado o no, y también sobre las razones del auditor para tomar dichas decisiones.

Requerimiento

120. La Contraloría General de la República distribuirá los informes de auditoría de acuerdo con los procedimientos establecidos.

Explicación

121. Los informes de auditoría deben distribuirse a la entidad auditada y a otros usuarios que correspondan.

122. La audiencia principal de los informes de Auditoría de Desempeño son los Órganos del Estado, las entidades de gobierno y el ciudadano. Una buena Auditoría de Desempeño permite hacer un escrutinio eficaz del desempeño de la entidad y del gobierno, e influye en los tomadores de decisiones en el gobierno y en el servicio público para hacer cambios que conduzcan a mejores resultados en el desempeño.

Seguimiento

Requerimiento

123. **El auditor debe dar seguimiento, a los hallazgos y recomendaciones de auditorías previas.**

Explicación

124. El seguimiento se refiere a la verificación del auditor en torno a las acciones correctivas emprendidas por la entidad auditada u otra parte responsable, con base en los resultados de la Auditoría de Desempeño. También, es una actividad independiente que incrementa el valor del proceso al fortalecer el impacto y sentar la base para mejoras, para futuras auditorías. o. Además, alienta a la entidad auditada y a otros usuarios previstos de los informes, a considerar de manera seria el informe y hallazgos, y proporciona al auditor lecciones útiles e indicadores de desempeño. El seguimiento es importante para el aprendizaje interno y el desarrollo de la entidad auditada así como de la propia Contraloría General de la República.

125. La Contraloría General de la República podrá informar los resultados de sus acciones de seguimiento, con la finalidad de brindar retroalimentación a las partes interesadas. La información confiable sobre el estado de implementación de las recomendaciones, el impacto de las auditorías y las acciones correctivas relevantes llevadas a cabo, pueden demostrar el valor y beneficio de la Contraloría General de la República.

Requerimiento

126. **El auditor debe enfocar el seguimiento sobre si la entidad auditada ha abordado de forma adecuada los problemas y corregido las condiciones reportadas en los hallazgos, en un período razonable de tiempo**

Explicación

127. El seguimiento no se restringe a la implementación de las recomendaciones, también se enfoca a si la entidad auditada ha abordado o atendido de forma adecuada los problemas identificados y corregido las condiciones reportadas en los hallazgos, en un período razonable de tiempo.

128. El auditor requiere decidir a qué recomendaciones (si es que no todas) debe darse seguimiento y la manera en que se realizará.

NAGPA 400

PRINCIPIOS DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN MORENO

SUBCOMITÉ TÉCNICO

OTMAN MONTEZA
MARGARITA MUÑOZ
ROSA ZAPATA
KENNY BROWN
ERNESTO DE LEÓN
KAREN MORALES

NAGPA 400

Principios de Auditoría de Cumplimiento

ÍNDICE

PROPÓSITO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

MARCO PARA LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO
- Objetivo de la Auditoría de Cumplimiento
- Características de la Auditoría de Cumplimiento
- Diferentes perspectivas de la Auditoría de Cumplimiento
  - Auditoría de Cumplimiento en Relación con la auditoría de Estados Financieros
  - Auditoría de Cumplimiento realizada por Separado
  - Auditoría de Cumplimiento en combinación con la Auditoría de Desempeño

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO
- Normativa y Criterios Objetivos
- Materia u Objeto de la Auditoría
- Las Tres Partes de la Auditoría de Cumplimiento
- La Seguridad en la Auditoría de Cumplimiento

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO
- Principios Generales
  - Juicio y Escepticismo Profesional
  - Control de Calidad
  - Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría
  - Riesgo de la Auditoría
  - Importancia Relativa o Materialidad
  - Documentación
  - Comunicación
- Principios Relacionados con el Procedimiento de Auditoría
  - Planificación de una Auditoría de Cumplimiento
  - Alcance de la Auditoría
  - Materia y Criterios
  - Conocimiento de la Entidad
  - Conocimiento de los Controles Internos y del Ambiente de Control
  - Evaluación de Riesgos
  - Riesgo de Fraude
  - Planificación de la Auditoría
  - Evidencia de Auditoría
  - Evaluación de la Evidencia de Auditoría y Formulación de Conclusiones
  - Elaboración de Informes
  - Seguimiento

PROPÓSITO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

1. El propósito de las NAGPA sobre la Auditoría de Cumplimiento[1] es proporcionar un conjunto integrado de principios, normas y directrices para llevar a cabo auditorías de cumplimiento, cualquiera que sea su objeto (cuantitativo o cualitativo), el cual varía ampliamente en término de su alcance, pudiendo abordarse a través de diferentes enfoques de auditoría y formatos de informes.

2. La NAGPA 400 proporciona a la Contraloría General de la República (CGR) las bases para adoptar o desarrollar las normas y directrices para la Auditoría de Cumplimiento. Los principios de la NAGPA 400 pueden utilizarse de tres formas:

   - Como base para el desarrollo de nuevas normas.
   - Como base para la adopción de normas nacionales de acuerdo con los principios de la NAGPA 400.
   - Como base para la adopción de las Directrices de Auditoría de Cumplimiento como normas rectoras.

3. La CGR sólo debe hacer referencia a los Principios de Auditoría de Cumplimiento en sus informes siempre y cuando las normas que hayan desarrollado o adoptado cumplan plenamente con todos los principios relevantes de la NAGPA 400. En ningún caso, los principios están por encima de las normas legales y reglamentarias nacionales.

4. Dado que las Directrices para la Auditoría de Cumplimiento (ISSAI 4000), ha sido desarrollada para reflejar las mejores prácticas. La INTOSAI reconoce que, en algunas entidades, esto puede no ser posible debido a la ausencia de estructuras administrativas básicas o porque el ordenamiento jurídico no establece las premisas para realizar auditorías de conformidad con estas Directrices. En estos casos, la CGR tiene la opción de desarrollar nuevas normas basadas en los Principios de Auditoría de Cumplimiento o adoptar normas nacionales coherentes con dichos Principios.

5. Cuando las normas de auditoría de la CGR estén de acuerdo con los Principios Fundamentales de Auditoría de la INTOSAI, se puede hacer referencia a los mismos, en los informes de auditoría manifestando lo siguiente:

   …Realizamos nuestra auditoría de conformidad con [las normas] basadas en los Principios Fundamentales de la Auditoría (NAGPA 100–400).

6. La CGR adaptará las Directrices para las Auditorías de Cumplimiento como normas directamente aplicables. En este caso, se puede hacer referencia a ello manifestando lo siguiente.

[1] NAGPA 400 y NAGPA 4000.

…Realizamos nuestra auditoría de [cumplimiento] de conformidad con la norma NAGPA 400, Principios de Auditoría de Cumplimiento.

La referencia se puede incluir en el informe de auditoría o puede ser expresada por la CGR de forma más general, aplicable a varios trabajos de auditoría.

La CGR puede realizar auditorías combinadas incorporando aspectos financieros, de cumplimiento y/o desempeño. Para las auditorías combinadas, es necesario cumplir con las normas fundamentales para cada tipo de auditoría. El texto anterior puede incorporar también referencias combinadas similares a las *NAGPA* 200 y 300, que aluden a las directrices para auditorías financieras y de desempeño respectivamente.

7. La NAGPA 100 – Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público proporciona mayor información sobre la aplicabilidad conferida a los Principios Fundamentales de Auditoría.

8. Cuando las NAGPA se utilicen como normas rectoras para una auditoría de cumplimiento que se realiza junto con una Auditoría de Estados Financieros, los auditores del sector público deben respetar tanto a las NAGPA de la Auditoría de Cumplimiento (NAGPA 4000) como las NAGPA Financiera.[2]

MARCO PARA LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Objetivo de la Auditoría de Cumplimiento

9. La Auditoría de Cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si un acto que afecte fondos o bienes públicos cumple con las normas constitucionales, legales, reglamentarias y de procedimiento aplicables identificadas como marco legal. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada.

10. El objetivo de la Auditoría de Cumplimiento del sector público es evaluar si las actividades de las entidades públicas cumplen con la normativa aplicable, emitiendo como resultado el correspondiente informe. Los informes pueden variar entre opiniones breves normalizadas y diferentes formatos de conclusiones, presentados de manera extensa o breve. La Auditoría de Cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento de la normativa vigente) o con la decencia (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y de los principios éticos y de comportamiento recogidos en el código de conducta de los funcionarios públicos). Mientras que la regularidad es el enfoque principal de la Auditoría de Cumplimiento, también la decencia puede ser un asunto pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas, relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos.

[2] NAGPA de auditoría financiera.

Características de la Auditoría de Cumplimiento

11. La Auditoría de Cumplimiento abarcará una amplia variedad de asuntos y proporcionará un grado de seguridad razonable o limitada, en función de los objetivos definidos, los procedimientos de obtención de evidencia y el formato de informes (extenso o breve). Las auditorías de cumplimiento pueden ser compromisos de atestiguamiento (carta de aseveraciones) o de elaboración de informes directos o ambos a la vez.

12. Las auditorías de cumplimiento forman parte de las competencias atribuidas a la CGR para auditar a las entidades públicas, personas naturales o jurídicas que manejen fondos públicos. Esto se debe a las disposiciones normativas que ejercen el control sobre los ingresos y gastos públicos. Las entidades públicas y sus funcionarios son responsables de garantizar la aplicación de los principios de **transparencia, rendición de cuentas** y **buena gestión** de los fondos públicos.

13. La Auditoría de Cumplimiento promueve la **transparencia** mediante la presentación de informes independientes sobre si la gestión de los recursos públicos se ha desarrollado de conformidad con las normas y disposiciones vigentes. Contribuirá a fomentar la **rendición de cuentas** al informar sobre las desviaciones e incumplimientos de las disposiciones vigentes, permitiendo la adopción de medidas correctivas. Suscita la **buena gestión**, mediante la identificación de las debilidades y desviaciones respecto a la normativa aplicable. Esta auditoría fomenta la buena gestión en el sector público al valorar el riesgo de fraude y corrupción cuando define los objetivos de la auditoría.

14. Dependiendo de la estructura organizativa del sector público y de las competencias asignadas a la CGR la Auditoría de Cumplimiento podrá abarcar todos los niveles gubernamentales: central, autónomas, semiautónomas, empresas mixtas, intermediarios financieros y locales**.** En las auditorías sobre los ingresos o gastos públicos, el resultado de la evaluación podrá recaer en aquellas personas involucradas en la gestión de los bienes, fondos, servicios públicos o sobre los beneficiarios de ayudas económicas o subsidios.

Diferentes Perspectivas de la Auditoría de Cumplimiento

15. La Auditoría de Cumplimiento puede formar parte de una auditoría combinada que incluya otros aspectos. La misma se llevará a cabo para:

- Auditoría de Cumplimiento separada de la Auditoría de Estados Financieros
- Auditoría de Cumplimiento asociada a una Auditoría de Estados Financieros
- Auditoría de Cumplimiento en combinación con la Auditoría de Desempeño.

Auditoría de Cumplimiento en Relación con la Auditoría de Estados Financieros

16. Se requiere un examen más riguroso de la ejecución presupuestaria cuando se realiza una auditoría que integra la de estados financieros y la de cumplimiento.

17. Las disposiciones constitucionales y legales son importantes tanto en la Auditoría de Cumplimiento como en la de estados financieros. Las disposiciones constitucionales y legales que se apliquen en cada campo dependerán del objetivo de la misma.

    La Auditoría de Cumplimiento tiene por finalidad evaluar si la gestión económico financiera de la entidad o la actividad cumple con las disposiciones aplicables identificadas como marco legal y se centra en la obtención de evidencia suficiente y adecuada relacionada con el cumplimiento de dicho marco legal. Mientras que la Auditoría Financiera tiene por objeto emitir una opinión sobre si los estados financieros de la entidad en cuestión se prepararon de conformidad con un marco normativo de información financiera aceptable y obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, relacionada con las normas que tienen un efecto directo y significativo sobre dichos estados financieros.

    En una Auditoría de Estados Financieros sólo son relevantes aquellas normas que tienen un efecto directo y significativo sobre los mismos y, en la de cumplimiento cualquier disposición o normativa relacionada con la materia auditada puede ser significativa para la auditoría.

18. Estas Normas para las Auditorías de Cumplimiento deben leerse junto con las Normas de Auditoría Financiera.

Auditoría de Cumplimiento realizada por Separado

19. Las auditorías de Cumplimiento podrán planificarse, ejecutarse y plasmarse en informes independientes de las auditorías de estados financieros y de desempeño. Las auditorías de cumplimiento pueden realizarse de manera independiente, de forma regular o ad hoc (para un problema o fin preciso), constituyendo auditorías concretas y claramente definidas, cada una de ellas, sobre una materia específica.

Auditoría de Cumplimiento en Combinación con la Auditoría de Desempeño

20. Cuando la Auditoría de Cumplimiento forma parte de una Auditoría de Desempeño, la verificación del cumplimiento se referirá a los principios de economía, eficiencia y eficacia. La falta de cumplimiento puede ser la causa, la consecuencia o la explicación del estado de las actividades sujetas a la Auditoría de Desempeño. En las auditorías combinadas de este tipo, los auditores deben hacer uso de su juicio profesional para decidir si el objetivo de la misma debe centrarse en el cumplimiento de la legalidad o en los aspectos propios de la auditoría operativa, y si se deben aplicar las NAGPA sobre Auditoría de Desempeño, de Cumplimiento, o ambas.

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

21. Los elementos de la auditoría del sector público se describen en la **NAGPA 100**. Esta sección señala elementos adicionales y los aspectos más significativos de la Auditoría de Cumplimiento que deberán ser identificados por el auditor antes de iniciar la auditoría.

Normativa y Criterios Objetivos

22. Las disposiciones normativas son el elemento más importante de la Auditoría de Cumplimiento, ya que la estructura y contenido de las normas conforman los criterios objetivos de la auditoría y, por lo tanto, son la base para la ejecución de los trabajos de auditoría.

23. Las disposiciones normativas pueden incluir leyes, normas, regulaciones, leyes presupuestarias, políticas, códigos, manuales o principios generales que regulan la sana o buena gestión financiera del sector público y la conducta de los funcionarios públicos.

24. Debido a la diversidad de normas aplicables, podrían existir disposiciones sujetas a interpretaciones contradictorias. Además, las normas de desarrollo pueden no ser coherentes con los requerimientos o límites de la legislación básica o incluso pueden existir lagunas legislativas. Como resultado, para evaluar el cumplimiento respecto a lo dispuesto en las normas aplicables en el sector público, es necesario tener conocimiento suficiente de su estructura y contenido a la hora de determinar los objetivos de la auditoría.

25. El auditor identifica los objetivos basándose en las principales normas aplicables. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros con los que se contrasta el objeto de la auditoría de manera coherente y razonable. Para que sean adecuados, los criterios de la Auditoría de Cumplimiento deben ser relevantes, independientes, completos, objetivos, comprensibles, comparables, aceptables y accesibles. Sin el marco de referencia que proveen los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a interpretación individual y posibles malentendidos.

26. La Auditoría de Cumplimiento generalmente implica la evaluación de la actividad económico-financiera del ente auditado de acuerdo con la legislación aplicable. Cuando no hay criterios formales o existen fallas obvias en la legislación con respecto a su aplicación, las auditorías también pueden examinar el cumplimiento con los principios generales que rigen a una sana administración financiera y observan la conducta de los funcionarios públicos.

Materia u Objeto de la Auditoría

27. El objeto de la Auditoría de Cumplimiento puede referirse a actividades, operaciones financieras u otra información que se identifican en el alcance de la auditoría.

28. El objeto de la auditoría dependerá de las competencias de la CGR, de la normativa reguladora y del alcance de la auditoría, los cuales pueden ser generales o específicos. Algunas materias son cuantitativas y con frecuencia pueden medirse fácilmente (por ejemplo, los pagos que no cumplen ciertas condiciones), mientras que otras son cualitativas y de naturaleza más

subjetiva (por ejemplo, el comportamiento u observancia de los requerimientos de procedimiento).

Las Tres Partes de la Auditoría de Cumplimiento

29. La Auditoría de Cumplimiento implica a tres partes diferentes: el **auditor**, la **parte responsable** y los **usuarios previstos** de los informes de la CGR. El auditor tiene como objetivo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de poder expresar una conclusión que tenga como fin mejorar el grado de confianza **de los usuarios previstos de los informes**, diferentes de **la parte responsable,** sobre la verificación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a las que esté sometida la materia que se audita.

30. En la Auditoría de Cumplimiento la responsabilidad del auditor es identificar los elementos de la auditoría, evaluar si un asunto específico cumple con el marco legal establecido y emitir un informe.

31. La parte responsable es el sector público tal y como se define en la normativa reguladora de la CGR y es la encargada de proporcionar la información sobre la materia en cuestión de la auditoría.

32. Los usuarios previstos de los informes son las personas, organizaciones o entidades para quienes la CGR elabora el informe de auditoría. En la Auditoría de Cumplimiento, el usuario primario es frecuentemente la entidad quien solicita la auditoría.

33. La relación entre las tres partes debe considerarse dentro del contexto de cada auditoría. La definición de las tres partes puede variar de acuerdo con las entidades públicas involucradas.

La Seguridad en la Auditoría de Cumplimiento

34. El auditor lleva a cabo procedimientos para reducir o manejar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, debiendo reconocer de forma expresa que, debido a las limitaciones inherentes a todas las auditorías, ninguna puede proporcionar una seguridad absoluta sobre la condición de la materia auditada. En la mayoría de los casos, no cubrirá todos los elementos de la materia y se apoyará en muestreos cualitativos o cuantitativos.

35. La Auditoría de Cumplimiento que se lleva a cabo obteniendo un alto nivel de confianza, incrementa la seguridad del usuario previsto en la información proporcionada por el auditor.

    En la Auditoría de Cumplimiento existen dos niveles de seguridad: la seguridad razonable, que indica que, en opinión del auditor, la materia objeto de análisis cumple o no, en todos los aspectos significativos, con los criterios establecidos; y la seguridad limitada, que indica que nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el asunto no cumple con el marco legal. Tanto la seguridad razonable como la limitada se pueden presentar en los informes directos y en los compromisos de atestiguamiento (carta de aseveraciones).

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

36. Una Auditoría de Cumplimiento es un proceso sistemático para obtener y evaluar objetivamente la evidencia y determinar si la materia objeto de análisis cumple con las normas aplicables identificadas como marco legal. Los principios que se presentan a continuación son fundamentales para realizar una Auditoría de Cumplimiento, que el auditor debe considerar antes de iniciar su trabajo y durante el proceso de auditoría.

Principios Generales

Juicio y Escepticismo Profesional

37. Los auditores deben planificar y llevar a cabo la auditoría con escepticismo profesional y ejercer su juicio profesional durante todo el proceso de la misma.

.

Los términos "escepticismo profesional" y "juicio profesional" son relevantes al formular los requisitos relacionados con las decisiones del auditor sobre el curso correcto de los trabajos. Expresan la actitud del auditor, lo cual debe incluir una mente analítica y un cuestionamiento continuo.

El auditor debe aplicar su juicio profesional en todas las etapas del proceso de auditoría. El concepto se refiere a la aplicación de su capacitación, conocimiento y experiencia dentro del contexto otorgado por las normas de auditoría, de modo que pueda tomar decisiones fundamentadas sobre el procedimiento apropiado a seguir dadas las circunstancias de la auditoría. El concepto de escepticismo profesional es fundamental en todas las auditorías. El auditor debe planificar y llevar a cabo la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que ciertas circunstancias pueden provocar que la materia objeto de análisis se desvíe de los criterios. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor debe hacer evaluaciones críticas, cuestionándose si la evidencia obtenida durante la auditoría es suficiente y pertinente.

El juicio y el escepticismo profesional se aplican a todo el proceso de la Auditoría de Cumplimiento para evaluar los elementos de la materia objeto de análisis, los objetivos señalados, el alcance, el riesgo, la materialidad y los procedimientos de la auditoría, los cuales se utilizarán en respuesta a los riesgos definidos. Ambos conceptos también se usan en la evaluación de evidencia y en los casos de incumplimiento, al elaborar el informe y al determinar la forma, el contenido y la frecuencia de la comunicación a lo largo de la auditoría.

Los requerimientos específicos para mantener el juicio y el escepticismo profesional en la Auditoría de Cumplimiento son la capacidad de analizar la estructura y el contenido de la normativa, como base para identificar los criterios adecuados o las brechas en la legislación, así como para aplicar los conceptos profesionales de auditoría en el tratamiento de los temas conocidos y desconocidos. El auditor debe ser capaz de evaluar diferentes tipos de evidencia de auditoría de acuerdo a su origen e importancia para el alcance, el asunto examinado, además evaluar la suficiencia y pertinencia de toda la evidencia obtenida durante la auditoría.

Control de Calidad

38. El auditor debe utilizar procedimientos de control de calidad durante todo el proceso de auditoría con el objetivo de asegurar que la auditoría cumpla con las normas aplicables y que el informe sea apropiado de acuerdo a las circunstancias. El jefe de la auditoría en la CGR, entiéndase director, jefes y supervisores, tienen la responsabilidad por la calidad general de la auditoría.

Gestión y Habilidades del Equipo de Auditoría

39. Las personas que conforman el equipo de auditoría deberán poseer en conjunto la competencia profesional y formación adecuada para realizar los trabajos de auditoría asignados. Esto incluye la experiencia, conocimiento de las materias relacionadas con los principios y normas contables, la normativa, organización, funcionamiento del sector público y los procedimientos de auditoría contenidos en los manuales elaborados por la CGR. La actualización y mejora continua de las capacidades requeridas para el desarrollo de los trabajos de auditoría se mantendrán mediante programas de formación profesional continua.

    Cuando sea necesario la contratación de los servicios de expertos externos en disciplinas especializadas no disponibles en la CGR, se evaluará si los expertos son competentes, tienen capacidades, objetividad necesaria y determinar si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría.

Riesgo de la Auditoría

40. Los auditores deben considerar el riesgo de la auditoría en todo el proceso de la misma con la finalidad de reducirlo a un nivel aceptable. El riesgo de auditoría se refiere al riesgo de que el auditor exprese una conclusión u opinión inadecuada dadas las circunstancias de la auditoría.

    El auditor debe considerar los tres componentes del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, en relación con la materia objeto del análisis y el tipo de informe. (Véase NAGPA 4000, párrafo 38)

Importancia Relativa o Materialidad

41. Los auditores deben considerar la importancia relativa durante todo el proceso de la auditoría. Determinar la importancia relativa es una cuestión de juicio profesional y depende de la manera en que el auditor interprete las necesidades de los usuarios. Un objeto o materia puede ser considerado importante si el conocimiento del mismo puede llegar a influir sobre las decisiones de los usuarios previstos. La materialidad con frecuencia se considera en términos de valor, pero también incluye aspectos cuantitativos y cualitativos.

    La materialidad se debe tomar en cuenta para fines de planeación, evaluación en la evidencia obtenida y la elaboración de informes. En una Auditoría de Cumplimiento la importancia relativa se mantendrá en niveles bajos, de forma que se puedan poner de manifiesto

irregularidades que, si bien en su cuantía no serían elevadas, constituyen incumplimientos de la normativa.

Documentación

42. Los auditores deben preparar la documentación de auditoría suficiente.

La auditoría debe estar adecuadamente documentada y dirigida a la obtención de pruebas suficientes, pertinentes y confiables para fundamentar los resultados.

La documentación debe ser lo suficientemente detallada para que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la relación entre la materia examinada, los criterios utilizados, el alcance, la evaluación del riesgo y la planificación de la auditoría. Así como la naturaleza, la oportunidad y los resultados de los procedimientos; la evidencia obtenida para fundamentar; la conclusión o dictamen del auditor.

El auditor debe preparar la documentación relevante antes de elaborar el informe de auditoría, y la CGR la conservará durante un período de tiempo razonable.

Comunicación

43. Los auditores deben mantener una comunicación constante con la entidad auditada en todas las etapas de la auditoría.

La comunicación se debe llevar a cabo en todas las etapas de la auditoría: durante la planificación inicial, en la ejecución de los trabajos hasta la presentación del informe. Cualquier dificultad significativa que se presente durante la auditoría, así como los casos de deficiencias importantes e irregularidades, deben ser comunicados al nivel gerencial de la entidad. Además, el auditor informará a los responsables de la entidad auditada de los criterios de auditoría utilizados.

Principios Relacionados con el Procedimiento de Auditoría

Planificación de una Auditoría de Cumplimiento

Alcance de la Auditoría

44. La CGR debe determinar el alcance de la Auditoría de Cumplimiento.

El alcance de la auditoría es una manifestación clara del enfoque, la extensión y los límites de la misma en términos de cumplimiento de la materia con los criterios establecidos. En la determinación del alcance de la auditoría se tendrán en cuenta la materialidad, el riesgo y las áreas que serán cubiertas en la entidad. La planificación de la auditoría incluye todas las fases de su proceso.

Materia y Criterios

45. Los auditores deben identificar tanto la materia y los criterios adecuados de la auditoría.

La identificación es uno de los primeros pasos en la Auditoría de Cumplimiento. La materia examinada y los criterios pueden estar establecidos por la ley o en el mandato de la CGR. De manera alternativa, pueden ser delimitados por el auditor, el cual deberá aplicar su juicio y escepticismo profesional, evaluando la importancia relativa y el riesgo.

La materia objeto de análisis debe ser identificable y evaluable en función de criterios apropiados. Debe ser de tal naturaleza que permita obtener evidencia suficiente y adecuada para respaldar la conclusión del informe de auditoría.

El auditor debe identificar los objetivos y los criterios utilizados para evaluar la evidencia de auditoría y formular los hallazgos y conclusiones de la auditoría, que deben ponerse en conocimiento tanto del auditado como de los usuarios de los informes de auditoría.

Conocimiento de la Entidad

46. Los auditores deben conocer la entidad auditada y su normativa reguladora.

La Auditoría de Cumplimiento puede referirse a cualquier nivel del sector público **(**Municipios, Juntas Comunales, empresas estatales, entidades autónomas y semi-autónomas, en el país o en el extranjero**, las entidades, las personas y organismos que tengan a su cargo la custodia o el manejo de fondos o bienes del Estado**). El auditor debe estar familiarizado con la estructura y funcionamiento de la entidad auditada, así como con sus procedimientos. Este conocimiento será utilizado por el auditor para determinar el nivel de importancia relativa y la evaluación del riesgo de la auditoría.

Conocimiento de los Controles Internos y del Ambiente de Control

47. Los auditores deben conocer el ambiente de control y el control interno establecido y considerar si es posible asegurar su funcionamiento.

El conocimiento de la entidad auditada y/o la materia relevante para la determinación del alcance de la auditoría depende del conocimiento que el auditor tenga del ambiente de control, entendiéndose este como la cultura de honestidad y comportamiento ético que proporciona la base del sistema de control interno que asegura el cumplimiento de la normativa aplicable. En este tipo de auditoría, el ambiente de control, que se dirige a lograr el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, es de especial importancia.

Con el fin de conocer a la entidad auditada o la materia relevante objeto de análisis, el auditor también debe comprender el sistema de controles internos. El tipo particular de controles que el auditor analice dependerá de la materia objeto, de la naturaleza específica y el alcance de la auditoría. Como la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se centrará en los controles internos cuantitativos o cualitativos, o en una combinación de ambos, dependiendo del alcance de la auditoría. Al verificar los controles internos, el auditor evalúa el riesgo de

que dichos controles no puedan evitar o detectar aspectos de incumplimiento. El auditor debe considerar si los controles internos son coherentes con el ambiente de control para asegurar el cumplimiento de lo dispuesto en la normativa vigente, en todos los aspectos significativos.

Evaluación de Riesgos

48. Los auditores deben realizar una evaluación de riesgos para identificar los que se refieran a incumplimientos.

    Teniendo en cuenta el alcance y objetivos de la auditoría, así como las características de la entidad auditada, el auditor debe realizar una evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría a realizarse. Al respecto, el auditor debe tomar en consideración el riesgo inherente referido a los posibles incumplimientos de la legislación aplicable. La identificación de riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría se deben tener en cuenta durante todo el proceso de la auditoría. Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor debe valorar cualquier circunstancia de incumplimiento para determinar si es o no significativa.

Riesgo de Fraude

49. Los auditores deben considerar el riesgo de fraude.

    Si el auditor encuentra casos de incumplimiento que puedan ser indicativos de fraude, debe ejercer la debida diligencia profesional para no interferir con cualquier proceso legal o investigaciones futuras.

    El fraude en la Auditoría de Cumplimiento se relaciona principalmente con el abuso de la autoridad pública, pero también con la presentación de informes fraudulentos en materia de cumplimiento. Los casos de incumplimiento de lo dispuesto en las normas pueden consistir en el uso indebido y deliberado de la autoridad pública para obtener un beneficio inapropiado. El ejercicio de la autoridad pública incluye decisiones, omisiones, trabajo preparatorio, asesoramiento, utilización de la información y otros actos en el servicio público. Los beneficios inapropiados son ventajas de naturaleza no económica o económica obtenidos mediante un acto intencionado de una o más personas a nivel directivo, de los encargados de la gestión, de los empleados o de terceros.
    Aun cuando la detección de un fraude no es el principal objetivo de una Auditoría de Cumplimiento, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones de riesgo y permanecer alertas a las señales de fraude al llevar a cabo su trabajo.

Planificación de la Auditoría

50. El auditor debe planificar su trabajo con el fin de identificar los objetivos de la auditoría, el alcance y la metodología para alcanzar tales objetivos.

    La planificación de la auditoría corresponde a los miembros del equipo de auditoría para desarrollar la estrategia global y el plan de auditoría. La planificación de la auditoría debe

documentarse por escrito, no es una fase aislada de la auditoría, sino un proceso continuo y reiterativo.

Evidencia de Auditoría

51. Los auditores deben recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cubrir el alcance de la misma.

    El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para establecer la base de su conclusión. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que la pertinencia se relaciona con la calidad de la evidencia su importancia, validez y confiabilidad. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (cuanto más grande sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menor evidencia se requerirá). En consecuencia, la suficiencia y pertinencia de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de la misma. La confiabilidad de la evidencia está condicionada por su fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. El auditor debe considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de la auditoría, y debe respetar la confidencialidad de toda la evidencia de auditoría e información recibida.

    Los procedimientos de la auditoría deben ser apropiados de acuerdo con las circunstancias y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y adecuada. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria están determinadas por los criterios, la materia de análisis y el alcance de la auditoría. Dado que la materia a evaluar puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor seleccionará los procedimientos para obtener evidencia de auditoría de naturaleza, tanto cuantitativa como cualitativa.

    El auditor que realiza una Auditoría de Cumplimiento, con frecuencia necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes para satisfacer los requisitos de suficiencia y pertinencia.

Evaluación de la Evidencia de Auditoría y Formulación de Conclusiones

52. Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y deben formular conclusiones relevantes.

    Después de completar la auditoría, el auditor debe revisar la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen. El auditor debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada como para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El proceso de evaluación requiere tomar en consideración tanto la evidencia que soporte como la que contradiga el informe, conclusión u opinión de auditoría sobre el cumplimiento o incumplimiento. También incluye consideraciones sobre la materialidad. Después de evaluar si la evidencia es suficiente y apropiada dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor debe considerar la mejor manera de formular las conclusiones.

Si la evidencia que se obtiene de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, o si existen dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, el auditor debe determinar qué modificaciones o ampliaciones, a los procedimientos de auditoría, resolverían la inconsistencia y dudas detectadas y considerarían las implicaciones, si las hubiera, para otros aspectos de la auditoría.

Al concluir la auditoría, el auditor revisará la documentación de la misma para determinar si la materia de análisis ha sido analizada de manera suficiente y apropiada. También debe definir si la evaluación del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarlas.

Elaboración de Informes

53. Los auditores deben preparar un informe basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad y sujeto a un proceso contradictorio.

El principio de integridad requiere que el auditor considere toda la evidencia relevante de la auditoría antes de emitir su informe. El principio de objetividad requiere que el auditor aplique el juicio y escepticismo profesional para garantizar que todos los hechos descritos en los informes sean correctos, y que los hallazgos y conclusiones se presenten de manera significativa y equilibrada. El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido. El principio vinculado con el proceso contradictorio implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada e incorporar las respuestas de los funcionarios responsables, según corresponda. Tanto en su forma como en su contenido, el informe de una Auditoría de Cumplimiento debe cumplir con todos estos principios.

El informe de auditoría contiene conclusiones basadas en el trabajo de auditoría realizado, pudiendo ofrecer, si se considera apropiado, recomendaciones constructivas y prácticas para mejorar los procedimientos. Los formatos de los informes pueden estar definidos en la ley o por la CGR.

Con independencia de su formato, el informe debe estar completo, ser preciso, objetivo, concluyente y tan claro y conciso como la materia objeto de análisis lo permita. Asimismo, se deben describir todas las limitaciones al alcance de la auditoría. El informe debe manifestar claramente la relevancia de los criterios utilizados y el nivel de seguridad proporcionado.

Las conclusiones deben ser una manifestación clara, por escrito, de la opinión sobre el cumplimiento, con frecuencia adicional a la opinión sobre los estados financieros. También puede expresarse como una respuesta más elaborada a las preguntas específicas de la auditoría. Cuando se presenta una opinión, el auditor debe indicar si está o no modificada basándose en la evaluación de la materialidad y la generalización.

Los informes de las Auditorías de Cumplimiento deben incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

1. Índice
2. Nota expositiva
3. Alcance de la auditoría, incluyendo el período de tiempo cubierto
4. Identificación o descripción de la materia objeto de análisis
5. Criterios Identificados
6. Identificación de las normas de auditoría aplicadas al realizar el trabajo
7. Un resumen del trabajo realizado
8. Hallazgos
9. Opinión y conclusiones
10. Recomendaciones
11. Respuestas de la entidad auditada
12. Fecha del informe
13. Firma

Seguimiento

54. Los auditores deben hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento, cuando proceda.

Un proceso de seguimiento facilita la implementación eficaz de la acción correctiva y proporciona una retroalimentación valiosa a la entidad auditada, a los usuarios previstos de los informes y al auditor (para la planificación de auditorías futuras). La necesidad de hacer un seguimiento a los casos de incumplimiento incluidos en informes anteriores, variará de acuerdo a la naturaleza de la materia examinada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la auditoría. En la CGR el seguimiento puede incluir la emisión de informes. En las auditorías que se llevan a cabo regularmente los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para años posteriores.

NAGPA 4000

NORMA PARA LAS AUDITORÍAS DE CUMPLIMIENTO

COMITÉ TÉCNICO

RAMÓN MORENO

SUBCOMITÉ TÉCNICO

OTMAN MONTEZA
MARGARITA MUÑOZ
ROSA ZAPATA
KENNY BROWN
ERNESTO DE LEÓN
KAREN MORALES

NAGPA 4000

Norma para las Auditorías de Cumplimiento

ÍNDICE

ÁREA DE APLICACIÓN DE LA NAGPA 4000
LAS TRES PARTES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO
OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO
Características de un Compromiso o Trabajo de Seguridad
Seguridad Razonable
Seguridad Limitada
Compromiso de Elaboración de un Informe Directo
Compromiso de Atestiguamiento
Identificación de la Materia en Cuestión y el Alcance
REQUERIMIENTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO
Objetividad y Ética
Riesgo de Auditoría
Riesgo de Fraude
Selección de las Áreas Significativas para los Usuarios Previstos
Juicio y Escepticismo Profesional
Control de Calidad
Documentación
Comunicación
REQUERIMIENTOS RELATIVOS AL PROCESO DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO
Identificación de los Usuarios Previstos y la Parte Responsable
Definición de la Materia en Cuestión y los Criterios de Auditoría Correspondientes
Determinación del Nivel de Seguridad
Determinación de la Materialidad
Conocimiento de la Entidad y su Entorno, Incluido el Control Interno
Estrategia y Planificación de la Auditoría
REQUERIMIENTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA
Evidencia de Auditoría Suficiente y Apropiada
Muestreo de Auditoría
REQUERIMIENTOS RELATIVOS A LA EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA Y LA FORMULACIÓN DE CONCLUSIONES
REQUERIMIENTOS RELATIVOS A LA ELABORACIÓN DE INFORMES
Estructura del Informe: Compromiso de Elaboración de un Informe Directo
Estructura del Informe: Compromiso de Atestiguamiento
Consideraciones sobre la Denuncia se Presuntos Hechos Irregulares con Afectación Económica
REQUERIMIENTOS RELATIVOS AL SEGUIMIENTO

ÁREA DE APLICACIÓN DE LA NAGPA 4000

1. La NAGPA 4000 de ninguna manera invalida leyes, reglamentos o mandatos nacionales, ni impide tampoco que la Contraloría General de la República (CGR) realice investigaciones u otras solicitudes que no estén específicamente cubiertas.

2. El presente documento es la normativa para las auditorías de cumplimiento que realizará la CGR y hace referencia a la NAGPA 400, párrafos 5 y 6.

3. En el caso de las auditorías combinadas, el auditor evaluará la norma que se debe aplicar. Si una Auditoría de Cumplimiento se combina con una Auditoría Financiera, la conclusión o el dictamen sobre el aspecto del cumplimiento debe estar claramente diferenciado del dictamen sobre los estados financieros. Las leyes y los reglamentos aplicables identificados deben comprender todos aquellos que puedan influir en los resultados de las operaciones financieras consideradas en los estados financieros.

4. Las exigencias y las explicaciones de esta norma se aplican tanto a las auditorías de cumplimiento realizadas como una solicitud independiente como a las que constituyen un componente de una solicitud de Auditoría Financiera o de Desempeño.

5. En función de su mandato, la CGR también podrán ejecutar tareas no consideradas como solicitudes de seguridad. La presente NAGPA no abarca estas tareas y, por tanto, la CGR tendrá que hacer referencia a otras normas o exigencias en relación con el trabajo efectuado.

LAS TRES PARTES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

6. Las auditorías del sector público conciernen a tres partes diferentes: el auditor, la parte responsable, y los usuarios previstos.

    a) El objetivo del auditor es obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada a fin de poder llegar a una conclusión que permita mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos, diferentes de la parte responsable, sobre la medición o evaluación de la materia en cuestión con respecto a los criterios[1].

    b) La parte responsable es el sector público tal y como se define en la normativa reguladora de la CGR y es la encargada de proporcionar la información sobre la materia en cuestión de la auditoría[2].

    c) Los usuarios previstos de los informes son las personas, organizaciones o entidades para quienes la CGR elabora el informe de auditoría. En la Auditoría de Cumplimiento, el usuario primario es frecuentemente la entidad quien solicita la auditoría. Aunque el informe de auditoría no se dirige a la parte responsable, el resultado puede serle útil para mejorar su gestión[3].

OBJETIVO DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

[1] NAGPA 400, párrafo 29.
[2] NAGPA 400, párrafo 31.
[3] NAGPA 400, párrafo 32.

7. El objetivo principal de la Auditoría de Cumplimiento es proporcionar a los usuarios previstos información sobre si los entes públicos cumplen con la normativa aplicable, las políticas o las estipulaciones acordadas. Todo ello constituye el conjunto de normas pertinentes que rigen la materia en cuestión o la entidad objeto de la auditoría. Las normas son las fuentes de los criterios de auditoría, cuyas características se describen en el párrafo 100.

8. La Auditoría de Cumplimiento incluye aspectos relativos a la regularidad (cumplimiento de los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios aplicables) y/o a la decencia (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera, los principios éticos y el comportamiento de los funcionarios públicos). Con independencia de la fuente de los criterios, el auditor llevará a cabo la auditoría y elaborará una conclusión con el nivel de seguridad razonable o limitada según las circunstancias, de conformidad con las exigencias de esta norma.

9. Los criterios de auditoría pueden estar ya definidos por la legislación nacional y/o el mandato de la entidad auditada. En tales casos, la CGR no siempre tendrá la capacidad de influir en el alcance del trabajo de auditoría.

10. La CGR promueve la buena gobernanza identificando y notificando las desviaciones con respecto a los criterios para que puedan adoptarse medidas correctivas y exigirse responsabilidades a quienes estén obligados a asumirlas por su actuación. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, las operaciones financieras y la información cumplen, en todos sus aspectos significativos, las normas que rigen a la entidad auditada. El fraude es un acto intencionado de declaración errónea y constituye un elemento que se contrapone a la transparencia, la rendición de cuentas y la buena administración.

11. Por lo general, la Auditoría de Cumplimiento se lleva a cabo de una de las siguientes maneras:

    a) como una Auditoría de Cumplimiento independiente,
    b) en relación con la Auditoría de Estados Financieros,
    c) en combinación con la Auditoría de Desempeño.

12. La ISSAI 4000 no ofrece explicaciones detalladas sobre cómo efectuar las auditorías combinadas.

13. El informe de auditoría proporciona información importante que sirve de base para la toma de decisiones en el sector público. Las auditorías ofrecen esta información sobre la base de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada. En cada auditoría se tienen en cuenta las necesidades de los usuarios previstos al momento de decidir el nivel de seguridad y, por consiguiente, el nivel para que la evidencia sea considerada suficiente y apropiada. El auditor determina si la auditoría proporcionará un nivel de seguridad razonable o limitado.

Características de un Compromiso o Trabajo de Seguridad[4]

14. Toda Auditoría de Cumplimiento constituye un compromiso o trabajo de seguridad. El auditor decidirá el nivel de seguridad en función de las necesidades de los usuarios previstos. Así pues, el informe de auditoría ofrecerá una seguridad razonable o una seguridad limitada.

15. Todo trabajo de seguridad constituye un compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), o de elaboración de un informe directo, los cuales difieren según quién elabore y mida o evalúe la materia en cuestión. La materia en cuestión puede estar definida en el mandato o ser escogida por la CGR.

16. Con independencia de las características del compromiso o trabajo, los criterios de auditoría pueden incluir tanto la regularidad (cumplimiento de la normativa), como la decencia (la ética).

Seguridad Razonable

17. La seguridad razonable es alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, la materia en cuestión cumple o no en todos sus aspectos significativos o, cuando sea relevante, que la información de la materia en cuestión proporciona una imagen razonable y verdadera de conformidad con los criterios aplicables[5].

18. Normalmente la seguridad razonable requiere una mayor evidencia de auditoría que la seguridad limitada, lo que a menudo implica unos procedimientos de auditoría más amplios que incluyan, por ejemplo, la evaluación del riesgo, una comprensión más profunda del contexto de la entidad, la evaluación del diseño del sistema de control interno, etc.

Seguridad Limitada

19. Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que, sobre la base de los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para considerar que la materia en cuestión no cumple los criterios aplicables. Sin embargo, si el auditor considera que la materia en cuestión no cumple los criterios, deberá realizar unos procedimientos limitados para concluir si esto es o no.

20. Los procedimientos realizados en una auditoría de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea, conforme al juicio profesional del auditor, significativo para los usuarios previstos. Un informe de seguridad limitada transmite el carácter limitado de la seguridad dada[6].

Compromiso de Elaboración de un Informe Directo

[5] NAGPA 100, párrafo 30.
[6] NAGPA 100, párrafo 30.

21. En el compromiso de elaboración de un informe directo, el auditor es quien mide o evalúa la evidencia de la materia en cuestión de acuerdo con los criterios. El auditor es el responsable de elaborar la información acerca de la materia en cuestión y de seleccionar la materia y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la materialidad. Al evaluar la materia en cuestión de acuerdo con los criterios, el auditor es capaz de formular una conclusión, que se expresa en forma de hallazgos, respuestas a preguntas de auditoría concretas, recomendaciones o un dictamen[7].

22. En un compromiso de elaboración de un informe directo con una seguridad razonable, la conclusión de auditoría indica si en opinión del auditor la materia en cuestión cumple o no, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables.

23. Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión señala que nada ha llamado la atención del auditor para considerar que los hallazgos no cumplen los criterios de auditoría. Si el auditor es consciente de la existencia de actos de incumplimiento, debe reflejarlo en la conclusión.

Compromiso de Atestiguamiento

24. En un compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), la parte responsable mide la materia en cuestión de acuerdo con los criterios y presenta la información de la materia, sobre la cual el auditor procede a reunir una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para contar con una base razonable que le permita formular una conclusión. La conclusión se expresa en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o un dictamen[8].

25. En un compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), con una seguridad razonable, la conclusión del auditor indica su opinión con respecto a si la información de la materia en cuestión cumple o no los criterios aplicables.

26. En un compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), con una seguridad limitada, el auditor señala si, sobre la base de los procedimientos realizados, nada ha llamado su atención para creer que la materia en cuestión no cumple, en todos sus aspectos significativos, los criterios aplicables. Los procedimientos efectuados son limitados en comparación con los procedimientos necesarios para obtener una seguridad razonable.

Identificación de la Materia en Cuestión y el Alcance

27. La CGR tiene la facultad de decidir la cobertura de las Auditorías de Cumplimiento. La forma de seleccionar la materia en cuestión tiene repercusiones en el enfoque de la auditoría en lo referente a la evidencia y los recursos.

---

[7] NAGPA 100, párrafo 26.
[8] NAGPA 100, párrafo 26.

28. El alcance define la materia en cuestión así como lo que se va a auditar y depende de las necesidades de los usuarios previstos, el nivel de seguridad elegido, el riesgo que se haya determinado, la competencia y los recursos de la CGR.

REQUERIMIENTOS GENERALES DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Objetividad y Ética

Requerimiento

29. El auditor debe actuar de conformidad con los procedimientos pertinentes en relación con la objetividad y la ética, que a su vez deben ser conformes a las NAGPA correspondientes en materia de objetividad y ética.

Explicación

30. El auditor debe actuar con profesionalidad e integridad, ser objetivo, poseer la competencia profesional requerida y proceder con diligencia. Asimismo, debe mantener la confidencialidad, una independencia real y aparente con respecto a todos los temas de auditoría.

31. El auditor tiene a su disposición una serie de directrices adicionales en la Declaración de México sobre Independencia de las EFS (INTOSAI-P 10), las Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS (GUID 9030) y en el Código de Ética (NAGPA 130)

Requerimiento

32. El auditor debe velar por mantener la objetividad para que los hallazgos y las conclusiones sean imparciales y considerados como tales por terceros.

Explicación

33. El auditor mostrará su objetividad al escoger los objetivos de auditoría e identificar los criterios. Asimismo, debe garantizar que la comunicación con los interesados no comprometa la objetividad de la CGR.

34. La materia en cuestión y los criterios de auditoría pueden estar ya definidos por la legislación nacional y/o el mandato de la entidad auditada. En tales casos, la CGR no siempre tendrá la capacidad de influir en el alcance del trabajo de auditoría, pero esta restricción no afectará a la objetividad del auditor.

35. El auditor debe evitar que cualquier interesado le influya de manera indebida al momento de elaborar un informe y mantener la objetividad para que su trabajo y su informe sean considerados imparciales por terceros.

Riesgo de Auditoría

Requerimiento

36. El auditor debe aplicar los procedimientos necesarios para reducir a un mínimo aceptable el riesgo de formular conclusiones incorrectas.

Explicación

37. La reducción de los riesgos de auditoría incluye los siguientes aspectos:

- Anticipar los riesgos posibles o conocidos del trabajo previsto y sus consecuencias.
- Desarrollar procedimientos para abordar estos riesgos durante la auditoría.
- Documentar qué riesgos serán abordados y de qué manera.

El auditor debe evaluar si el alcance del trabajo efectuado es suficiente. Además, en el momento de formular la conclusión, el auditor determinará, sobre la base del nivel de riesgo identificado, si dispone de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para evaluar la materia en cuestión a la luz de los criterios a fin de formular una o más conclusiones.

38. En un compromiso de atestiguamiento, el riesgo de auditoría está compuesto por tres elementos:

a) El riesgo inherente (RI) a la materia en cuestión, es el riesgo de la susceptibilidad de que la información de la materia en cuestión esté sujeta a un error de significancia, asumiendo que no existan los controles correspondientes.

b) El riesgo de control (RC), es el riesgo de que los controles internos pertinentes relacionados con los riesgos inherentes sean inapropiados o no funcionen correctamente.

c) El riesgo de detección (RD), es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor conduzcan a una conclusión o un dictamen incorrecto.

Estos tres elementos (RI, RC y RD) se contemplarán conjuntamente al evaluar el riesgo de auditoría.

39. En un compromiso de elaboración de un informe directo, el auditor participará en la elaboración de la información acerca de la materia en cuestión. Además, podrá aplicar el modelo de riesgo de auditoría al formular una conclusión sobre la materia en cuestión.

40. El auditor podrá definir, mediante la identificación y la evaluación del riesgo inherente y de control de la entidad, la naturaleza, el alcance de los procedimientos de recopilación de evidencia necesarios para verificar el cumplimiento de los criterios. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo, mayor será el alcance del trabajo de auditoría requerido a fin de reducir el

riesgo de detección lo suficiente como para alcanzar un nivel aceptable de riesgo de auditoría.

Riesgo de Fraude

Requerimiento

41. El auditor debe analizar el riesgo de fraude a lo largo del proceso de auditoría y documentar el resultado de la evaluación.

Explicación

42. El auditor debe identificar, evaluar el riesgo de fraude, obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada con respecto a los riesgos evaluados mediante la formulación y la aplicación de las respuestas adecuadas.

43. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que se hayan producido actos ilícitos, comprendido el fraude, que no puedan ser detectados por el auditor. El riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un fraude es mayor que el riesgo de no detectar un acto ilícito debido a un error. El motivo es que el fraude puede implicar el uso de sistemas organizados diseñados para ocultarlo, la ausencia deliberada del registro de determinadas operaciones o la presentación de declaraciones erróneas e intencionadas al auditor. Estos intentos de ocultación pueden ser incluso más difíciles de detectar cuando van acompañados de complicidad.

44. El auditor debe mantener un escepticismo profesional a lo largo de la auditoría y ser consciente del hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para detectar un error pueden no serlo para detectar un fraude.

45. En presencia de un presunto fraude, el auditor se asegurará de actuar adecuadamente en función del mandato de la CGR y las circunstancias que concurran.

46. La responsabilidad por la prevención y detección del fraude recae principalmente en la administración de la entidad mediante el diseño, la aplicación y el mantenimiento de un sistema de control interno adecuado. Aunque la auditoría puede funcionar como un método de prevención del fraude, normalmente no está diseñada para detectarlo.

Selección de las Áreas Significativas para los Usuarios Previstos

Requerimiento

47. Si la CGR tiene la facultad de elegir la cobertura de las Auditorías de Cumplimiento, debe identificar las áreas significativas para los usuarios previstos.

Explicación

48. A la CGR deberá seguir en algunos casos exigencias obligatorias para las Auditorías de Cumplimiento (ver párrafo 9). En este caso la presente exigencia no es pertinente.

49. Al evaluar las áreas significativas para los usuarios previstos de una Auditoría de Cumplimiento, la CGR decidirá si la auditoría será efectuada como un compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), o de elaboración de un informe directo.

50. Cuando la CGR tenga la facultad de decidir la cobertura de las Auditorías de Cumplimiento, llevará a cabo los procedimientos necesarios para identificar las áreas significativas y/en los que exista un riesgo potencial de incumplimiento. Al momento de realizar estos procedimientos, el auditor podrá tener en cuenta cualquiera de los siguientes aspectos:

    a) Los intereses o las expectativas públicas.
    b) Las repercusiones en los ciudadanos.
    c) Los proyectos con una financiación pública significativa.
    d) Los destinatarios de los fondos públicos.
    e) La importancia de determinadas disposiciones legales.
    f) Los principios de la buena gobernanza.
    g) Las funciones de los diferentes órganos del sector público.
    h) Los derechos de los ciudadanos y de los órganos del sector público.
    i) Las posibles infracciones de las leyes aplicables y otros reglamentos que rijan la actividad de la entidad pública o la deuda pública, el déficit público y las obligaciones externas.
    j) La falta de conformidad con los controles internos o la ausencia de un sistema de control interno adecuado.
    k) Los hallazgos identificados en auditorías anteriores.
    l) Los riesgos de incumplimiento señalados por terceros.

51. Al realizar estos procedimientos, puede ser útil para el auditor leer las propuestas de presupuesto, las publicaciones, los informes de evaluación y otros. La participación en conferencias y foros de debate también puede proporcionar al auditor información valiosa que sirva de base para la selección de materias por parte de la CGR y para reducir el riesgo de auditoría en áreas con un riesgo bajo.

52. El auditor suele encontrarse con actos de incumplimiento en conexión con otros tipos de trabajo de auditoría que se llevan a cabo. Notificar los hallazgos puede ser importante de cara al trabajo de la CGR en relación con el proceso de evaluación del riesgo para el año siguiente.

53. Una vez elegidas las áreas de auditoría significativas, el auditor deberá determinar la materialidad (ref.: párrafo 107).

Juicio y Escepticismo Profesional

Requerimiento

54. El auditor debe aplicar su juicio profesional a lo largo del proceso de auditoría.

Explicación

55. La aplicación del juicio profesional a lo largo del proceso de auditoría es fundamental. Para tal fin, el auditor recibirá la formación pertinente, usará sus conocimientos y su experiencia dentro del contexto proporcionado por las normas en materia de auditoría y ética de manera que se puedan adoptar decisiones debidamente fundamentadas en todas las fases del proceso de auditoría.

56. El auditor aplicará su juicio profesional al momento de decidir el nivel de seguridad, así como para evaluar el riesgo, la materialidad, definir la materia en cuestión, el alcance y los criterios de auditoría correspondientes. Asimismo, el juicio profesional se aplicará al evaluar los procedimientos necesarios para recopilar la evidencia de auditoría suficiente y apropiada. El ejercicio del juicio profesional es fundamental también en el momento de analizar la evidencia de auditoría y formular las conclusiones basadas en los hallazgos.

Requerimiento

57. Se debe solicitar asesoramiento profesional si no existen conocimientos especializados en el equipo de auditoría para tratar una cuestión compleja o controvertida.

Explicación

58. Es posible que los temas más complejos exijan una experiencia y una competencia de las que carezca el equipo de auditoría. Puede tratarse de asuntos relacionados con una competencia específica, tales como abogados, ingenieros, arquitectos, médicos, tipógrafos u otras profesiones.

59. Es importante aclarar los temas de controversias dentro del equipo de auditoría, así como entre el equipo de auditoría y cualquier otra parte implicada en la auditoría.

Requerimiento

60. **El auditor debe ejercer un escepticismo profesional y mantener una mentalidad abierta y objetiva**.

Explicación

61. El escepticismo profesional es una actitud que implica mantener una mentalidad abierta y objetiva estando alerta a las condiciones que puedan indicar una posible falta de cumplimiento debida a error o fraude. El escepticismo profesional es importante al evaluar una evidencia de auditoría que contradiga otra evidencia ya obtenida, así como la

información que cuestiona la confiabilidad de la evidencia de auditoría, como los documentos y las respuestas a las consultas.

62. El ejercicio del escepticismo profesional es necesario para garantizar que el auditor se aparta de sus intereses personales y no incurre en una generalización excesiva al extraer sus conclusiones a partir de las observaciones. Además, el auditor actuará de manera racional sobre la base de una evaluación crítica de la evidencia recopilada.

Control de Calidad

Requerimiento

63. La CGR debe asumir la responsabilidad de la calidad general de la auditoría para garantizar que esta se lleve a cabo de conformidad con las normas profesionales, las leyes y los reglamentos pertinentes y que los informes sean apropiados en función de las circunstancias.

Explicación

64. En el marco de los procedimientos de control de calidad, la CGR puede aplicar un sistema de aseguramiento de la calidad a fin de garantizar la calidad general de la auditoría.

65. Los procedimientos de control de calidad pueden consistir en una supervisión, revisiones, consultas, formación adecuada y abarcar las fases de planificación, ejecución y elaboración de informes.

66. La calidad general de la CGR depende de un sistema en que las funciones y las responsabilidades estén claramente definidas.

67. La CGR garantizará que se apliquen los procedimientos apropiados y que se realicen revisiones a lo largo del proceso de auditoría. Los controles de calidad deben estar documentados en el expediente de la auditoría.

Requerimiento

68. La CGR debe garantizar que el equipo de auditoría cuenta colectivamente con las competencias profesionales necesarias para realizar la auditoría.

Explicación

69. El control de calidad incluye analizar si el equipo de auditoría dispone de las competencias suficientes y apropiadas para efectuar la auditoría, es capaz de seleccionar los criterios de manera imparcial, tiene un acceso general a información rigurosa, ha analizado la información disponible y ha contado con el tiempo suficiente para completar el trabajo de auditoría.

70. El equipo de auditoría se conformará de modo que, colectivamente, disponga de las competencias, los conocimientos, las cualificaciones y la experiencia necesaria para efectuar la auditoría de conformidad con las normas profesionales.

Según la materia en cuestión, lo anterior puede incluir:

a) Cualificaciones de auditoría y cualificaciones relativas a la recopilación y el análisis de datos.
b) Competencia jurídica.
c) Comprensión del tipo de auditoría que se va a efectuar y experiencia práctica en este tipo de auditoría.
d) Conocimiento de las normas y la legislación aplicables.
e) Comprensión de las operaciones de la entidad auditada y experiencia apropiada en relación con el tipo de entidad y las operaciones auditadas.
f) Capacidad y experiencia para aplicar un juicio profesional.
g) Emisión de un informe del auditor que sea apropiado en función de las circunstancias.

71. El personal asignado por la CGR ha de estar debidamente cualificado y disponible cuando sea necesario durante las diferentes fases del proceso de auditoría. Si las técnicas, los métodos o las destrezas especializadas que se requieran no están disponibles en el equipo de auditoría de la CGR, podrán participar expertos externos de diferentes maneras, por ejemplo, proporcionando conocimientos o llevando a cabo un trabajo específico.

En caso de precisar los conocimientos técnicos de un experto externo, la CGR evaluará si este experto posee la independencia, la competencia, las capacidades y la objetividad necesarias. La CGR también determinará si su trabajo es adecuado para los fines de la auditoría. Ahora bien, aun en el caso de que un experto externo realice un trabajo en nombre de la CGR, esta última seguirá siendo responsable de las conclusiones.

Documentación

Requerimiento

72. El auditor debe preparar la documentación de la auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas. El auditor debe preparar la documentación de auditoría de manera oportuna, mantenerla actualizada a lo largo del proceso y completar la documentación relativa a la evidencia en la que se fundamentan los hallazgos antes de la emisión del informe de auditoría.

Explicación

73. El objetivo de documentar el trabajo de auditoría es tanto reforzar la transparencia como permitir que un auditor experimentado sin una conexión previa con la auditoría pueda comprender los aspectos significativos surgidos durante la auditoría, las conclusiones o los

dictámenes formulados y los juicios profesionales relevantes emitidos. La documentación incluirá, según corresponda, lo siguiente:

a) Explicación de la materia en cuestión en la auditoría.
b) Evaluación de los riesgos, estrategia y plan de auditoría y documentos relacionados.
c) Métodos aplicados y alcance de la auditoría, así como el avance temporal abarcado.
d) Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos llevados a cabo.
e) Resultados de los procedimientos de auditoría realizados y evidencia de auditoría obtenida.
f) Evaluación de la evidencia de auditoría en la que se fundamentan los hallazgos, las conclusiones, los dictámenes y las recomendaciones.
g) Juicios emitidos en el proceso de auditoría, incluidos las consultas profesionales y el razonamiento profundo.
h) Comunicación con la entidad auditada e información de retorno proporcionada por esta.
i) Procesos de supervisión y otras garantías de control de calidad aplicadas.

74. La documentación debe ser suficiente como para explicar el modo en que el auditor ha definido el objetivo de la auditoría, la materia en cuestión, los criterios y el alcance[9], así como los motivos por los que se ha escogido un método de análisis específico. Para tal fin, la documentación deberá estar organizada de manera que se muestre un vínculo claro y directo entre los hallazgos y la evidencia en la que se fundamentan.

75. En relación con la fase de planificación de la auditoría, la documentación recopilada por el auditor debe contener:

a) La información necesaria para comprender la entidad auditada y su entorno a fin de poder evaluar los riesgos.
b) La evaluación de la materialidad de la materia en cuestión.
c) La identificación de las posibles fuentes de evidencia.

76. El auditor deberá aplicar los procedimientos apropiados para garantizar la confidencialidad y la custodia segura de la documentación de auditoría y conservar dicha documentación durante el período suficiente para satisfacer las necesidades establecidas por los requisitos jurídicos, normativos, administrativos y profesionales en relación con la conservación de registros y permitir que se lleven a cabo las actividades de seguimiento de la auditoría.

77. Es importante documentar las decisiones claves adoptadas para demostrar la independencia y la imparcialidad del auditor en su análisis. La existencia de situaciones sensibles exigirá que se documenten los hechos pertinentes tenidos en cuenta por el auditor al momento de elegir una vía de actuación determinada o adoptar una decisión concreta. De esta manera, las actuaciones y las decisiones quedarán explicadas y se garantizará su transparencia.

---

[9] El alcance debe ser lo suficientemente restringido (específico) como para permitir que el auditor realice una auditoría adecuada.

Comunicación

Requerimiento

78. El auditor debe comunicarse de manera eficaz con la entidad auditada y con los encargados de la administración de la entidad a lo largo del proceso de auditoría.

Explicación

79. Los asuntos comunicados por escrito a la entidad auditada pueden incluir: la materia objeto de control, los criterios de auditoría, el nivel de seguridad y la organización temporal del proceso, así como las empresas, las organizaciones y/o los programas gubernamentales que serán incluidos en la auditoría, esto es, confirmar las condiciones del compromiso. La comunicación de estos asuntos puede favorecer la comprensión mutua del proceso de auditoría y las operaciones de la entidad auditada.

80. La forma de comunicación con las personas encargadas de la administración de la entidad a lo largo del proceso de auditoría debe adaptarse a las condiciones concretas. El auditor tendrá en cuenta el calendario de las comunicaciones y si estas se llevarán a cabo oralmente, por escrito o de ambas maneras.

Requerimiento

81. Los actos significativos de incumplimiento deben ser comunicados al nivel apropiado de la administración y, si procede, a los responsables de la gobernanza. Asimismo, deben comunicarse otros asuntos relevantes que surjan durante la auditoría y que sean directamente pertinentes para la entidad.

Explicación

82. Los hallazgos que no se consideren significativos o cuya inclusión en el informe del auditor no esté garantizada, también pueden ser comunicados a la administración durante la auditoría. La comunicación de estos hallazgos puede ayudar a la entidad auditada a resolver los casos de incumplimiento y evitar casos similares en el futuro.

REQUERIMIENTOS RELATIVOS AL PROCESO DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Identificación de los Usuarios Previstos y la Parte Responsable

Requerimiento

83. El auditor debe identificar explícitamente a los usuarios previstos y a la parte responsable y examinar las implicaciones de sus funciones a fin de efectuar la auditoría y establecer la comunicación según corresponda.

Explicación

84. Los usuarios previstos son las personas para quienes el auditor elabora el informe de la Auditoría de Cumplimiento. Estos pueden ser órganos legislativos, de vigilancia, supervisión, órganos con facultades de gobernanza, la fiscalía, los medios de comunicación o el público en general. La parte responsable tiene la responsabilidad de la materia en cuestión, que es como tal el objeto de la auditoría.

85. Al planificar la auditoría, el auditor decidirá la materialidad en función de las necesidades de los usuarios previstos.

86. La identificación de la parte responsable es importante al momento de determinar los criterios de auditoría. La parte responsable debe cumplir los criterios que se derivan, por ejemplo, de las leyes, los reglamentos, las leyes presupuestarias y los reglamentos financieros. Según la materia en cuestión, el auditor seleccionará los criterios de auditoría pertinentes. Asimismo, el auditor deberá comunicarse con la parte responsable en varias ocasiones a lo largo del proceso de auditoría.

87. Al determinar el nivel de seguridad que se va a proporcionar y el modo en que esta seguridad se va a comunicar, el auditor deberá identificar a los usuarios previstos y sus necesidades.

88. En algunas materias, puede ser pertinente incluir más de una parte responsable. Esto es así, por ejemplo, cuando más de una entidad participa en la ejecución del presupuesto. En estos casos, el número de usuarios previstos también puede aumentar.

Definición de la Materia en Cuestión y los Criterios de Auditoría Correspondientes

Requerimiento

89. Si la CGR tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, el auditor debe definir la materia en cuestión que se va a medir o evaluar en relación con los criterios.

Explicación

90. En función de las áreas de auditoría identificadas (ref.: párrafo 50), el auditor definirá la materia en cuestión en la auditoría.

91. La materia en cuestión debe ser identificable, y debe ser posible evaluarla a partir de unos criterios de auditoría adecuados. Su naturaleza ha de ser tal que permita al auditor establecer la conclusión con el nivel de seguridad necesario. Esto implica recopilar una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para fundamentar la conclusión o el dictamen.

Requerimiento

92. Si la CGR tiene la facultad de elegir la cobertura de las auditorías de cumplimiento, el auditor debe identificar los criterios de auditoría pertinentes antes de realizar el trabajo a fin de contar con una base para formular una conclusión o un dictamen sobre la materia en cuestión.

Explicación

93. La materia en cuestión y los criterios de auditoría deben estar vinculados y ser coherentes. Por tanto, la identificación de los criterios de auditoría correspondientes es un proceso reiterativo.

94. Al auditar una materia dada, el auditor debe asegurarse de contar con los criterios correspondientes.

95. La materia en cuestión y los criterios de auditoría pertinentes pueden estar ya definidos por el mandato de la CGR o por la legislación nacional[10]. En el caso de un compromiso de atestiguamiento, los criterios de auditoría se proporcionan de manera implícita mediante la presentación de la información acerca de la materia en cuestión. En estos casos, el auditor deberá identificar los criterios de auditoría pertinentes para extraer las conclusiones sobre la corrección de los criterios implícitamente proporcionados por la parte responsable a través de la información relativa a la materia en cuestión.

---

[10] Los criterios de auditoría pertinentes se derivan de la legislación primaria, definida como la legislación promulgada por las autoridades o los órganos legislativos, como un Parlamento, etc. La legislación subordinada se puede definir como la legislación promulgada por las autoridades o los órganos delegados para ello en virtud de la legislación primaria. Los criterios de auditoría también se extraen de la Constitución, los tratados internacionales, incluidos, entre otros, los tratados por los que se constituyen organizaciones internacionales o supranacionales, los tratados con contenido fiscal o presupuestario de carácter vinculante, las resoluciones judiciales dictadas por las instituciones competentes de las organizaciones internacionales o supranacionales con efecto directo y vinculante en el ordenamiento jurídico de cada Estado miembro, las leyes y los reglamentos promulgados por las instituciones competentes de cada Estado de conformidad con su Constitución, así como las leyes presupuestarias constitucionales, las leyes presupuestarias anuales, otras leyes, los reglamentos con efecto financiero para la gestión pública, la gobernanza pública, los conflictos de intereses en la contratación pública, la protección de los fondos y los activos públicos, la prevención y la detección del fraude y la corrupción y los principios contables pertinentes. Asimismo, se incluyen las decisiones de obligado cumplimiento adoptadas por los tribunales internacionales, supranacionales o nacionales, según lo dispuesto en la Constitución, y los tratados internacionales que faculten a estos tribunales. Por último, también se cuentan los instrumentos normativos, las normas, los reglamentos, los acuerdos y las órdenes, las directivas gubernamentales o ministeriales, las orientaciones y las estipulaciones acordadas.

96. Los criterios jurídicos pueden derivarse de:

a) Disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias.

b) Tratados internacionales y otros acuerdos.

c) Códigos de conducta.

d) La doctrina científica, la jurisprudencia, los principios generales de derecho y demás fuentes del derecho, reconocidas en la Ley.

97. La Auditoría de Cumplimiento puede tratar sobre la regularidad o la decencia (observancia de los principios generales que rigen una buena administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos). Aunque la regularidad es el enfoque principal del cumplimiento, también la decencia puede ser un asunto pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos. Según el mandato de la CGR, las auditorías también pueden examinar la conformidad con los principios generalmente aceptados y las buenas prácticas generalmente reconocidas que rigen la conducta de los funcionarios públicos (decencia)[11].

Los criterios adecuados para una Auditoría de Cumplimiento de decencia serán, ya sea principios generalmente aceptados o buenas prácticas nacionales o internacionales. En algunos casos pueden no estar codificados, ser implícitos o fundarse en principios legales fundamentales[12].

98. Los criterios adecuados de decencia pueden derivarse de:

a) Las expectativas relativas a la gestión financiera pública, como la conformidad con un sistema de control interno eficaz y eficiente.

b) Las expectativas de los destinatarios con respecto a la utilidad de los bienes o la calidad de los servicios y trabajos.

c) Los requisitos para una asignación transparente e imparcial de los fondos públicos y los recursos humanos.

99. En algunos casos, las leyes y los reglamentos exigen una interpretación adicional para extraer los criterios de auditoría pertinentes. En el supuesto de que hubiera disposiciones contradictorias o surgieran dudas en torno a la correcta interpretación de las leyes, los reglamentos o las normas aplicables, el auditor puede realizar la consulta jurídica o considerar lo normado en los Artículos 9 y 14 del Código Civil.

100. Los criterios de auditoría adecuados, ya se trate de la regularidad o la decencia, presentan las siguientes características:

---

[11] NAGPA 400, párrafo 10.
[12] NAGPA 400, párrafo 26.

a) Pertinencia: da lugar a una información sobre la materia en cuestión que sirve de apoyo a los usuarios previstos en la toma de decisiones.

b) Integridad: los criterios son íntegros cuando la información acerca de la materia en cuestión, elaborada de acuerdo con ellos, no omite factores relevantes con respecto a los que se pueda esperar razonablemente que afecten a las decisiones que los usuarios previstos tomen a partir de esta información.

c) Confiabilidad: da lugar a conclusiones coherentes con las que obtendría otro auditor aplicando y examinando los mismos criterios en las mismas circunstancias.

d) Neutralidad: este criterio produce una información imparcial sobre la materia en cuestión acorde con las circunstancias del encargo.

e) Comprensibilidad: proporciona una información sobre la materia en cuestión que puede ser entendida por los usuarios previstos.

f) Utilidad: los criterios útiles dan lugar a hallazgos y conclusiones que satisfacen las necesidades de información de los usuarios.

g) Comparabilidad: son criterios comparables con los empleados en las auditorías de cumplimiento de otros organismos o actividades similares y los utilizados en anteriores auditorías de cumplimiento de la entidad.

h) Aceptabilidad: son aquellos criterios que pueden admitir expertos independientes en la materia, las entidades auditadas, el poder legislativo, los medios de comunicación y la ciudadanía en general.

i) Accesibilidad: son criterios a los que pueden acceder los usuarios previstos para entender la naturaleza del trabajo de auditoría desempeñado y la base del informe de auditoría.

101. Una vez fijados los criterios adecuados a partir de las características enumeradas, será necesario «adaptarlos en la práctica» a las circunstancias particulares de cada auditoría para poder llegar a conclusiones válidas.

102. Si, al realizar la auditoría, el auditor identifica infracciones de otros criterios de auditoría pertinentes que sean diferentes de los identificados en la fase de planificación, tiene la responsabilidad de informar de dichas infracciones.

Determinación del Nivel de Seguridad

Requerimiento

103. En función del mandato de la CGR, las características de la materia en cuestión y las necesidades de los usuarios previstos, el auditor debe decidir si la auditoría ofrecerá una seguridad razonable o limitada.

Explicación

104. Al evaluar el nivel de seguridad, el auditor debe contemplar las necesidades de los usuarios previstos. Para ello, puede comunicarse con los usuarios previstos o los encargados de la administración. También puede haber unas prácticas generalmente aceptadas en la jurisdicción que sirvan de apoyo al auditor al momento de decidir el nivel de seguridad.

105. Para proporcionar una seguridad razonable se exige un trabajo de auditoría más exhaustivo (ref.: párrafo 18).

106. En algunos casos la CGR cuenta con exigencias obligatorias que define el nivel de seguridad.

Determinación de la Materialidad

Requerimiento

107. El auditor debe determinar la materialidad a fin de establecer una base para el diseño de la auditoría y revaluarla a lo largo del proceso.

Explicación

108. La materialidad refleja las necesidades evaluadas de los usuarios previstos y estas necesidades deben ser identificadas al planificar la auditoría. Sobre la base de la materia elegida, la materialidad se determina identificando el nivel de incumplimiento que puede influir en las decisiones de los usuarios previstos. Al momento de identificar la materialidad, el auditor debe prestar atención a cuestiones específicas del ámbito legislativo, el interés o las expectativas del público, las peticiones y la financiación pública significativa, así como el fraude.[13]

109. El concepto de «materialidad» incluye la naturaleza, el contexto y el valor. La materialidad puede centrarse en factores cuantitativos como el número de personas o entidades afectadas por la materia en cuestión o los importes monetarios implicados, así como la malversación de fondos públicos, con independencia del importe. A menudo la materialidad se contempla desde el punto de vista del valor, pero la naturaleza o las características inherentes de un elemento o grupo de elementos también pueden hacer que un asunto se considere de importancia relativa (factores cualitativos).

110. El auditor debe tener en cuenta la materialidad al planificar, al efectuar la auditoría y al evaluar el efecto de los actos de incumplimiento. En la fase de planificación, la evaluación

[13] NAGPA 400, párrafo 41

de la materialidad ayuda al auditor a identificar las preguntas de auditoría que son relevantes para los usuarios previstos.

Al realizar la auditoría, el auditor debe tener en cuenta la materialidad para decidir el alcance de los procedimientos de auditoría que se han de efectuar y evaluar la evidencia de auditoría. En el momento de evaluar y concluir la auditoría, el auditor debe considerar la materialidad para evaluar el alcance del trabajo y el nivel de incumplimiento a fin de determinar las repercusiones en la conclusión o el dictamen.

111. La materialidad cuantitativa se determina aplicando un porcentaje a un parámetro de referencia escogido como punto de partida (ref.: párrafo 160). Esto implica ejercer un juicio profesional y refleja, según el criterio del auditor, las medidas que con mayor probabilidad serán consideradas importantes por los usuarios de la información. La materialidad cuantitativa se emplea principalmente en los compromisos de atestiguamiento. Al realizar tales compromisos, el auditor puede estimar oportuno elegir unos niveles de materialidad independientes para los tipos de operaciones o balances que sean más relevantes para los usuarios de las cuentas o que estén expuestos a un mayor riesgo de incumplimiento por su naturaleza o su contexto.

112. En algunos casos, los factores cualitativos son más importantes que los factores cuantitativos. Las expectativas de los ciudadanos y el interés público son ejemplos de factores cualitativos que pueden incidir en la determinación de la materialidad por parte de los auditores. La realización de gastos excesivos en relación con los créditos autorizados por el poder legislativo o la introducción de un nuevo servicio que no ha sido previsto presupuestariamente pueden constituir actos de incumplimiento cuya naturaleza justifique que sean comunicados a la entidad auditada, aunque no sean materiales.

Conocimiento de la Entidad y su Entorno, Incluido el Control Interno

Requerimiento

113. El auditor debe tener un conocimiento claro de la entidad auditada y de su entorno, incluido el sistema de control interno, a fin de planificar y efectuar la auditoría de manera eficaz.

Explicación

114. El auditor tiene que conocer la entidad, su entorno y la manera en que puede influir en la materia en cuestión y en la información acerca de dicha materia.

115. A fin de obtener un conocimiento claro de la entidad y su entorno, el auditor puede tener en cuenta las leyes y los reglamentos comerciales pertinentes, otros factores externos, la naturaleza de las operaciones de la entidad, las disposiciones sobre gobernanza, los objetivos y las estrategias o las medidas de rendimiento. Este conocimiento puede estar documentado en la estrategia de auditoría.
116. El auditor debe conocer los mecanismos de control interno de la entidad que sean pertinentes para la auditoría. Una vez determinada la materia en cuestión, el auditor ha de identificar

los controles internos implantados para reducir el riesgo de incumplimiento de los criterios o de representaciones erróneas de importancia relativa en la información acerca de la materia. El auditor, aplicando su juicio profesional, decidirá si un elemento de control es pertinente o no para la auditoría.

117. El sistema de control interno está compuesto por políticas, estructuras, procedimientos, procesos y tareas que ayudan a la entidad auditada a actuar de manera apropiada ante el riesgo de incumplimiento de los criterios. Un sistema eficaz puede proteger los activos de la entidad auditada, facilitar la labor de notificación interna y externa y ayudar a la entidad auditada a cumplir las normas pertinentes. El auditor debe conocer todos los componentes del sistema de control interno: el entorno de control, los procesos de evaluación de riesgos de la entidad, el sistema de información, las actividades de control pertinentes para la auditoría y la supervisión del control pertinente para la auditoría.

118. Tener un claro conocimiento del control interno puede ser relevante al considerar la comunicación de la entidad auditada y la aplicación de los valores de ética e integridad, su compromiso con la competencia, la participación de los encargados de la gestión, la filosofía de la administración y su estilo de funcionamiento, la estructura organizativa, la existencia y nivel de las actividades de auditoría interna, la asignación de autoridad, responsabilidad, las prácticas y políticas de recursos humanos.

Estrategia y Planificación de la Auditoría

Requerimiento

119. El auditor debe elaborar y preparar la documentación sobre una estrategia y un plan de auditoría que describan conjuntamente el modo en que se efectuará el compromiso para emitir informes que sean apropiados en función de las circunstancias, los recursos necesarios para ello y la organización temporal del trabajo de auditoría.

Explicación

120. La estrategia es la base para decidir si es posible realizar la auditoría. En ella se describe lo que se debe hacer, mientras que en el plan se describe cómo se debe hacer.

121. El objetivo de la estrategia de auditoría es documentar o diseñar las decisiones globales, y puede contener los siguientes elementos:

a) El objetivo de la auditoría, la materia en cuestión, el alcance, los criterios y otras características de la Auditoría de Cumplimiento teniendo en cuenta el mandato de la CGR.

b) El tipo de trabajo: compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), o de elaboración de un informe directo.

c) El nivel de seguridad que se ha de proporcionar.

d) La composición del equipo de auditoría y la asignación de tareas dentro del mismo, así como la necesidad en su caso de contar con la ayuda de expertos y las fechas del control de calidad.

e) La comunicación con la entidad auditada y/o los encargados de la administración.

f) La comunicación de obligaciones, así como la fijación del destinatario de estas comunicaciones y del momento y la modalidad en que deben hacerse.

g) Las entidades abarcadas por la auditoría.

h) La evaluación de la materialidad.

122. El auditor elaborará un plan de auditoría para que la estrategia constituya una aportación fundamental. Este plan puede incluir:

a) La naturaleza, el calendario y el alcance de los procedimientos de auditoría planeados, así como el momento en que se llevarán a cabo.

b) Una evaluación del riesgo y de los controles internos pertinentes para la auditoría.

c) Los procedimientos de auditoría diseñados como respuesta al riesgo.

d) La posible evidencia de auditoría que se recopilará durante la auditoría.

123. El auditor actualizará tanto la estrategia como el plan de auditoría cuando sea necesario durante todo el proceso.

124. En la CGR, las auditorías de cumplimiento pueden llevarse a cabo como una parte integral de la auditoría de los estados financieros. El auditor puede considerar eficiente el hecho de integrar la estrategia, el plan y los procedimientos requeridos para la Auditoría de Cumplimiento en los exigidos para la auditoría de los estados financieros.

REQUERIMIENTOS RELATIVOS A LA APLICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA PARA LA OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA

Evidencia de Auditoría Suficiente y Apropiada

Requerimiento

125. El auditor debe planear y realizar los procedimientos necesarios para obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada que le permita elaborar una conclusión con el nivel de seguridad determinado.

Explicación

126. La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria estarán determinadas por el nivel de seguridad deseado, los criterios, la materialidad, la materia en cuestión y el alcance de la auditoría.

127. La evidencia de auditoría suficiente está relacionada con la decisión sobre el nivel de seguridad. Para elaborar una conclusión con una seguridad razonable, el auditor deberá obtener una evidencia mayor que en el caso de un compromiso con una seguridad limitada. Asimismo, la naturaleza de la evidencia también difiere en los dos tipos de auditoría. En los compromisos de seguridad limitada, la evidencia de auditoría consiste principalmente en procedimientos e inspecciones analíticas, mientras que en el caso de la seguridad razonable, el auditor debe, por lo general, aplicar prácticamente todas las técnicas de auditoría (ref.: párrafo 136).

128. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de auditoría. Al momento de evaluar la suficiencia de la evidencia, el auditor debe determinar si ha obtenido una evidencia suficiente como para convencer a un experto de que los hallazgos son razonables.

129. Por su parte, la idoneidad es una medida de la calidad de la evidencia y comprende la pertinencia, la validez y la confiabilidad.

    La pertinencia se refiere al grado en que la evidencia guarda una relación lógica con el tema abordado y resulta relevante para ella.

    La validez se refiere al grado en que la evidencia constituye una base significativa o razonable para medir lo que se está evaluando. En otras palabras, la validez es el grado en que la evidencia representa aquello que se pretende que represente. La confiabilidad se refiere al grado en que la evidencia de auditoría se ha recopilado y elaborado siguiendo un método transparente y reproducible.

130. El auditor debe prever respuestas apropiadas a los riesgos evaluados. Las respuestas a los riesgos evaluados incluyen diseñar procedimientos de auditoría que aborden dichos riesgos, como los procedimientos de confirmación y las revisiones de controles. Los procedimientos de confirmación incluyen tanto revisiones de los detalles como procedimientos analíticos.

    Si el auditor pretende confiar en la eficacia operativa de los controles, deberá obtener la evidencia de que los controles están operando de manera eficaz al momento de determinar la naturaleza, los tiempos y el alcance de los procedimientos de confirmación. El diseño y la ejecución de los controles claves pertinentes para la materia en cuestión pueden evaluarse según proceda.

131. El proceso de recopilación de pruebas proseguirá hasta que el auditor esté seguro de que existe una evidencia suficiente y apropiada para fundamentar el nivel de seguridad acordado, así como su conclusión o dictamen.

132. La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de auditoría (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá requerirse) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la

calidad, menor evidencia se requerirá). Sin embargo, el auditor debe tener en cuenta en todo caso que la cantidad de evidencia dependerá de las particularidades de la auditoría en cuestión, y no solo de la cantidad o la calidad de la propia evidencia. En consecuencia, la suficiencia y la pertinencia de la evidencia están interrelacionadas.

133. Ahora bien, el simple hecho de obtener una mayor cantidad de evidencia no compensa una baja calidad de la misma. La confiabilidad de la evidencia está influida por su fuente y naturaleza, y depende de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. El auditor deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia.

Requerimiento

134. El auditor debe seleccionar una combinación de técnicas de auditoría que le permita formular una conclusión con el nivel de seguridad determinado.

Explicación

135. El auditor aplicará unos procedimientos de auditoría eficaces, de conformidad con el plan de auditoría, que le permitan recopilar la evidencia necesaria y cumplir los objetivos fijados. Con frecuencia, el auditor necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes empleando distintas técnicas y métodos para satisfacer los requerimientos de suficiencia y pertinencia. Por ejemplo, al entrevistar a la administración y los empleados, el auditor puede obtener un claro conocimiento de cómo comparte la administración sus puntos de vista sobre las prácticas y el comportamiento ético de la entidad con el personal.

    A continuación, el auditor puede determinar si se han implantado los controles adecuados averiguando, por ejemplo, si la administración cuenta con un código de conducta escrito y si este se sigue en la práctica. El envío de una encuesta a los empleados puede, por ejemplo, arrojar luz sobre el grado en que la actuación de la administración es conforme al código de conducta. En función del alcance, el auditor recopilará una evidencia de auditoría cuantitativa o cualitativa o una combinación de ambas.

136. La evidencia de auditoría se obtendrá utilizando un abanico de técnicas como las siguientes:

    a) Observación

    b) Inspección

    c) Indagación

    d) Confirmación externa

    e) Repetición

    f) Recálculo

g) Prueba de confirmación

h) Prueba de controles clave

i) Procedimientos analíticos

137. La observación consiste en presenciar cómo realizan otros un proceso o un procedimiento. Esta técnica proporciona una evidencia de auditoría sobre el funcionamiento de un proceso o un procedimiento, pero está limitada por el momento en el que se efectúa la observación y por el hecho de que la observación puede afectar al modo en que se lleva a cabo el proceso o el procedimiento.

138. La inspección consiste en examinar libros, registros o documentos, tanto internos como externos, ya sea en formato papel, electrónico o un examen físico. El auditor analizará la confiabilidad de los documentos inspeccionados y tendrá presente el riesgo de fraude y la posibilidad de que no sean auténticos.

139. La indagación consiste en obtener información de las personas pertinentes, tanto dentro como fuera de la entidad auditada. Según la materia en cuestión y el alcance, las entrevistas y los cuestionarios por sí solos no constituirán en la mayoría de los casos una evidencia suficiente y apropiada. Otro método posible para recabar la evidencia pertinente es, por ejemplo, acudir a los documentos escritos de la entidad auditada.

140. La confirmación externa es la evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante la respuesta directa por escrito de un tercero. De este modo, el auditor obtiene información de retorno directamente de los beneficiarios o los terceros que no sean beneficiarios sobre si han recibido las ayudas u otros fondos que la entidad auditada afirma haberles abonado o si los fondos han sido utilizados para la finalidad específica fijada en un convenio de financiación o subvención.

141. La repetición consiste en volver a realizar de modo independiente los mismos procedimientos ya realizados por la entidad auditada, esto es, los controles que fueron efectuados inicialmente en el marco del sistema de control interno de la entidad. Esta técnica se puede efectuar manualmente o mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador. Cuando se trate de materias muy técnicas, es posible que participen también expertos externos.

142. El recálculo consiste en verificar la precisión matemática de los documentos o los registros. Esta técnica se puede realizar de forma manual o electrónica.

143. La prueba de confirmación consiste en comprobar los detalles de las operaciones o las actividades a la luz de los criterios de auditoría. Esta técnica se emplea principalmente en los compromisos de atestiguamiento y debe figurar siempre como una técnica de auditoría en este tipo de compromisos. Sin embargo, la prueba de confirmación por sí sola rara vez resulta eficaz, de modo que se suele combinar con otras técnicas de auditoría.

144. La prueba de los controles claves consiste en comprobar los controles puestos en marcha por la administración para reducir el riesgo de incumplimiento o el riesgo de que exista una representación errónea de importancia relativa en la información sobre la materia en cuestión. En la mayoría de las materias la prueba de los controles claves es una forma eficaz de recopilar la evidencia de auditoría.

145. Los procedimientos analíticos pueden emplearse como parte del análisis de riesgos y al momento de recopilar la evidencia de auditoría. La evidencia de auditoría se puede recabar comparando datos, investigando las fluctuaciones o identificando las relaciones que parezcan no ser coherentes con lo que se había previsto, tanto sobre la base de los datos históricos como a partir de la experiencia anterior del auditor.

    Las técnicas de análisis de regresión u otros métodos matemáticos pueden servir de ayuda a los auditores del sector público para comparar los resultados previstos con los conseguidos en la práctica. Los procedimientos analíticos nunca pueden ser la única técnica empleada. En un compromiso para atestiguar, los procedimientos y las inspecciones analíticas suelen ser suficientes para formular una conclusión con una seguridad limitada, mientras que una conclusión con una seguridad razonable debe formularse a partir de la combinación de las técnicas de auditoría mencionadas en el párrafo 134.

Muestreo de Auditoría

Requerimiento

146. El auditor debe usar el muestreo de auditoría, según corresponda, para proporcionar una cantidad suficiente de elementos que permitan formular conclusiones sobre la población de la que se ha extraído la muestra. Al diseñar la muestra de auditoría, el auditor debe tener en cuenta el propósito del procedimiento de auditoría y las características de la población de la que se extrae la muestra.

Explicación

147. El muestreo de auditoría se define como la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los elementos de una población relevante para la auditoría.

148. La muestra puede ser cuantitativa o cualitativa según el alcance de la auditoría y la necesidad de que la información ofrezca una visión clara de la materia en cuestión desde varios puntos de vista.

149. El muestreo cuantitativo se emplea cuando el auditor pretende extraer conclusiones sobre el conjunto de la población sometiendo a prueba una muestra de elementos seleccionados de esta población. En el caso del muestreo cuantitativo, el riesgo de la muestra debe reducirse a un mínimo aceptable. Sin embargo, el enfoque técnico para el muestreo cuantitativo puede requerir el uso de técnicas estadísticas. Si el equipo de auditoría carece de las destrezas para aplicarlas, puede ser necesaria la participación de un estadístico experto.

150. El muestreo cualitativo[14] es un procedimiento selectivo llevado a cabo como un proceso deliberado y sistemático para identificar los factores de variación en la materia en cuestión. El auditor puede realizar el muestreo a partir de las características de los individuos, los grupos, las actividades, los procesos o la entidad auditada en conjunto. El muestreo cualitativo exige en todo caso una evaluación minuciosa y un conocimiento suficiente de la materia en cuestión.

151. Cuando el auditor selecciona casos para un estudio en profundidad, esto suele dar como resultado unas muestras relativamente pequeñas que permiten dar respuesta a preguntas más analíticas y proporcionar información, análisis y conocimientos nuevos sobre la materia en cuestión.

152. Al momento de seleccionar los elementos que serán sometidos a prueba, por ejemplo, al abordar un riesgo significativo, puede ser apropiado emplear un muestreo basado en el riesgo en lugar de un enfoque estadístico.

REQUERIMIENTOS RELATIVOS A LA EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA Y LA FORMULACIÓN DE CONCLUSIONES

Requerimiento

153. El auditor debe comparar la evidencia de auditoría obtenida con los criterios fijados a fin de establecer los hallazgos para las conclusiones de auditoría.

Explicación

154. La evidencia recopilada, así como los puntos de vista de la entidad, deben ser evaluados aplicando un juicio y un escepticismo profesional.

155. En el proceso de evaluación, el auditor determinará si dispone de una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para formular una conclusión.

156. A fin de lograr un punto de vista equilibrado y objetivo, el proceso de evaluación debe comprender el examen de todas las evidencias proporcionadas en relación con los hallazgos de auditoría.

157. El auditor determinará, mediante la evaluación del alcance del trabajo efectuado, si es posible extraer una conclusión. Si el alcance del trabajo es insuficiente, el auditor puede contemplar la posibilidad de realizar más procedimientos o modificar su dictamen debido a la limitación del alcance.

Requerimiento

[14] Algunos ejemplos de estas técnicas son el muestreo heterogéneo (desigual), el muestreo homogéneo (igual), el muestreo del caso crítico y el muestreo de casos desviados.

158. A partir de los hallazgos de auditoría y la materialidad, el auditor debe extraer una conclusión sobre si la materia en cuestión es, en todos sus aspectos significativos, conforme a los criterios aplicables.

Explicación

159. A partir de la materialidad, el auditor evaluará si los hallazgos de auditoría son lo suficientemente relevantes como para concluir que la materia en cuestión es, en todos sus aspectos significativos, conforme o no a los criterios de auditoría. En función de las características de la materia en cuestión, el auditor tendrá en cuenta el valor, la naturaleza y el contexto. Esto significa que los actos de incumplimiento que los usuarios previstos considerarían de importancia relativa por su naturaleza o su contexto, también pueden conducir a una conclusión sobre el incumplimiento.

160. La materialidad por el valor puede implicar los importes en juegos (monetarios) u otras medidas cuantitativas como pueden ser a manera de ejemplo, el número de ciudadanos o de entidades afectadas, los niveles de emisión de dióxido de carbono, los retrasos respecto del plazo establecido, etc. (ref.: párrafo 111).

161. El auditor también podrá incluir:

a) La visibilidad y el carácter sensible del programa en cuestión (por ejemplo, si es objeto de un interés público significativo, si tiene repercusiones en ciudadanos vulnerables, etc.).

b) Las necesidades y expectativas de las Entidades y Organismos Públicos, los ciudadanos y los demás destinatarios del informe de auditoría.

c) La naturaleza de las autoridades competentes.

Requerimiento

162. El auditor debe comunicar el nivel de seguridad proporcionado de manera transparente.

Explicación

163. El auditor debe ofrecer a los usuarios previstos confianza en los resultados de la auditoría. Esto se consigue proporcionando una explicación sobre la forma en que se han desarrollado los hallazgos, los criterios y las conclusiones de manera razonable y equilibrada y sobre la forma en que se han establecido determinadas conclusiones y recomendaciones a partir de los hallazgos.

164. En el caso de los compromisos de elaboración de un informe directo, el auditor declarará implícitamente si la conclusión se proporciona con una seguridad limitada o razonable. En cuanto a los compromisos de atestiguamiento, el nivel de seguridad se expresará mediante el uso apropiado de dictámenes de auditoría normalizados.

REQUERIMIENTOS RELATIVOS A LA ELABORACIÓN DE INFORMES

Requerimiento

165. El auditor debe comunicar la conclusión mediante un informe de auditoría. La conclusión puede expresarse a modo de dictamen, conclusión, respuesta a preguntas de auditoría específicas o recomendaciones.

Explicación

166. Un dictamen es una manifestación clara por escrito hecha por el auditor siguiendo un formato normalizado, ya sea sin modificar o modificado. En el informe de auditoría se declara si los casos de incumplimiento son generalizados. El dictamen se emplea normalmente en los compromisos de atestiguamiento.

167. Cuando no se hayan identificado actos de incumplimiento de importancia material, el dictamen se presentará sin modificaciones. Un ejemplo de dictamen sin modificar para un compromiso de seguridad razonable (se insertará el texto que corresponda en el espacio entre corchetes) sería: «Consideramos que la [información acerca de la materia en cuestión de la entidad auditada] resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con [los criterios aplicados]».

168. El auditor modificará su dictamen en los casos siguientes:

a) Incumplimiento material. Según el alcance del incumplimiento, el resultado puede ser:

i. Una opinión con reservas (si los casos de incumplimiento son significativos, pero no generalizados): «Sobre la base del trabajo de auditoría efectuado, consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], la información acerca de la materia en cuestión en la entidad auditada resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con [los criterios aplicados]…».

ii. Un dictamen adverso (si los casos de incumplimiento son significativos y generalizados): «Consideramos que [la materia en cuestión] no resulta conforme, en todos sus aspectos significativos, con los criterios aplicados y que los casos de incumplimiento son generalizados».

b) Limitación del alcance. Según el alcance de la limitación, el resultado puede ser:

iii. Un dictamen con reservas (si el auditor no pudo obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada y los posibles efectos son significativos, pero no generalizados): «Consideramos que, salvo en lo referente a [describir la excepción], no hemos podido obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada y que los posibles efectos son significativos, pero no generalizados».

iv. Una abstención de opinión (si el auditor no puede obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada del respeto de las normas y el impacto puede ser

significativo y generalizado): «No emitimos un dictamen sobre la materia en cuestión, ya que no hemos podido obtener una evidencia de auditoría suficiente y apropiada que sirva de base para hacerlo».

169. En un compromiso con una seguridad limitada, un ejemplo de dictamen sin modificar puede ser: «Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia en cuestión no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los [criterios aplicados]».

    Un dictamen modificado puede ser: «Con base en los procedimientos realizados según lo descrito en el presente informe, salvo en lo referente a [describir la excepción], nada ha llamado nuestra atención para creer que la materia en cuestión no cumple, en todos sus aspectos significativos, con los [criterios aplicados]».

170. La formulación del dictamen debe reflejar el mandato de la CGR. Por consiguiente, el auditor puede usar términos como «se ha aplicado según el propósito establecido por las regulaciones existentes» o «se ha realizado con corrección, según lo establecido en la Ley».

171. En el caso de un compromiso de seguridad razonable con un dictamen sin modificar, el auditor declarará que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base que permita sustentar el dictamen.

172. En un compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), el auditor proporcionará seguridad haciendo una manifestación clara del nivel alcanzado, ya sea a través de dictámenes normalizados o conclusiones.

173. En el caso de la elaboración de un informe directo, el auditor puede proporcionar seguridad de las siguientes maneras:

    a) Haciendo una manifestación clara del nivel de seguridad mediante conclusiones que expresen el nivel de seguridad explícitamente.

    b) Ofreciendo una explicación explícita sobre la forma en que se han desarrollado los hallazgos, los criterios y las conclusiones de manera razonable y equilibrada, y sobre la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios han dado como resultado una conclusión o recomendación general[15].

174. En el caso de un compromiso con una seguridad razonable, el auditor recabará una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir si la materia en cuestión cumple, en todos sus aspectos significativos, con los criterios apropiados identificados y elaborará un informe a modo de atestiguación positiva.

175. En un compromiso con seguridad limitada, el auditor recabará una evidencia de auditoría suficiente y apropiada para abordar el objetivo del compromiso; sin embargo, los procedimientos serán limitados en comparación con los procedimientos necesarios para un

[15] NAGPA 100, párrafo 29.

compromiso con una seguridad razonable. A continuación, el auditor concluirá, si procede, que nada ha llamado su atención para considerar que la materia en cuestión no cumple con los criterios aplicables.

Requerimiento

176. El auditor debe preparar un informe de auditoría basado en los principios de integridad, objetividad, oportunidad, precisión y contradicción.

Explicación

177. En un compromiso de atestiguamiento (carta de aseveraciones), y en uno de elaboración de un informe directo, la conclusión debe ser lo suficientemente clara como para eliminar el riesgo de malinterpretación.

178. La elaboración de informes es una de las partes fundamentales de la auditoría. Los formatos de informes pueden estar definidos por la ley o por el mandato de la CGR. Al final de toda auditoría, se debe elaborar un informe escrito en el que se expongan los hallazgos, los dictámenes, las conclusiones y las recomendaciones siguiendo el formato aplicable.

179. El principio de integridad requiere que el auditor examine todos los hallazgos relevantes de la auditoría antes de emitir su informe.

180. El principio de objetividad requiere que el auditor aplique el juicio y el escepticismo profesional para garantizar que el informe sea correcto y que los hallazgos y conclusiones se presenten de manera significativa, justa y equilibrada.

181. El principio de oportunidad implica elaborar el informe en el tiempo debido a fin de que resulte pertinente para los usuarios previstos.

182. El principio de precisión y consulta implica verificar la exactitud de los hechos con la entidad auditada.

183. El principio de contradicción implica incorporar las respuestas de la entidad responsable según corresponda y ofrecer réplicas a estas respuestas, así como evaluarlas.

Estructura del Informe: Compromiso de Elaboración de un Informe Directo

Requerimiento

184. El informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

a) Título

b) Identificación de las normas de auditoría

c) Resumen (cuando corresponda)

d) Descripción de la materia en cuestión y el alcance (alcance y límites de la auditoría)

e) Criterios de auditoría

f) Explicación y razonamiento de los métodos usados

g) Hallazgos

h) Conclusión o conclusiones basadas en respuestas a preguntas de auditoría específicas o dictamen

i) Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda)

j) Recomendaciones (cuando corresponda)

k) Fecha del informe

l) Firma

m) Cuadros y anexos

Explicación

185. El resumen del trabajo realizado y los métodos usados ayuda a los usuarios previstos a comprender la conclusión del auditor. En muchas auditorías puede haber grandes variaciones en los procedimientos. Sin embargo, en la práctica es difícil comunicar estas variaciones de manera clara y sin ambigüedad. Así pues, el resumen del trabajo realizado y los métodos empleados debe ofrecer una explicación breve para un lector ajeno al modo en que se ha efectuado la auditoría.

186. El acápite sobre los criterios de auditoría puede disponer que las leyes, la legislación, las normas y los reglamentos empleados en la auditoría deben identificarse explícitamente en el informe.

187. El acápite dedicado a los hallazgos incluye la comparación realizada por el auditor entre la evidencia obtenida y los criterios establecidos y el modo en que esta comparación ha conducido a los hallazgos de la auditoría.

188. La incorporación de las respuestas de la entidad auditada proporcionará una indicación del acuerdo de adoptar medidas en relación con la cuestión notificada. Examinar los hallazgos del proyecto de informe con la entidad auditada ayudará a garantizar que estos sean completos, precisos y que se presenten de forma justa.

189. Cuando se informe de una desviación del cumplimiento significativa, se formularán recomendaciones si existen posibilidades de lograr una mejora considerable. Puede ser útil para el destinatario o los destinatarios que el auditor ponga el acento en las medidas correctivas en curso.

190. Si bien la formulación de recomendaciones prácticas y constructivas contribuye a promover la buena gestión pública, el auditor deberá prestar atención a no presentar recomendaciones

tan detalladas que le hagan asumir el papel de la administración y pongan en riesgo su objetividad.

191. Las recomendaciones pueden formularse de manera independiente del informe, ya que van destinadas principalmente a la administración de la entidad auditada. En tal caso, las recomendaciones se pueden expresar por separado en una carta dirigida a la administración.

Estructura del Informe: Compromiso de Atestiguamiento

Requerimiento

192. El informe de auditoría debe incluir los siguientes elementos (aunque no necesariamente en el mismo orden):

a) Título

b) Destinatario

c) Descripción de la información acerca de la materia en cuestión y, cuando corresponda, de la materia en cuestión subyacente

d) Alcance y límites de la auditoría, incluido el período abarcado por esta

e) Responsabilidades de la parte responsable y del auditor

f) Criterios de auditoría

g) Identificación de las normas de auditoría y el nivel de seguridad

h) Resumen del trabajo efectuado y los métodos empleados

i) Dictamen o conclusión

j) Respuestas de la entidad auditada (cuando corresponda)

k) Fecha del informe

l) Firma

m) Cuadros y anexos

Explicación

193. La CGR, podrá notificar los resultados de la Auditoría de Cumplimiento junto con la auditoría de los estados financieros. Así pues, se asegurará de que se satisfagan las exigencias, ya sea a través de los elementos individuales de la Auditoría de Cumplimiento o como parte de los elementos de la auditoría financiera.

194. Por norma general, las recomendaciones no se incluyen en los informes de los compromisos de atestiguamiento. Las recomendaciones se pueden expresar por separado en una carta dirigida a la administración.

Consideraciones sobre la Denuncia se Presuntos Hechos Irregulares con Afectación Económica

Requerimiento

195. Al efectuar una Auditoría de Cumplimiento, si el auditor descubre actos de incumplimiento que puedan ser indicativos de que se han cometido hechos irregulares con afectación económica o un fraude, debe actuar con la debida diligencia profesional y prudencia y comunicar dichos actos al superior inmediato de la CGR. Asimismo, el auditor debe actuar con la debida diligencia para no interferir en futuras actuaciones o investigaciones judiciales.

Explicación

196. Aunque detectar posibles hechos irregulares con afectación económica, comprendido el fraude, no es el objetivo principal de una Auditoría de Cumplimiento, el auditor incluirá el fraude como factor de riesgo al efectuar su análisis de riesgos y se mantendrá alerta ante la posibilidad de que surjan indicios de hechos irregulares con afectación económica, comprendido el fraude, al realizar su labor.

197. El auditor comunicará posibles hechos irregulares con afectación económica, comprendido el fraude, a la dirección de auditoría correspondiente, ésta a su vez notificará, a la Dirección Nacional de Asesoría Jurídica y a la máxima autoridad de la CGR. Corresponderá a la CGR, decidir si ordena la auditoría de oficio o presenta la denuncia ante las autoridades correspondiente.

REQUERIMIENTOS RELATIVOS AL SEGUIMIENTO

Requerimiento

198. El auditor debe decidir, cuando corresponda, el seguimiento que hará de los dictámenes, las conclusiones o las recomendaciones incluidos en el informe de auditoría en relación con los actos de incumplimiento.

Explicación

199. La CGR tiene un papel de supervisión respecto a la acción que adopte la parte responsable en respuesta a los asuntos planteados en un informe de auditoría. El plan de seguimiento se elabora tras la publicación del informe y contiene preguntas sobre si la entidad auditada ha abordado adecuadamente los temas planteados. Si las acciones por parte de la entidad auditada son insuficientes o insatisfactorias, la CGR, podrá elaborar un reporte relacionado con el incumplimiento de las recomendaciones dadas anteriormente en el informe.

200. El proceso de seguimiento facilita la aplicación eficaz de la acción correctiva y proporciona una información de retorno valiosa a la entidad auditada, a los usuarios del informe de auditoría, al público general y al auditor para la planificación de auditorías futuras.

201. La necesidad de dar seguimiento a los casos de incumplimiento anteriormente notificados variará de acuerdo a la naturaleza de la materia examinada, el incumplimiento identificado y las circunstancias particulares de la auditoría.

    En las auditorías que se llevan a cabo regularmente, los procesos de seguimiento pueden formar parte de la evaluación de riesgos para el año subsecuente. Ello puede requerir la presentación por el auditor de un informe a la entidad auditada o a otros organismos competentes. Otros procesos de seguimiento pueden incluir informes, revisiones internas y evaluaciones elaboradas por la entidad auditada u otros.

202. Los procesos de seguimiento pueden estar previstos en el mandato de la CGR. Tales procesos deben ser constructivos para la entidad auditada.

DIRPA 5300

DIRECTRICES SOBRE AUDITORÍA DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN (TI)

COMITÉ

ACTUALIZACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

ERNESTO E. DE LEÓN C.

Presidente

SUBCOMITÉ TÉCNICO

AUDITORÍA DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

JESÚS E. GONZÁLEZ M.

NAYARIT CORRALES DE PASQUEL

CRISTIAN HERNÁNDEZ

DORIS TELLO R.

GABRIEL GUTIÉRREZ G.

ITSMAOSGAMA A. ALVENDAS V.

MARIBEL AGUILAR C.

DIRPA 5300

Directrices sobre Auditoría de Tecnología de la Información (TI).

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

1. MARCO PARA LA AUDITORÍA DE TI

1.1. Mandato y Alcance de DIRPA 5300

1.2. Definición de Auditoría de TI

1.3. Mandato para las Auditorías de TI

2. REQUERIMIENTOS GENERALES

2.1. Enfoque de Auditoría Basado en riesgos

2.2. Materialidad

2.3. Documentación

2.4. Competencia

3. REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA DE TI

3.1. Planificación de Auditorías de TI

3.2. Planificación Estratégica de Auditoría de TI

3.3. Planificación Anual de Auditoría de TI

3.4. Planificación a Nivel de Equipo de Auditoría de TI

3.5. Objetivos de Auditoría de TI

3.6. Alcance de la Auditoría de TI

3.7. Capacidad para Realizar Auditorías de TI

3.8. Asignación de Recursos

3.9. Contratación de Recursos Externos

3.10. Relación con la Entidad Auditada

3.11. Evidencia de Auditoría

3.12. Ejecución de la Auditoría – Recopilación de evidencia de auditoría

3.13. Supervisión y Revisión

3.14. Casos de Fraude, Corrupción y otras Irregularidades

3.15. Limitaciones

3.16. Seguimiento

4. TÉCNICAS Y HERRAMIENTAS DE AUDITORÍA DE TI

4.1. Técnicas de Auditoría de TI

4.2. Herramientas de Auditoría de TI

5. PRESENTACIÓN DE INFORMES

5.1. Presentación de informes

ANEXO - TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE DATOS

ACRÓNIMOS

INTRODUCCIÓN

DIRPA 5300 - Directrices sobre Auditoría de Tecnología de la Información (TI) es el componente de las Normas de Auditoría Gubernamental (NAGPA) orientado a las auditorías de tecnología de la información.

Es producto de la adaptación de la ISSAI 5300, y se aplica a las auditorías de tecnología de la información realizadas por la Contraloría General de la República y las firmas privadas de auditoría que se contraten por esta Institución.

La ISSAI 5300 - *Directrices sobre Auditoría de TI*, aprobada durante el XXII Congreso Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INCOSAI), pertenece al Nivel 4 del marco ISSAI; y, su desarrollo estuvo a cargo de un equipo compuesto por las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de India, Brasil, Indonesia, Japón, Polonia y EE.UU.

DIRPA 5300 - Directrices sobre Auditoría de Tecnología de la Información (TI) se compone de las siguientes secciones:

1. Marco para la Auditoría de TI.
   Señala los aspectos generales: mandato, alcance y aplicabilidad.
2. Requerimientos generales.
   Especifica los requisitos relacionados con el enfoque de la Auditoría de TI, materialidad, documentación y competencia.
3. Requerimientos relacionados con el proceso de Auditoría de TI.
   Especifica los requerimientos de las fases de planificación, ejecución y seguimiento de la Auditoría de TI.
4. Técnicas y herramientas de Auditoría de TI.
   Señala los requerimientos relacionados con la selección y uso de técnicas de auditoría.
5. Presentación de informes.
   Indica los requerimientos relacionados con la comunicación de resultados, específicamente del informe de Auditoría de TI.

1. MARCO PARA LA AUDITORÍA DE TI

1.1. Mandato y Alcance de DIRPA 5300

DIRPA 5300 establece las directrices para la práctica de la auditoría de tecnologías de la información (TI) por la CGR en su ámbito de control y las firmas privadas de auditoría que se contraten por esta Institución.

Estas directrices se presentan en dos componentes:

- **Requerimientos**: constituyen los lineamientos a seguir en el desarrollo de auditorías de TI; y, se presentan en negrilla.
- **Explicaciones**: consisten en una serie de comentarios o aclaraciones con la finalidad de ampliar lo señalado en los Requerimientos.

1.2. Definición de Auditoría de TI.[1]

Para **DIRPA 5300**, la Auditoría de TI se define como: "El examen profesional, objetivo, sistemático e independiente de las políticas, procedimientos, prácticas, controles, actividades, organización, procesos y operaciones establecidos por una entidad/proyecto/programa en la administración de sus recursos tecnológicos y de los sistemas de información implementados, con respecto al cumplimiento de sus objetivos, protección adecuada de su información y otros activos de TI, la efectividad de los controles establecidos para una gestión eficiente, eficaz y económica en materia de TI."

Por lo tanto, la Auditoría de TI es un término amplio que se proyecta en las auditorías financieras[2] (evaluación de la exactitud, confiabilidad y el cumplimiento de las afirmaciones realizadas en los estados financieros de la entidad), en las auditorías de cumplimiento[3] (evaluación de los controles internos) y en las Auditorías de Desempeño[4] (evaluación de los sistemas de TI para determinar si satisfacen las necesidades de la entidad y no la someten a riesgos innecesarios).

Cabe resaltar que pueden existir casos en que las auditorías de TI se destinen a evaluar solamente un determinado componente de TI.

1.3. Mandato para las Auditorías de TI.[5]

El mandato de la CGR para ejecutar auditorías de TI se deriva de su mandato general para realizar funciones de auditoría[6]; y, que se fundamenta en la Constitución Política de la República de Panamá, particularmente en el artículo 280 que lista entre sus funciones:

---

[1] La auditoría de TI también se conoce como auditoría de SI, auditoría de sistemas, auditoría de seguridad de la información, etc.
[2] NAGPA 200 - Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
[3] NAGPA 400 - Principios de Auditoría de Cumplimiento.
[4] NAGPA 300 - Principios de la Auditoría de Desempeño.
[5] INTOSAI-P 1 - La Declaración de Lima.
[6] INTOSAI-P 10 - Declaración de México sobre Independencia de las EFS.
NAGPA 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.

> "Fiscalizar y regular, mediante el control previo o posterior, todos los actos de manejo de fondos y otros bienes públicos, a fin de que se realicen con corrección, según lo establecido en la Ley….".

Por su parte, la Ley 32 de 1984, por el cual se adopta la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República, señala en su artículo 1 que:

> "La Contraloría General de la República es un organismo estatal independiente de carácter técnico, cuya misión es fiscalizar, regular y controlar los movimientos de los fondos y bienes públicos, y examinar, intervenir y fenecer las cuentas relativas a estos…."

El artículo 2 de la referida Ley indica que:

> "La acción de la Contraloría General se ejerce sobre todas las personas y organismos que tengan a su cargo la custodia o el manejo de fondos o bienes del Estado, de los Municipios, Juntas Comunales, empresas estatales, entidades autónomas y semiautónomas, en el país o en el extranjero. También se ejerce esta acción sobre aquellas personas u organismos en los que tenga participación económica el Estado o las entidades públicas y sobre las personas que reciban subsidio o ayuda económica de dichas entidades y sobre aquéllas que realicen colectas públicas, para fines públicos, pero tal acción será proporcional al grado de participación de dichos entes públicos. Se excluye de la acción de la Contraloría las organizaciones sindicales, las sociedades cooperativas y demás entidades cuya fiscalización, vigilancia y control sean de competencia, de acuerdo con disposiciones legales especiales, de otros organismos oficiales."

2. REQUERIMIENTOS GENERALES

2.1. Enfoque de Auditoría Basado en Riesgos

<u>Requerimiento</u>:

Las auditorías de TI deben emplear un enfoque basado en riesgos.

El auditor debe considerar el riesgo de auditoría cuando utilice un enfoque de auditoría basado en riesgos.

<u>Explicación</u>:

2.1.1. El enfoque de auditoría basado en riesgos implica la identificación de los elementos[7] de riesgo y su impacto potencial en la entidad auditada y, a partir de ahí, la identificación de las áreas prioritarias que se auditarán.

2.1.2. Los riesgos en una auditoría pueden clasificarse en riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Juntos constituyen el riesgo de auditoría. Los

[7] Los elementos de riesgo están relacionados con áreas como gobernanza de TI, diseño y desarrollo del sistema, contratación interna/externa, las operaciones, seguridad TI, monitoreo y control, etc.

elementos de riesgo se identifican abordando los tres tipos de riesgo.

El riesgo de auditoría se refiere a la posibilidad de emitir una conclusión incorrecta, basado en los hallazgos de la Auditoría de TI, por no haber detectado errores o irregularidades significativas.

2.1.3. Los riesgos inherentes son intrínsecos al sistema y pueden tener un impacto significativo sobre el cumplimiento del mandato encomendado a la entidad.

Se refieren a la posibilidad de ocurrencia de errores o irregularidades significativos sin tomar en cuenta los controles de TI.

2.1.4. Los riesgos de control son asociados a fallas en las medidas de control. Se refieren a la posibilidad de que el sistema de control interno de TI no prevenga, detecte o corrija errores o irregularidades significativos de manera oportuna. En tales casos, es posible que surjan errores materiales que se deben identificar inmediatamente. Los sistemas de TI abordan los riesgos de control a través de los controles de aplicación[8] y controles generales[9].

2.1.5. En las Auditorías de TI, los riesgos de detección son los riesgos de no detectar las ausencias o fallas de los controles de TI, así como el riesgo asociado con el funcionamiento del sistema de TI.

Se refieren a la posibilidad de que los procedimientos de auditoría no detecten errores o irregularidades existentes en el objeto de TI auditado.

2.1.6. Existe una variedad de enfoques y metodologías para la evaluación de riesgos. Desde simples calificaciones, como alto, medio y bajo según el criterio de los auditores TI, hasta cálculos complejos que proporcionan una calificación numérica de riesgos de los sistemas de TI.[10]

2.1.7. Básicamente, el enfoque de auditoría basado en riesgos debe incluir el conocimiento de la entidad según el objetivo de la Auditoría de TI (estimación de los riesgos inherentes), la comprensión del ámbito de control interno (determinación del riesgo de control), la ejecución de las pruebas correspondientes (riesgo de detección) y las conclusiones de la Auditoría de TI.

---

[8] Los controles de aplicación son los controles incorporados en una aplicación individual o a un grupo de aplicaciones relacionadas que constituyen un sistema de aplicación de TI. Éstos son: controles de entrada, controles de proceso, controles de salida y controles de datos maestros que se aplican en las etapas de entrada, proceso y salida del sistema de TI.

[9] Los controles generales son controles sobre los sistemas y procesos que apoyan al sistema de TI. Se refieren a áreas como el caso de negocio (*business case*) del sistema de TI, diseño y desarrollo de sistemas, adquisiciones, contratación externa/interna, las operaciones (aparte de los controles de aplicación), gestión de recursos humanos, seguridad de TI, monitoreo, etc. Los controles generales y los controles de aplicación están íntimamente relacionados, asegurando la implementación exitosa de un sistema informático. Si los controles generales son débiles, disminuyen considerablemente la confiabilidad de los controles de las aplicaciones de TI individuales.

[10] Manual de la IDI y del WGITA obre auditoría de TI para las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Octubre 2013.

2.2. Materialidad

Requerimiento:

El auditor debe considerar la materialidad en todas las fases del proceso de la Auditoría de TI

Explicación:

2.2.1. La materialidad en auditoría se refiere a la importancia de un elemento de información con respecto a su impacto potencial en la entidad auditada.

2.2.2. Las consideraciones sobre la materialidad afectan las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoría de TI y la evaluación de sus resultados. Pueden incluir las inquietudes de las partes interesadas, el interés público, los requisitos reglamentarios y las repercusiones para la sociedad.[11]

2.2.3. La materialidad guarda relación con todos los aspectos de las Auditorías de TI, tales como la selección de los temas, la definición de los criterios, la evaluación de evidencias y documentación, el manejo del riesgo de obtener hallazgos o informes inadecuados o de bajo impacto.

2.2.4. La materialidad en una Auditoría de TI debe estar acorde con el marco general adoptado por la CGR. La perspectiva de la materialidad varía dependiendo de la naturaleza de la Auditoría de TI. La materialidad relativa a las auditorías financieras, de desempeño y cumplimiento del sector público, de las que la Auditoría de TI es parte, se trata en:

- NAGPA 200 - Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
- NAGPA 300 - Principios de la Auditoría de Desempeño.
- NAGPA 400 - Principios de Auditoría de Cumplimiento.

2.2.5. Materialidad y Riesgo.

La evaluación de riesgos está íntimamente relacionada con los requerimientos de materialidad de las Auditorías de TI.

La materialidad de un incumplimiento se evalúa de acuerdo a la repercusión que tenga en las decisiones de los usuarios pertinentes. Cuando los riesgos inherentes son altos, un incumplimiento pequeño puede resultar significativo por la posibilidad de que su efecto sea acumulativo. De manera similar, cuando los riesgos de control son altos (ausencia o fallas de controles), un pequeño incumplimiento puede ser significativo por la posibilidad de que su efecto sea acumulativo.

2.2.6. No siempre los auditores están en condiciones de examinar todas las instancias / transacciones / módulos o sistemas debido a las limitaciones de recursos y el costo-beneficio de la práctica de Auditoría de TI. En tal situación, se puede recurrir a la identificación de la materialidad y a la adopción de técnicas de muestreo a fin de obtener conclusiones de auditoría razonables. Se pueden emplear herramientas de TI para la aplicación de diferentes tipos de muestreo.

---

[11] NAGPA 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.

Los niveles de riesgo inherente y de riesgo de control inciden en el tamaño de la muestra. A mayor riesgo inherente o riesgo de control, mayor será el tamaño de la muestra.

2.3. Documentación

Requerimiento:

La Auditoría de TI debe contar con documentación que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, comprender el trabajo realizado.

El auditor debe preparar una documentación completa y detallada que permita obtener una comprensión general de la Auditoría de TI.

La revisión de la documentación debe permitir que otros auditores obtengan las mismas conclusiones de la Auditoría de TI.

Explicación:

2.3.1. Básicamente, los requisitos generales de documentación en una Auditoría de TI son aquellos descritos en:

- NAGPA 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.
- NAGPA 200 - Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
- NAGPA 300 - Principios de la Auditoría de Desempeño.
- NAGPA 400 - Principios de Auditoría de Cumplimiento.

Sin embargo, por su naturaleza, la Auditoría de TI puede necesitar ajustes específicos en su documentación.

2.3.2. La documentación en la Auditoría de TI juega un papel importante en asegurar que cada paso del proceso de auditoría y cada hallazgo estén referenciados a un punto específico del cumplimiento o incumplimiento de las normas o regulaciones aplicables.

2.3.3. Como toda auditoría, si un hallazgo no es coherente con la conclusión general de la Auditoría de TI, o hay un desacuerdo con la entidad auditada sobre las conclusiones de la Auditoría de TI, los auditores deben documentar la forma en que se ha abordado aquella inconsistencia y/o desacuerdo.

2.3.4. Formato de la documentación de Auditoría de TI.

La documentación de la Auditoría de TI incluye formatos en papel y plantillas electrónicas para registrar información sobre el objeto de TI auditado, los detalles de las reuniones realizadas con personal de la entidad y dentro del equipo de auditoría, los hallazgos y las pruebas que evidencian las conclusiones de la auditoría.

2.3.5. Resguardo de la documentación de Auditoría de TI.

La documentación de Auditoría de TI debe ser resguardada y protegida de cualquier modificación y eliminación no autorizada.

El período de almacenamiento y retención de datos debe estar acorde a lo que establezca la política institucional vigente.

Se debe prestar especial atención al soporte, formato, vida útil y los requisitos de almacenamiento, para asegurar que los datos sean legibles dentro del plazo definido en la política de almacenamiento y retención de datos. Esto puede requerir la conversión de los datos de un formato a otro para estar al día con los avances tecnológicos y prevenir la obsolescencia.

Es responsabilidad de la CGR desarrollar nuevas normas o políticas para el resguardo de la documentación de Auditoría de TI o adaptar las existentes.

2.4. Competencia

Requerimiento:

El equipo de Auditoría de TI debe estar conformado por profesionales de la CGR que posean, colectivamente, las competencias adecuadas para realizar la Auditoría de TI

Explicación:

2.4.1. La competencia se refiere al conjunto de habilidades y experiencias que pueda tener un colaborador para realizar una labor en especial.

2.4.2. La CGR, a través de su política de recursos humanos, debe asegurar que se cuente con personal con el nivel adecuado de competencia profesional (educación, capacitación, experiencia laboral) para realizar auditorías de TI.

2.4.3. El auditor de TI debe mantenerse actualizado en temas relacionados con auditoría y controles de TI mediante cursos, seminarios, conferencias, etc.

3. REQUERIMIENTOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA DE TI.

3.1. Planificación de Auditorías de TI

Requerimiento:

Las Auditorías de TI se planifican sobre la base de una evaluación de riesgos

Explicación:

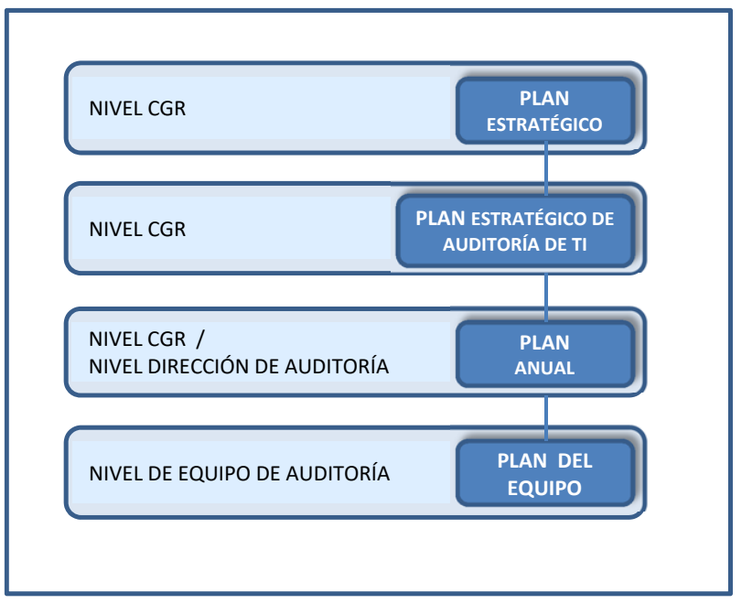
3.1.1. La planificación de Auditorías de TI es un proceso que se lleva a cabo por iniciativa de la CGR.

3.1.2. Planificación de auditoría basada en evaluación de riesgos.
A partir de la evaluación de riesgos, se priorizan y seleccionan las Auditorías de TI que la CGR debería realizar.

Básicamente, la planificación de Auditorías de TI se lleva a cabo en tres niveles que se encuentran bajo el marco del plan estratégico de la CGR.

Los tres niveles de planificación de las Auditorías de TI son:

1. Estratégico
2. Anual
3. Equipo de auditoría



3.2. Planificación Estratégica de Auditoría de TI

<u>Requerimiento</u>:

El plan estratégico de la CGR debe contar con un componente dedicado a la Auditoría de TI y sus requerimientos.

El plan estratégico de Auditoría de TI se elabora acorde al plan estratégico de la CGR.

<u>Explicación</u>:

3.2.1. El plan estratégico de Auditoría de TI contiene las metas y los objetivos de las Auditorías de TI a realizar por la CGR en un período de 5 años; y debe ser consistente con el plan estratégico de la CGR.

3.2.2. Por lo general, el plan estratégico de la CGR aborda aspectos como el desarrollo institucional y el desarrollo de la capacidad profesional, entre otros y según sea necesario, para el logro de sus metas estratégicas.

Es posible valorar el entorno de TI del sector auditable por la CGR mediante encuestas, iteración con las entidades, sesiones con la entidad responsable por las iniciativas y proyectos de TI en el sector u otros requisitos mandatorios.

3.2.3. La identificación del universo de auditorías es relevante para la formulación del plan estratégico de Auditoría de TI. La CGR podrá identificar sus prioridades de auditoría de acuerdo a la valoración del entorno y al universo de auditoría; y, así, definir las metas y objetivos estratégicos.

Para alcanzar sus objetivos generales, el plan de implementación estratégica de la CGR podría identificar las necesidades de desarrollo institucional, incluyendo el desarrollo de métodos, técnicas y procedimientos, así como el desarrollo de la capacidad profesional que permita adquirir y mantener las destrezas, aptitudes y conocimientos necesarios para realizar Auditorías de TI.

3.2.4. Planificación de auditoría basada en riesgos.

La planificación de auditoría basada en riesgos conlleva a considerar los elementos de riesgo que tendrán repercusión en la relevancia de la auditoría y en la exactitud de sus resultados.

En la planificación a este nivel, la evaluación de riesgos aborda los aspectos concernientes a la relevancia de las Auditorías de TI, en relación con el objetivo estratégico general de la CGR para garantizar la buena gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas en la gestión pública.

3.2.5. Debe existir una revisión periódica y actualización del plan estratégico de la CGR que permita atender los objetivos de garantizar la transparencia, la rendición de cuentas y la contribución a la buena gobernanza.

3.2.6. Refiérase a la NAGPA 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público para abordar los aspectos relacionados con la planificación estratégica.

3.3. Planificación Anual de Auditoría de TI

<u>Requerimiento</u>:

El plan anual de Auditoría de TI debe estar acorde con el plan estratégico de Auditoría de TI.

El plan anual abarca los temas de importancia incluidos en el plan estratégico de Auditoría de TI, según la prioridad definida por medio de la evaluación de riesgos.

<u>Explicación</u>:

3.3.1. La CGR deberá elaborar un plan anual de Auditoría de TI alineado con el plan estratégico de Auditoría de TI. La planificación anual implica la selección del componente de TI o entidad a ser auditada en el período de un año.

3.3.2. Dentro del marco del plan estratégico de Auditoría de TI, se puede emplear un enfoque basado en riesgos para priorizar y seleccionar los temas de auditoría adecuados para la planificación anual. Esto conllevaría mantener un inventario de entidades/sistemas de TI auditables y una serie de criterios para realizar la evaluación de riesgos. También, este inventario puede ser el universo de auditorías identificado durante la planificación estratégica, pero con detalles específicos sobre el tipo y la descripción de los sistemas de TI/entidades que se utilizarían para el análisis de riesgo correspondiente.

3.4. Planificación a Nivel de Equipo de Auditoría de TI

Requerimiento:

La planificación de Auditoría de TI a nivel de equipo debe estar acorde con la evaluación de riesgos de la planificación anual de Auditoría de TI.

El plan a nivel de equipo debe abarcar las áreas importantes de riesgo identificadas en la planificación anual e incluir un programa detallado de auditoría.

Explicación:

3.4.1. Este nivel de planificación implica el desarrollo de un programa de auditoría que incluya los objetivos de Auditoría de TI.

3.4.2. Para el desarrollo del programa de auditoría se requiere tener, previamente, un conocimiento claro de la entidad auditada, especialmente de sus sistemas de información y de las actividades relacionadas con TI.

3.4.3. El grado de conocimiento requerido dependerá de la naturaleza de la entidad y del nivel de detalle requerido por la asignación de auditoría.

Algunos aspectos a considerar son:

- El objetivo o la finalidad de la implementación de un sistema de TI.
- La actividad principal de la entidad.
- Los riesgos financieros e inherentes a los que se enfrenta la entidad y sus sistemas de TI.
- Grado de subcontratación.
- Nivel de automatización de los procesos de la entidad.

El auditor utiliza esta información para identificar posibles problemas, formular los objetivos y el alcance, y en la ejecución del trabajo asignado.

3.4.4. De acuerdo con el enfoque de auditoría basado en riesgos, los riesgos de control están relacionados con los controles generales y controles de aplicación del entorno de TI. Entre más alto es el riesgo de control, mayor será el alcance y detalle de las pruebas sustantivas.

3.4.5. En general, los auditores de TI realizan pruebas de los controles relacionados con TI, mientras que otros auditores prueban los controles financieros, regulatorios y de cumplimiento. El papel del auditor es entender el negocio y los posibles riesgos de TI que enfrenta la entidad auditada y, a su vez, evaluar si los controles utilizados son adecuados para cumplir con el objetivo de control para el que fue diseñado. En el caso de los controles generales de TI, es importante que el auditor entienda las categorías y el alcance de los controles implementados, evalúe la supervisión efectuada por la dirección de la entidad y la concientización del personal sobre este punto, e investigue cuán eficaces son los controles en la prestación de la función prevista. Los controles generales también tienen un rol importante en entidades pequeñas en las que los sistemas de información y procesos de negocio, relevantes para la presentación de informes financieros, son

menos sofisticados.[12] Si los controles generales son débiles, se disminuye considerablemente la confiabilidad de los controles asociados con las aplicaciones individuales de TI.[13]

Es importante que los auditores de TI entiendan la función de la aplicación de TI dentro del flujo del proceso correspondiente. Los auditores de TI deben ser capaces de identificar cada entrada, proceso y salida de la aplicación. El entendimiento de los datos, que intervienen en la entrada, proceso, salida y su seguridad, ayudará a los auditores de TI a evaluar la exactitud, integridad, completitud, confidencialidad, disponibilidad, confiabilidad, pertinencia y cumplimiento de la información generada por el sistema de TI.

En base al conocimiento adquirido del sistema de información y de la entidad auditada, el auditor de TI determina la orientación que le dará a la Auditoría de TI, que, eventualmente, puede incluir gobernanza, controles generales y controles de aplicación o una combinación de éstos.

3.4.6. Selección de muestras apropiadas para la Auditoría de TI.

Muestreo de auditoría[14] es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de los elementos dentro de un grupo o población de interés para la auditoría, a fin de obtener conclusiones sobre toda la población. Esto también aplica para la selección de muestras en una Auditoría de TI. Por otra parte, cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor de TI debe considerar el propósito del procedimiento de auditoría, las características de la población de la que extraerá la muestra y las técnicas y herramientas que utilizará para su extracción y análisis.

El auditor de TI debe emplear un tamaño de muestra apropiado para reducir el riesgo de muestreo a un nivel bajo aceptable. El auditor de TI debe seleccionar los elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo en la población tengan igual oportunidad de ser seleccionada. Auditar en un entorno TI puede facilitar el análisis del 100% de la población. Sin embargo, para la ejecución de cualquier prueba sustantiva o de exámenes detallados, se podría requerir el empleo de muestras. Los auditores de TI pueden utilizar la ISSAI 1530[15] u otros procesos en uso por la CGR para la selección de la muestra.

3.5. Objetivos de Auditoría de TI

<u>Requerimiento</u>:

Los objetivos de Auditoría de TI deben estar en correspondencia con las áreas de riesgos identificadas durante la planificación a nivel de equipo, según el enfoque de auditoría previsto (financiera, cumplimiento o desempeño).

---

[12] ISSAI 1315 - Identificación y evaluación de los riesgos de irregularidades importantes a través de una comprensión de la entidad y su entorno.
[13] Manual de la IDI y del WGITA sobre auditoría de TI para las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Octubre 2013.
[14] ISSAI 1530 - Directriz de Auditoría Financiera, Muestreo de Auditoría.
[15] ISSAI 1530 - Directriz de Auditoría Financiera, Muestreo de Auditoría, Página 15.

Explicación:

3.5.1. Los objetivos de Auditoría de TI consistirán en examinar si los procesos y recursos de TI, en conjunto, cumplen con los objetivos de la entidad para asegurar la eficacia, eficiencia y economía en sus operaciones, cumpliendo con las normas existentes y equilibrando los riesgos al mismo tiempo.

3.5.2. De este modo, las Auditorías de TI podrían estar dirigidas a la totalidad de un sistema de TI o hacia áreas específicas, como la seguridad de sistemas, la adquisición de soluciones de TI, los controles generales, los controles de aplicación, el desarrollo de sistemas, la continuidad del negocio u otras áreas que se mencionan en el Manual WGITA IDI.[16]

3.5.3. La Auditoría de TI se interrelaciona con los dominios de la auditoría financiera, la Auditoría de Cumplimiento o la Auditoría de Desempeño. Las Auditorías de TI pueden apoyar a los tres tipos de auditorías o pueden llevarse a cabo en el contexto de cada una o en una combinación de ellas.[17]

3.5.4. Objetivos con respecto a las auditorías financieras

La definición de Auditoría Financiera[18] describe las cuestiones relativas a la confianza, a la preparación de los estados financieros de conformidad con un marco de información financiera y a la presentación de los estados financieros conforme con los requisitos de importancia relativa. Esto abarca los objetivos generales de garantizar el cumplimiento del sistema financiero con el marco de presentación de informes para la preparación de los estados financieros y la presentación de los resultados sin errores significativos. Es necesario, por lo tanto, que el sistema de TI contemple todos los requisitos para la preparación de los estados financieros; es decir, la captura de la información financiera, la aplicación de los requisitos del marco, el procesamiento de la información y la presentación en el formato requerido. En términos generales, se trata de temas relacionados con la aplicación de controles de entrada, procesamiento y salida, además de los datos principales y la seguridad de la aplicación. Sin embargo, los controles de aplicación son dependientes del apoyo provisto por los controles generales y la gobernanza de TI. Por lo tanto, los auditores financieros deberían obtener certeza de la utilidad y de lo apropiado del sistema de TI y sus controles asociados antes de concluir su auditoría. Esta certeza debería ser obtenida a través de una auditoría del sistema de TI que analice todos los aspectos de la gobernanza de TI, los controles generales y los controles de aplicación.

No necesariamente se requerirá realizar una Auditoría de TI de un mismo sistema durante cada auditoría financiera, si se tiene seguridad de que no han surgido cambios, y que el sistema no haya estado comprometido durante el período transcurrido desde la última Auditoría de TI.

3.5.5. Objetivos con respecto a las Auditorías de Cumplimiento.

La Auditoría de Cumplimiento es la evaluación independiente sobre si una

---

[16] Manual de la IDI y del WGITA sobre auditoría de TI para las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Octubre 2013.
[17] NAGPA 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.
[18] NAGPA 200 - Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.

determinada materia está conforme con las normas y regulaciones aplicables y que son identificadas como criterios. Las Auditorías de Cumplimiento se llevan a cabo mediante la evaluación sobre si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos sus aspectos significativos, con las normas que rigen a la entidad auditada.

La Auditoría de Cumplimiento permite a la CGR evaluar si las actividades de las entidades del sector público cumplen con las normas y regulaciones que las rigen. Esto implica presentar informes sobre el grado en que la entidad auditada cumple con los criterios establecidos. La auditoría de TI facilita que se efectúe esta evaluación para los sistemas automatizados. La Auditoría de Cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios relevantes) o sobre la ética (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos). Refiérase a la NAGPA 400 - Principios de la Auditoría de Cumplimiento para ampliar los temas sobre Auditoría de Cumplimiento en la CGR.

Se requiere que el sistema de TI cumpla con las leyes y reglamentos aplicables, y con las normas y directrices adoptadas por la entidad. Los auditores de TI deben evaluar el cumplimiento por parte del sistema de TI de dichos reglamentos, normas, directrices y diferentes parámetros de desempeño de la entidad para obtener la conclusión de la auditoría.

Esta evaluación se realiza con base a los criterios derivados de las reglas, leyes, normas, criterios de desempeño. La evaluación del cumplimiento en relación a la gobernanza de TI, implica garantizar que las funciones de gobernanza se estén llevando a cabo y se monitoreen periódicamente, que el mecanismo de control interno funcione eficazmente y que todas las políticas de TI se apliquen conforme a lo previsto.

La evaluación del cumplimiento en relación a los controles generales de TI, implica la evaluación de la existencia de controles con los mecanismos adecuados de seguimiento, de mitigación de riesgos y con apego a los estándares y parámetros de desempeño de la entidad.

La evaluación de los controles de aplicación de TI implica la evaluación del mapeo de los procesos y las reglas de la entidad en el sistema de TI, y de los controles de entrada, proceso y salida relacionados con la validación de datos, integridad, exactitud y confiabilidad de los procesos.

La Auditoría de Cumplimiento por parte de un sistema de TI puede, invariablemente, requerir el uso de Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador (TAAC) para llevar a cabo el análisis de los datos e identificar excepciones.

3.5.6. Objetivos con respecto a las Auditorías de Desempeño.

La Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades u entidades gubernamentales están operando de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y si existen oportunidades de mejora.

Los auditores de TI examinarán los sistemas de TI implementados con respecto a los criterios de economía, eficiencia, eficacia y valor para el ciudadano.

El examen de la economía, en relación a la implementación de sistemas de TI, implica minimizar los costos de los recursos a lo largo del ciclo de vida del sistema de TI, desde la adquisición hasta la implementación y el funcionamiento regular. Se deben minimizar los costos asociados en caso de externalización de alguna función de TI. Una de las maneras de minimizar estos costos consiste en el análisis del mercado. Sin embargo, la definición ineficiente de requerimientos de usuario, debido a un conocimiento inadecuado de los requisitos por parte de la entidad, puede obstaculizar tal enfoque y dar lugar a mayores costos. La evaluación de la posibilidad de que los servicios de TI externalizados pudieran haber sido llevados a cabo con los recursos disponibles de la entidad, indicaría un uso ineficiente de los recursos. Por lo tanto, durante la Auditoría de Desempeño de adquisiciones de TI, los auditores podrían poner énfasis en las limitaciones de la entidad o del proceso de adquisición, según sea el caso.

El examen de la eficiencia, en relación a la implementación de los sistemas de TI, implica maximizar el uso de los recursos o reducir al mínimo su uso ineficiente, manteniendo la cantidad (completitud), la calidad (exactitud y confiabilidad) y la oportunidad (disponibilidad) de la información. Los auditores de TI pueden señalar las ineficiencias relacionadas con duplicación o demora indebida de cualquier proceso, controles innecesarios, etc.

El examen de la eficacia, en relación a la implementación de los sistemas de TI, implica determinar si el sistema en cuestión ha cumplido con sus objetivos que, entre otras cosas, implica cumplir con las metas y objetivos generales de la entidad. El hecho de no alcanzar los objetivos de la entidad en la utilización del sistema de TI podría indicar un uso ineficaz del mismo.

La Auditoría de Desempeño también contribuye a la rendición de cuentas y a la transparencia. Para ello, debe centrarse en las áreas en las que pueda aportar un valor agregado para los ciudadanos y que tienen el mayor potencial de mejora. A menudo, la implementación de TI en las entidades gubernamentales es una iniciativa novedosa. Consecuentemente, el enfoque de la Auditoría de Desempeño de TI que promueva la buena gobernanza en la utilización de los recursos de TI debe ser uno de los elementos esenciales del enfoque de Auditoría de TI. Las deficiencias detectadas deben señalarse de manera que conduzcan a mejoras en el sistema en lugar de destruir el proyecto.

Los auditores de TI pueden ser llamados a prestar asistencia en las Auditorías de Desempeño en el uso de TAAC. Las condiciones del apoyo, en tal caso, serán útiles para decidir si la participación constituiría una Auditoría de TI. El uso de TAAC solamente para análisis de datos no constituye una Auditoría de TI dado que no se está evaluando un sistema de TI.

3.6. Alcance de la Auditoría de TI

Requerimiento:

Los auditores de TI deben determinar el alcance de la auditoría durante la fase de planificación, para garantizar el cumplimiento de los objetivos de auditoría.

Explicación:

3.6.1. Una vez definidos los objetivos de Auditoría de TI, los auditores deben determinar el alcance de la auditoría. Por lo general, los dos pasos se realizan simultáneamente. La definición del alcance conlleva determinar la extensión del examen de auditoría en términos de la relevancia de los sistemas de TI y sus funcionalidades, procesos de TI, ubicación de los sistemas de TI, el período de tiempo a cubrir y, además, el enfoque del tipo de auditoría (financiera / de cumplimiento / de desempeño). Básicamente, se definen o establecen los límites de la auditoría.

3.6.2. Los sistemas de TI apoyan las funciones de una entidad y, por lo general, implican procesos de TI específicos como captura de datos, consultas de información y generación de reportes. La mayoría de los sistemas de TI se encuentran en sitios especializados al igual que el equipo de red asociado. La seguridad de la ubicación física y de los equipos puede formar parte del alcance de la Auditoría de TI.

3.6.3. El auditor debe definir el período de tiempo para el análisis de la información (es decir, examinar la información de 1 año, 3 años, o más, etc.) que le permita obtener conclusiones adecuadas. El período de tiempo a cubrir puede ser definido a partir de los requisitos de la auditoría correspondiente.

3.6.4. El alcance también implica atender dominios específicos del sistema de TI que sean importantes para el objetivo de auditoría. Los dominios de TI típicos son: gobernanza de TI, desarrollo y adquisición, operaciones de TI, contratación externa, seguridad de TI, plan de continuidad de negocio, plan de recuperación de desastres y controles de aplicación[19].
Por lo general, estos dominios serían suficientes para cualquier sistema de TI; sin embargo, como el campo de TI está en constante cambio, no se deben excluir las posibilidades de incluir nuevas áreas dentro del alcance de las auditorías de TI, si se consideran pertinentes[20]. Una Auditoría de TI integral requerirá el examen de todos los dominios de TI.

3.6.5. El alcance de la auditoría depende del perfil de riesgo del sistema de TI auditado y de los recursos disponibles. Si los riesgos son mayores, el alcance podría reducirse pero considerando una cobertura mayor.

---

[19] Manual de la IDI y del WGITA sobre auditoría de TI para las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Octubre 2013.

[20] Manual de la IDI y del WGITA sobre auditoría de TI para las Entidades Fiscalizadoras Superiores. Octubre 2013. Capítulo 9.

3.7. Capacidad para Realizar Auditorías de TI

Requerimiento:

La CGR debe contar con la capacidad adecuada para realizar Auditorías de TI.

La CGR debe adquirir la capacidad necesaria, si no está disponible, antes de iniciar una Auditoría de TI.

Explicación:

3.7.1. La Auditoría de TI requiere de capacidades específicas. Algunas de las capacidades que un equipo de Auditoría de TI debe poseer en forma colectiva son:

a. Personal con experiencia y habilidad en TI.
b. Comprensión de las reglas y reglamentos existentes o del entorno en el que el sistema de TI está funcionando.
c. Entendimiento de las directrices de Auditoría de TI de la CGR.
d. Conocimiento de las técnicas de TI para obtener evidencias de auditoría de sistemas automatizados.
e. Comprensión de las herramientas de Auditoría de TI adecuadas para obtener, analizar y presentar los resultados del análisis efectuado.
f. Contar con una adecuada infraestructura de TI para la captura y retención de la evidencia de auditoría.
g. Disponibilidad de herramientas adecuadas para el análisis de los datos obtenidos.

3.8. Asignación de Recursos

Requerimiento:

La CGR debe identificar y asignar los recursos apropiados y competentes para realizar Auditorías de TI

Explicación:

3.8.1. La CGR cuenta con una unidad administrativa encargada de realizar las Auditorías de TI.

3.8.2. El grupo de auditores de TI de la CGR interactúa con otros equipos de trabajo de la Institución que tienen un cúmulo de conocimientos de la entidad, lo que permite obtener una mejor comprensión de las actividades de la entidad, relacionando sus procesos con los sistemas de TI que los soportan a fin de facilitar la Auditoría de TI.

3.9. Contratación de Recursos Externos

Requerimiento:

La CGR puede considerar la contratación de recursos externos para realizar Auditorías de TI, cuando existan recursos limitados que afecten su ejecución

Explicación:

3.9.1. En el caso de que la CGR cuente con recursos limitados, puede optar por utilizar recursos externos para llevar a cabo la Auditoría de TI o externalizar la función de Auditoría de TI. Tales recursos serán principalmente consultores o contratistas externos que sean expertos en técnicas y herramientas de Auditoría de TI, incluyendo bases de datos, programación y otras áreas relevantes para la Auditoría de TI. Los recursos también incluyen cualquier infraestructura de TI necesaria en la CGR para realizar la auditoría. Por lo general, son los mismos que se utilizan para llevar a cabo cualquier otra auditoría; sin embargo, la Auditoría de TI podría requerir un análisis específico, conversión de datos y el uso de herramientas de almacenamiento.

3.9.2. La CGR debe controlar adecuadamente el trabajo de los recursos externos, cuando se ha externalizado la función de Auditoría de TI, a través de un contrato documentado o un acuerdo de nivel de servicio.

El trabajo y los productos finales entregados a la CGR deben seguir los procesos y normas existentes adoptadas por la CGR. Esto significa que la CGR, en cualquier caso, requerirá de personal interno calificado para supervisar el trabajo.

3.10. Relación con la Entidad Auditada

Requerimiento:

La CGR debe relacionarse con la entidad auditada antes de iniciar la auditoría.

Explicación:

3.10.1. Como en toda auditoría, la entidad auditada deberá ser informada del alcance de la auditoría. La CGR debe confeccionar una nota de presentación dirigida a la entidad auditada.

3.10.2. Para la Auditoría de TI, la CGR debe asegurarse de que se cuente con la debida cooperación y el apoyo de la entidad auditada durante la realización de la auditoría, incluyendo el acceso a los registros y a la información, y a las medidas previstas para la obtención de datos electrónicos en el formato necesario para su análisis.

3.11. Evidencia de Auditoría

Requerimiento:

La CGR debe asegurar que la evidencia de auditoría sea suficiente, pertinente y apropiada para sustentar los resultados de la auditoría.

La evidencia debe estar disponible para recrear y revisar el proceso de auditoría después del cierre.

Explicación:

3.11.1. La evidencia de auditoría es la recolección de datos, registros, documentos e información, obtenida por los auditores de TI, que fundamentan las observaciones

y conclusiones de la auditoría.

3.11.2. La evidencia debe ser suficiente, pertinente y apropiada de acuerdo con las normas internas de aseguramiento de la calidad de la CGR.

3.11.3. La evidencia en una Auditoría de TI debe recolectarse adecuadamente, ser almacenada de forma que pueda estar disponible a futuro y estar protegida de posibles alteraciones. Los auditores de TI necesitan asegurarse de que la evidencia tenga sello de tiempo[21] en aquellos casos que lo requieran.

3.11.4. Las auditorías de TI presentan diversas maneras para la identificación, recolección, almacenamiento y retención de evidencia.

Los auditores de TI podrían ejecutar las pruebas de auditoría en todas las transacciones o en una muestra según sea necesario; pero, invariablemente, los datos electrónicos pueden ser examinados en su totalidad.

Sin embargo, la verificación de las excepciones puede llevarse a cabo de forma selectiva, si las hay en gran número. La muestra de auditoría puede elegirse al azar o de manera sistemática. Puede utilizarse el muestreo de unidades monetarias o seleccionar la muestra de acuerdo al juicio profesional del auditor.

3.11.5. Las técnicas y herramientas específicas para recolectar evidencia de Auditoría de TI se presentan en la sección 4.

3.12. Ejecución de la Auditoría – Recolección de Evidencia de Auditoría

Requerimiento:

El auditor de TI debe obtener evidencia suficiente, pertinente y apropiada, y analizarla para asegurar que los objetivos de la auditoría sean abordados adecuadamente.

Explicación:

3.12.1. Evaluación preliminar de los controles de TI.

Los auditores de TI deben llevar a cabo una evaluación preliminar de los controles de TI, según el objeto de la auditoría, para obtener certeza de que los controles de TI existentes (controles generales y controles de aplicación) son confiables y funcionan bajo un marco adecuado de gobernanza de TI. Dependiendo del objeto de auditoría, la evaluación de los controles a este nivel incluirá:

a) Que se encuentren establecidos mecanismos adecuados de gobernanza de TI y que estén funcionando;

b) Que los objetivos de TI estén alineados con los objetivos de la entidad;

c) Que estén establecidos los mecanismos adecuados para:
   i. La gestión efectiva y eficiente de proyectos de TI.
   ii. La adquisición y desarrollo de soluciones de TI (por ejemplo: aplicaciones, hardware, software, personal, red, soluciones de

[21] Un sello de tiempo es un dato que se añade a la información (electrónica, papel, vídeo, etc.) para etiquetar el momento en que se generó, recopiló o editó la información. El sello de tiempo puede ser tan detallado como sea necesario para la información.

servicios, etc.).

iii. Garantizar el funcionamiento adecuado de los sistemas de TI.
iv. Garantizar la seguridad de la información.
v. Garantizar la continuidad del negocio y recuperación ante desastres.
vi. Garantizar la gestión del cambio.
vii. Garantizar la entrega del servicio.
viii. El cumplimiento de normas, reglamentos y procedimientos a través de actividades de monitoreo y control.

La mayoría de los puntos anteriores comprenden controles generales de TI que se relacionan con la infraestructura global de TI de la entidad; incluyendo las políticas, procedimientos y prácticas de trabajo relacionadas con TI, así como los controles de las operaciones del centro de datos (políticas y normas de TI), adquisición y mantenimiento de software, seguridad de acceso (físico y lógico), separación de funciones, continuidad de negocio y recuperación ante desastres, desarrollo y mantenimiento de sistemas.

Para complementar la evaluación de los controles generales de TI, es necesario conocer los procesos de la entidad y su mapeo en el sistema de TI respectivo y los controles de aplicación.

Las excepciones identificadas, después de la evaluación preliminar, permitirán determinar el alcance y otros aspectos de las pruebas sustantivas.

3.12.2. Pruebas sustantivas.

Las pruebas sustantivas incluyen pruebas detalladas de los controles de TI empleando diversas técnicas y herramientas para la investigación, extracción y análisis de datos. Las pruebas sustantivas están diseñadas para corroborar las afirmaciones de acuerdo con los objetivos de la auditoría. Las pruebas se diseñan utilizando una o más de las técnicas descritas en la sección 4[22].

3.13. Supervisión y Revisión

<u>Requerimiento</u>:

La CGR debe garantizar la supervisión y revisión periódica de las auditorías de TI.

<u>Explicación</u>:

3.13.1. El trabajo del equipo de Auditoría de TI debe ser supervisado adecuadamente durante la auditoría, y la documentación del trabajo debe ser revisada por el jefe de equipo (Elemento 5 – Trabajos de desempeño – NAGPA 140[23]). El supervisor del equipo de auditoría debe tener la competencia necesaria para proporcionar orientación y asumir el rol de guía durante la auditoría.

---

[22] Estas técnicas pueden ser utilizadas en las pruebas de cumplimiento y sustantivas. El auditor de TI puede elegir una o más técnicas, mientras realiza cualquiera de ellas.

[23] NAGPA 140 - Control de Calidad para la CGR-Panamá.

3.14. Casos de Fraude, Corrupción y otras Irregularidades

Requerimiento:

La CGR y los auditores de TI deben identificar y evaluar los riesgos y fraudes relacionados con los objetivos de la Auditoría de TI.

La CGR tomará las acciones pertinentes, según lo establecido por el marco legal aplicable, para tratar los casos de fraude, corrupción y otras irregularidades.

Explicación:

3.14.1. En la realización de la Auditoría de TI, los auditores pueden encontrarse ante casos de fraude, corrupción e irregularidades. El responsable de la Auditoría de TI debe documentar y comunicar cualquier irregularidad a su superior inmediato de manera oportuna, de forma tal que la CGR tome las acciones que le competen según la normativa aplicable.

3.14.2. Los auditores de TI deben mantener una actitud de escepticismo profesional durante el proceso de auditoría.

3.15. Limitaciones

Requerimiento:

La CGR debe identificar y comunicar a los niveles adecuados las limitaciones en todas las fases de la auditoría

Explicación:

3.15.1. Las limitaciones en la Auditoría de TI deben ser documentadas y comunicadas a los niveles apropiados durante la auditoría.

3.15.2. Las limitaciones de la auditoría deben indicarse en el informe.

Entre las limitaciones que pueden encontrarse están las restricciones al acceso de los datos e información y la falta de documentación adecuada del proceso de TI. Esto conlleva a que los auditores de TI elaboren sus propios métodos de investigación y análisis.

3.16. Seguimiento

Requerimiento:

La CGR debe dar seguimiento a los resultados señalados en el informe de Auditoría de TI

Explicación:

3.16.1. La CGR desempeña un papel en el seguimiento de las acciones tomadas por la entidad auditada, en respuesta a los resultados planteados en el informe de Auditoría de TI.

El seguimiento es una fase de la auditoría enfocada en determinar si la entidad

auditada ha abordado oportuna y adecuadamente los resultados y observaciones de la auditoría, considerando las repercusiones de mayor alcance. Por ejemplo, si un sistema de TI es utilizado por muchas entidades, puede ser que una acción insatisfactoria por parte de la entidad auditada requiera de un nuevo informe de la CGR.

4. TÉCNICAS Y HERRAMIENTAS DE AUDITORÍA DE TI

4.1. Técnicas de Auditoría de TI

Requerimiento:

La CGR debe implementar técnicas apropiadas de Auditoría de TI de acuerdo a la naturaleza del trabajo y a los objetivos de auditoría.

Explicación:

4.1.1. Identificación de técnicas específicas para la Auditoría de TI.

4.1.1.1. Las técnicas de Auditoría de TI están relacionadas con el uso de métodos y procedimientos para analizar el ambiente de control de un sistema de TI, recolectar evidencia y efectuar el análisis necesario para obtener garantías razonables de la suficiencia de los controles.

4.1.2. Técnicas en la planificación de la Auditoría de TI.

4.1.2.1. Al planificar la auditoría a un sistema de TI, el auditor debe comprender, primeramente, cómo la aplicación soporta el proceso de la entidad auditada. Para ello, debe obtener información básica sobre la manera en que la funcionalidad de la entidad fluye a través del sistema. Las técnicas de auditoría tradicionales, como el estudio de documentos, las entrevistas con el personal clave de los procesos y de la organización de TI y la observación de los procedimientos, son útiles para obtener una buena comprensión de cómo el sistema soporta la actividad de la entidad. El estudio de las políticas y procedimientos de TI, los manuales de usuario, la documentación sobre contratos de externalización de TI, los documentos de diseño funcionales, los manuales técnicos de referencia suministrados por proveedores y la lista de reportes (estándares y personalizados) ayudan a comprender el entorno en que opera el sistema y a identificar los riesgos de negocio por fallas de control.

4.1.2.2. Durante la planificación anual y de equipo, se abordan las evaluaciones de riesgo de los sistemas de TI que se encuentran en desarrollo o en producción. Tales evaluaciones pueden llevarse a cabo mediante la aplicación de las técnicas arriba mencionadas.

4.1.3. Técnicas en la ejecución de la auditoría.

4.1.3.1. La elección de la técnica adecuada es crítica para la ejecución de pruebas sustantivas y de cumplimiento.

Las pruebas sustantivas se diseñan para corroborar las afirmaciones según los objetivos de auditoría. Deben diseñarse empleando una o varias técnicas,[24] tales como entrevistas, cuestionarios, observaciones, inspecciones guiadas (walk-through), diagramas de flujo, análisis de datos, verificaciones, confirmaciones de terceros, etc.

4.1.3.2. Las técnicas para la evaluación de la suficiencia de los controles generales de TI, que abarcan los dominios de gobernanza de TI, adquisición y desarrollo de sistemas, operaciones de TI, seguridad de la información y continuidad del negocio, son similares a las usadas en otros tipos de auditoría.

4.1.3.3. Las técnicas específicas para la Auditoría de TI son utilizadas, principalmente, en la evaluación de los controles de aplicación.

Para las pruebas de los controles de aplicación, el auditor requiere:

a. Identificar los componentes principales de la aplicación y el flujo de información a través del sistema, y obtener una comprensión detallada de la aplicación mediante la revisión de la documentación disponible y entrevistas con el personal pertinente.

b. Entender los riesgos de control de la aplicación y su impacto mediante la revisión de la criticidad de los procesos de negocio asociados.

c. Desarrollar una estrategia de pruebas para identificar las fortalezas y debilidades de control, y la evaluación del impacto de estas últimas.

4.1.3.4. Para una mejor comprensión del sistema objeto de la auditoría, incluyendo los puntos claves de control y de la estrategia de prueba a utilizar, resulta útil examinar la documentación relacionada con las especificaciones del diseño funcional, con la administración del cambio desde su puesta en producción o desde la última auditoría, con los manuales de usuario, manuales de referencia técnicos suministrados por el proveedor, etc.

4.1.3.5. La estrategia de prueba también depende de factores tales como los activos en riesgo, tiempo de uso de la aplicación como apoyo a la gestión de la entidad, la calidad de los controles internos, la criticidad de las operaciones, los cambios importantes en los procesos de negocio que resulten en cambios en la aplicación y los resultados de auditorías anteriores.

4.1.3.6. En la evaluación de la segregación de funciones y de los niveles de autorización, es importante revisar las descripciones de cargos/funciones y relacionarlas con los privilegios asignados en el

[24] Estas técnicas se pueden utilizar en las pruebas preliminares y sustantivas. La aplicación de muchas de estas técnicas se muestran en el Manual WGITA IDI sobre Auditorías de TI para Entidades Fiscalizadoras Superiores.

sistema, revisar los procedimientos de autorización y confirmar el registro de las acciones (bitácoras o logs) de las cuentas de usuario con privilegios de administrador. Este registro de acciones debe analizarse para evidenciar el control de la administración.

4.1.3.7. Las entidades auditadas tendrán una combinación de hardware, sistemas operativos, sistemas de manejo de bases de datos, aplicaciones de software, software de red, etc. Los auditores de TI deben poder obtener información de estas fuentes para efectuar el análisis de la aplicación de TI.

Para efectos de la extracción de datos, es importante obtener una comprensión del sistema de TI y de su base de datos, de los procesos de la entidad involucrados, su criticidad para la organización, etc.

Las pruebas sustantivas sobre la suficiencia de los controles de aplicación conllevan:

a. Extraer datos relevantes de la entidad.
b. Transformar y cargar los datos en una herramienta.
c. Realizar análisis de datos.
d. Validar los resultados de las pruebas.
e. Obtener conclusiones de auditoría.

Los auditores de TI pueden ejecutar estos procedimientos mediante las técnicas descritas en el Anexo.

4.1.4. Elección de un sistema adecuado para preservar la información.

4.1.4.1. Los auditores de TI deben resguardar los resultados y la evidencia de la auditoría, de forma tal que se mantengan los requisitos de confiabilidad, integridad, suficiencia y exactitud. También es importante preservar el proceso de auditoría para permitir la verificación posterior de los procedimientos. Esto implica mantener técnicas adecuadas de documentación.

4.1.4.2. Al requerir volcado de datos[25], y en la medida de lo posible, se puede emplear una carta de acompañamiento. De no ser posible, se debe generar una documentación interna en la que se anote la información importante, como la fecha de entrega de los datos, el archivo del cual se creó el volcado de datos y si los datos fueron provistos desde el entorno de producción o de algún otro entorno, etc. La evidencia electrónica generada y utilizada, para la presentación del informe de auditoría, debe estar relacionada con tales documentos.

4.1.4.3. Los auditores de TI deben determinar la conveniencia del uso de una o varias de las técnicas señaladas. La utilización de estas técnicas no debe afectar la integridad del sistema de aplicación ni de los datos.

4.2. Herramientas de Auditoría de TI

[25] El volcado de datos se define como una gran cantidad de datos transferidos desde un sistema o ubicación a otra.

Requerimiento:

La CGR debe utilizar herramientas de Auditoría de TI acordes con la evaluación del riesgo, en conjunto con la capacidad y los recursos disponibles.

Explicación:

4.2.1. La Auditoría de TI requiere del conocimiento de técnicas y de habilidades en el uso de herramientas de Auditoría de TI, dado que, por su naturaleza, estas auditorías emplean información almacenada y procesada en forma electrónica, incluyendo pistas de auditoría.

4.2.2. Las técnicas de auditoría asistidas por computador (TAAC) son herramientas de TI que apoyan al auditor en la ejecución de diversas pruebas y análisis para la evaluación de los sistemas y datos de la entidad auditada. Las TAAC son muy útiles, especialmente cuando se cuenta con grandes volúmenes de información en formato electrónico. Son útiles para la ejecución de pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas en la auditoría financiera, la Auditoría de Cumplimiento y la Auditoría de Desempeño. El grado de uso de las TAAC en la auditoría se determina por varios factores durante las fases de planificación y ejecución.

4.2.3. Utilidad de las TAAC.

Las TAAC son muy útiles para llevar a cabo actividades de Auditoría de TI tales como: análisis de logs o bitácoras, registros de excepciones, totalizar, comparación de archivos, estratificaciones, muestreos, verificación de duplicados, detección de faltantes o brechas, análisis de antigüedad, cálculos de campos virtuales, etc. (ver Anexo).

El uso de las TAAC presenta una serie de ventajas en comparación con el examen manual:

a. Las pruebas sustantivas y el análisis de grandes volúmenes de datos se pueden realizar en un período corto de tiempo y con menos esfuerzo.
b. Las pruebas se pueden repetir con diferentes archivos o datos con relativa facilidad.
c. Se pueden realizar pruebas flexibles y complejas mediante el cambio de parámetros.
d. Se genera documentación automatizada de las pruebas y resultados de auditoría.
e. Uso más eficiente de los recursos de auditoría.

4.2.4. Elección de TAAC en una Auditoría de TI.

El uso de TAAC conlleva costos relacionados con licencias de software, compatibilidad de hardware y el empleo de personal calificado.

Algunos factores importantes que se deben considerar para determinar el uso de las TAAC en la Auditoría de TI son:

a. ¿Proporciona valor agregado a la auditoría?
b. ¿Las pruebas se repetirían en otras auditorías de la entidad auditada u otras entidades con operaciones similares?

c. ¿Las transacciones se procesan en línea y/o en tiempo real?

d. ¿El uso de otras técnicas de auditoría implicaría mayores costos y tiempos?

4.2.5. Algunos ejemplos de TAAC.

- Software generalizado de auditoría. Un software generalizado de auditoría es un programa de computador desarrollado para satisfacer las necesidades específicas de los auditores. Incluye funciones como la extracción de datos, resumen, antigüedad, estratificación, búsqueda de duplicados, etc.
- El lenguaje de consulta estructurado (SQL). Es un lenguaje no procedimental que se utiliza para definir y manejar datos de bases de datos relacionales (RDBMS).
- Hojas de cálculo. Se pueden utilizar para ejecutar consultas sencillas como extraer datos que cumplan con determinados criterios, clasificar, totalizar, etc.
- Herramientas de minería de datos. Permiten descubrir patrones en grandes conjuntos de datos, a extraer información y a transformarlos en una estructura comprensible para su uso posterior.
- Software especializado de auditoría. Se desarrollan para el sector industrial con el objetivo de proporcionar funcionalidades para atender las tareas de auditoría asociadas con industrias específicas. Es posible encontrarlas en industrias con procesos de negocios establecidos y bien documentados, tales como en el sector bancario, manufacturero, de petróleo y gas, de transporte marítimo, etc.
- Software utilitario. Ejecuta funciones diseñadas para ayudar a analizar, configurar, optimizar o mantener la infraestructura de TI. Algunos ejemplos son: utilitarios para control de revisiones, depuradores, analizadores de espacio en disco, administradores de archivos, utilitarios de red y de perfil de sistemas.
- Módulos de auditoría Algunos sistemas han incorporado módulos de auditoría (software especializado de auditoría) que generan informes estandarizados y personalizados. Se presentan como funcionalidades integradas en las aplicaciones de planificación de recursos empresariales (ERP por sus siglas en inglés). Además, existen soluciones comerciales que brindan acceso de sólo lectura a datos del ERP a través de interfaces.

4.2.6. El auditor de TI debe planificar en detalle el uso de las TAAC en la auditoría. Es importante entender y obtener información sobre las relaciones de tablas/archivos, diccionario de datos, totales de control, documentación del sistema y otros antes de utilizar herramientas TAAC.

5. PRESENTACIÓN DE INFORMES

5.1. Presentación de informes

<u>Requerimiento</u>:

El informe de Auditoría de TI debe plasmar los hallazgos de la auditoría, en función de la materialidad de tales hallazgos en relación con los objetivos de la auditoría.

El informe debe ser comprensible, equilibrado, convincente, oportuno y fácil de leer.

<u>Explicación</u>:

5.1.1. Requerimientos para la presentación de informes de Auditoría de TI.

5.1.1.1. Dado que la Auditoría de TI puede formar parte de una auditoría financiera, de desempeño, de cumplimiento o de una combinación de éstas, los requisitos para la presentación de informes provendrán, del mismo modo, de las NAGPA 100, NAGPA 200, NAGPA 300 y NAGPA 400[26]; y, dependiendo de la naturaleza de la auditoría que se lleva a cabo, de las NAGPA 1700, NAGPA 1705 y NAGPA 1706[27] en el caso de la auditoría financiera y de las NAGPA 3000 y NAGPA 4000[28] sobre Auditoría de Desempeño y Auditoría de Cumplimiento.

5.1.1.2. Al confeccionar el informe de Auditoría de TI se debe tener presente: limitar el uso de lenguaje técnico y la sensibilidad de la información que se pueda mostrar o referenciar (por ejemplo, contraseñas, nombres de usuarios e información clasificada).

5.1.2. Contenido del informe de Auditoría de TI.

5.1.2.1. El contenido general de un informe de Auditoría de TI incluye:

a. Objetivos de la auditoría
b. Alcance de la auditoría
c. Fechas aplicables a la cobertura de la auditoría
d. Criterios de la auditoría
e. Metodología de la auditoría
f. Resumen
g. Hallazgos de la auditoría
h. Conclusiones de la auditoría
i. Recomendaciones de la auditoría
j. Cualesquiera restricciones, reservas, limitaciones o preocupaciones que el auditor pueda tener en relación con la auditoría realizada.

5.1.2.2. A pesar de la naturaleza técnica de una Auditoría de TI, los auditores deben asegurarse que el informe sea totalmente comprensible por la

---

[26] NAGPA 100 - Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público.
NAGPA 200 - Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera.
NAGPA 300 - Principios de la Auditoría de Desempeño.
NAGPA 400 - Principios de Auditoría de Cumplimiento.

[27] NAGPA 1700 - Formación de una Opinión y Elaboración del Informe sobre los Estados Financieros.
NAGPA 1705 - Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente.
NAGPA 1706 - Párrafos de Énfasis y Párrafos sobre Otros Asuntos en el Informe del Auditor Independiente.

[28] NAGPA 3000 - Norma para la Auditoría de Desempeño.
NAGPA 4000 - Norma para las Auditorías de Cumplimiento.

entidad auditada, las partes interesadas y la ciudadanía en general.

5.1.2.3. Las condiciones reportables deben ser comunicadas oportuna y formalmente a las autoridades de la entidad o quien sea designado, de forma tal que el informe de Auditoría de TI incluya su respuesta a los hallazgos y recomendaciones.

5.1.2.4. El informe de Auditoría de TI debe mencionar si la entidad auditada decide aceptar el riesgo de no corregir una condición informada a las autoridades responsables, de acuerdo con su marco de actuación.

5.1.2.5. El informe de auditoría debe indicar las opiniones de las partes, en caso que los auditores de TI y la entidad auditada no estén de acuerdo sobre una recomendación de auditoría o comentario en particular.

5.1.2.6. Los auditores de TI deben considerar el posible impacto negativo del informe una vez se publique. Por ejemplo, si los auditores encuentran problemas de seguridad en el sistema de TI y se informa antes de que sea solucionado; entonces, se está exponiendo la vulnerabilidad del sistema al público antes de que sea corregida. En tal escenario, se pueden considerar opciones tales como la presentación del informe después de que el problema sea solucionado, o no informar de la vulnerabilidad en detalle para evitar el efecto adverso del informe.

5.1.2.7. El seguimiento de la auditoría es la culminación de todo el proceso de Auditoría de TI. Se realiza para asegurar que las deficiencias identificadas en el curso de la Auditoría de TI se hayan atendido de manera satisfactoria por la entidad. Por lo general, es el resultado de una evaluación de riesgos continua llevada a cabo por la CGR. En el seguimiento de una auditoría, cuyo informe ha sido presentado a los entes correspondientes, el auditor de TI corrobora que se hayan aplicado las recomendaciones después de un período de tiempo razonable.

ANEXO - TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE DATOS

1. Extracción de datos

Conozca la estructura de los datos mediante la obtención y estudio de la documentación de definición de datos del sistema proporcionada por la entidad auditada.

Si la entidad auditada concede acceso de sólo lectura al sistema, el auditor de TI, con las destrezas pertinentes, podrá extraer los datos almacenados en las tablas de interés para la auditoría mediante consultas a la base de datos. De lo contrario, se puede solicitar a la entidad que proporcione una copia de los datos de origen. Los datos pueden proporcionarse en forma de un volcado de datos (*data dump*) que contenga un registro de la estructura de la tabla y/o los datos correspondientes, usualmente con sentencias de lenguaje SQL. Es posible que los auditores de TI requieran emplear un ambiente similar al del sistema de TI de la entidad auditada para importar/analizar los datos de la copia proporcionada en formato de volcado de datos.

Cuando existan limitantes para emplear ambientes similares para la recreación de volcados de datos, la entidad puede proporcionar archivos planos de datos para el análisis de los auditores de TI, siempre y cuando éstos validen el proceso de extracción.

En muchos casos, la correcta extracción de datos constituye el aspecto más importante para las pruebas de los controles de aplicación ya que es la base para los procesos posteriores.

Es posible que los auditores de TI requieran convertir archivos de un formato a otro para un mejor análisis.

2. Conversión y carga de datos

Importe los datos mediante software de auditoría o herramientas de extracción, conversión y carga desde diversas plataformas de base de datos.

La mayoría de las herramientas de análisis de datos permiten la importación de datos de una variedad de bases de datos al formato propio de la herramienta. Por lo general, utilizan un asistente para la importación de datos.

Es importante que el auditor realice previamente algunos formateos de los datos de origen para facilitar el análisis. Así mismo, puede utilizar un software generalizado de auditoría o un software especializado de auditoría para evaluar el funcionamiento de los sistemas de TI. El uso de cualquiera de estas aplicaciones dependerá de los objetivos y del alcance de las auditorías de TI.

3. Ejecución del análisis de datos

Los principales pasos para analizar los datos de la entidad, para obtener certeza de la calidad de los controles de aplicación, son comunes a cualquier forma de análisis de datos.

Principalmente se debe considerar:

- Identificar el objetivo del análisis o proyecto de análisis.
- Comprender la muestra bajo estudio.
- Entender los mecanismos que se emplearán para la recolección de datos.
- Conocer el diseño y los formatos de datos.[29]
- Establecer un identificador único en caso de combinar o unir estructuras.
- Diseñar:
  - El enunciado o lista de preguntas de la investigación/objetivos.
  - Los métodos empleados para responder las preguntas de investigación:
    - Los criterios para la evaluación
    - La evidencia
    - El análisis
    - La conclusión
    - Identificar la posible reestructuración de archivos (adición de nuevas variables, creación de sintaxis)

[29] Este sería uno de los pasos más importantes antes de ejecutar el análisis de datos. El diseño significa la comprensión de las diferentes bases de datos, tablas incorporadas, codificación asociada y las relaciones entre tablas y bases de datos.

- Identificar valores atípicos

La mayoría de los análisis se pueden ejecutar directamente en un archivo de trabajo. Algunos análisis pueden requerir conversiones de datos originales para poder utilizar las herramientas seleccionadas por el auditor.

4. Comprensión de la representación y tipos de datos

Por lo general, el análisis de datos se realiza empleando una copia de los datos entregados por la entidad auditada, de modo que se conserve el original para realizar las comprobaciones posteriores que se requieran.

Se puede utilizar un software generalizado de auditoría o un software especializado de auditoría para llevar a cabo el análisis de la información. Estas herramientas ofrecen la facilidad de importar y analizar los datos. También se puede utilizar de Lenguaje de Consulta Estructurado (SQL).

Para sistemas complejos, como los sistemas ERP, la información está disponible a través de reportes específicos. Para realizar un análisis apropiado, los auditores de TI deben entender esos reportes y obtener otros de importancia.

Los auditores de TI deben prestar atención a los aspectos de confiabilidad, pertinencia, razonabilidad y suficiencia de los datos obtenidos. En la medida de lo posible, deben tener sello de tiempo y estar debidamente aprobados por la entidad auditada.

Aparte, los campos de datos pueden requerir codificación especial para la representación de diferentes tipos de datos:

- Numérica
- Cadena de caracteres
- Fecha y hora
- Monetaria

Técnicas de análisis de datos para examinar integridad de las aplicaciones

La selección de las técnicas de análisis de datos depende de los objetivos de la auditoría. Estas técnicas son:

a) Uso de datos de prueba

El análisis con datos de prueba se utiliza en los casos en los que se requiere probar la calidad del sistema. Se parte de la premisa de que es posible examinar la confiabilidad general de un sistema a partir de la confiabilidad del resultado de un conjunto de pruebas específicas. Su aplicación requiere del diseño y creación de datos de prueba que serán utilizados en el sistema. A menudo, esta técnica se utiliza en la fase de prueba de la aplicación por el desarrollador de aplicaciones de TI antes de su pase al entorno de producción. El auditor puede revisar los procedimientos realizados en la fase de pruebas cuando audite un sistema de TI recién implementado o los procesos de gestión del cambio.

b) Comparación de código

Los desarrolladores de aplicaciones utilizan técnicas de comparación de código para comparar el código fuente de un programa con los estándares de programación

correspondientes con la finalidad de descubrir errores, fallas o brechas de seguridad y faltas a los estándares de programación. Estas herramientas están orientadas a los desarrolladores y, por lo general, no son utilizadas por los auditores de TI. Sin embargo, pueden recurrir a esta técnica, si poseen las habilidades adecuadas, para examinar temas relacionados con la administración de cambios o la puesta en producción de aplicaciones. En un escenario de comparación de código, el papel del auditor de TI se enfocaría en determinar o verificar la ejecución de las pruebas de seguridad del código, la documentación, el reporte de resultados y la adecuada corrección de las vulnerabilidades o problemas detectados.

c) Prueba de la integridad de datos

Consiste en una serie de pruebas sustantivas cuya finalidad es examinar la completitud, consistencia y autorización de los datos disponibles en el sistema.

Estas pruebas identifican la fortaleza o debilidad de los controles de entrada o de procesamiento. Ayudan a identificar la robustez de la integridad mediante la revisión de las rutinas de validación programadas en la aplicación y de las características de los datos especificados durante el diseño de las tablas de datos.

A su vez, estas pruebas implican ciertas técnicas de análisis de datos que el auditor de TI puede utilizar mediante herramientas de análisis o de software generalizado de auditoría.

1. Muestreo

Las técnicas de muestreo son útiles para obtener conclusiones adecuadas en base al examen de un conjunto limitado de datos desde el punto de vista estadístico.

Hay dos métodos principales de muestreo utilizados por los auditores de TI: muestreo por atributos y el muestreo por variables.

El muestreo por atributos se utiliza, generalmente, para pruebas de cumplimiento; y consiste en examinar la presencia o ausencia de un atributo específico con el objetivo de estimar la frecuencia en que se presenta en la población.

El muestreo por variables se aplica, generalmente, para pruebas sustantivas; y consiste en examinar las características que varían de la población, proporcionando conclusiones relacionadas con las desviaciones según el parámetro especificado.

Para las pruebas de validación de datos y de otros controles de entrada, puede ser de utilidad la extracción de una muestra aleatoria de registros si el sistema maneja grandes volúmenes de información.

La mayoría de las aplicaciones de análisis de datos, incluyendo hojas de cálculo y software generalizado de auditoría, proveen funciones que permiten seleccionar un elemento particular (campos/ columnas/ tupla) y los datos asociados, y crear aleatoriamente subconjuntos de estos datos mediante el uso de algoritmos o fórmulas.

2. Resumen y estratificación

Por medio de estas técnicas se pueden identificar perfiles, tendencias, irregularidades o valores atípicos de datos antes de realizar cualquier prueba de los controles.

Mediante el resumen de datos se totalizan las transacciones en base a los atributos especificados, permitiendo obtener una comprensión global de las transacciones. Por ejemplo, al totalizar las cuentas por cobrar por tipo de cliente se proporciona información útil sobre los clientes con mayor morosidad. La tabla dinámica es una función muy útil de las hojas de cálculo y del software generalizado de auditoría para resumir información.

Por otra parte, la estratificación muestra la distribución de los datos en rangos de intervalos definidos. Brinda información útil sobre la naturaleza de los datos y puede facilitar la identificación de las áreas en las que se deberían realizar las pruebas.

3. Consultas condicionales de datos

La consulta de datos mediante la definición de criterios de selección es útil para verificar la calidad de los controles de aplicación, e involucra pruebas de completitud, de integridad y de cumplimiento con las reglas de la entidad.

a. Prueba de los controles de entrada de datos: De manera general, una prueba de los controles de entrada puede consistir en extraer una muestra de registros del archivo o tabla maestra y comprobar si los atributos relacionados (por ejemplo: identificadores únicos como cédulas o seguro social o número de empleado) tienen espacios en blanco, valores sin sentido, duplicados, etc. Al obtener evidencias de la ocurrencia de estas condiciones, implicaría deficiencias en el diseño de la tabla y/o en los programas validadores de entrada o captura de datos.

b. Prueba de los controles del procesamiento de datos: Dentro de este tipo de pruebas, se encuentran las pruebas sustantivas a realizar con el objetivo de identificar si las reglas del negocio de la entidad han sido aplicadas correctamente en el sistema de TI. En este caso, en base a una muestra se podrían extraer los registros que cumplan con la condición que simula la regla de negocio. Los resultados que se obtengan de esta extracción que no estén conformes con la regla, pueden indicar un inadecuado control de proceso o la falta de inclusión de la regla de negocio en el sistema.

Los auditores de TI necesitan tener un conocimiento detallado de las reglas de negocio de la entidad para diseñar los criterios de selección para las consultas condicionales, a fin de verificar si las reglas de negocio están correctamente implementadas en la aplicación.

4. Identificación de duplicados

Una prueba básica de integridad de datos consiste en examinar la posible existencia de duplicados en aquellas instancias en que no debieran existir, según las reglas de negocio de la entidad.

De encontrarse evidencias de duplicados, sería una señal de validaciones incorrectas en la entrada de datos y que pueden originar riesgos operativos o financieros para la entidad auditada. Las herramientas de análisis proporcionan una función para detectar claves duplicadas.

Los auditores de TI deben evaluar la necesidad de realizar estas pruebas dependiendo de los controles de aplicación que se están probando dentro de un proceso. Por ejemplo, en la revisión de los controles financieros de las aplicaciones dentro del

proceso de cuentas por pagar, se tiene que es poco probable que el número de la orden de compra generado por el sistema esté duplicado. Sin embargo, para la revisión de los controles de entrada o captura de las facturas en la aplicación, que es una entrada no generada por el sistema, se puede utilizar este examen para detectar registros de facturas duplicadas.

5. **Análisis de brechas o faltantes**

   Tiene como objetivo revisar la integridad mediante la detección de brechas en un campo de datos numérico que se espera tenga una numeración secuencial.

   En las hojas de cálculo esta funcionalidad se obtiene a través del ordenamiento de los valores del campo de datos de interés, añadiendo un campo calculado según la lógica secuencial aplicada y luego, filtrando por las filas en las que se muestren las excepciones. El software generalizado de auditoría utiliza una función de detección de brechas en la que se debe especificar el campo de interés.

6. **Trabajo con múltiples archivos**

   Al trabajar con varios conjuntos de datos importados, resulta útil incorporar campos de varias tablas en una sola tabla de datos, de forma que sea posible trabajar con un único archivo mediante el uso de un campo en común.

   El software generalizado de auditoría permite la unión de varios archivos mediante las funciones de esa naturaleza. El uso de estas funciones o de las consultas condicionales en las tablas resultantes de una unión de archivos, facilita evaluar la integridad referencial entre las tablas de datos o incluso entre distintas aplicaciones.

   Por ejemplo, si una entidad permite el registro de sus proveedores potenciales a través de un portal web y utiliza una aplicación de compras aparte para el registro de las órdenes de compra, las reglas de negocio de la entidad deben requerir que la base de datos de proveedores esté relacionada a la base de datos de compras. La unión de las tablas de datos de proveedores y órdenes de compra, por medio del campo de identificación del proveedor, facilitaría determinar si la interfaz entre las dos aplicaciones de la entidad es adecuada.

Los auditores de TI pueden requerir aplicar una combinación de las técnicas mencionadas para obtener una certeza razonable sobre los controles de aplicación.

ACRÓNIMOS

CGR	Contraloría General de la República de Panamá.
DIRPA	Directrices de Auditoría de Panamá.
EFS	Entidad Fiscalizadora Superior.
ERP	Sistema de Planificación de Recursos Empresariales (por *Enterprise Resource Planning*).
IDI	Iniciativa de Desarrollo de la INTOSAI (por *INTOSAI Development Initiative*).
INCOSAI	Congreso Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (por *International Congress of the International Organization of the Supreme Audit Institutions*).
INTOSAI	Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (por *International Organisation of Supreme Audit Institutions*).
ISSAI	Estándares Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (por *International Standards of Supreme Audit Institutions*).
NAGPA	Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá.
TAAC	Técnicas de auditoría asistidas por computador.
TI	Tecnologías de la Información.
WGITA	Grupo de Trabajo sobre Auditoría de TI (por *Working Group on IT Audit*).

GUID 9030

PAUTAS BÁSICAS Y BUENAS PRÁCTICAS DE LA INTOSAI RELACIONADAS CON LA INDEPENDENCIA DE LAS EFS

GUID 9030- Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS

Según los términos de la Declaración de México sobre Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), éstas deben salvaguardar el valor de su actividad mediante la adopción de las medidas preventivas que correspondan y la eliminación de aquellos obstáculos, tanto reales como aparentes, que puedan afectar su independencia.

Estas pautas básicas deben servir como referencia de buenas prácticas para compartir medios para incrementar y mejorar la independencia de las EFS. Pretenden ser una herramienta dinámica que sea mantenida y actualizada. Hemos enunciado los principios, tal como figuran en la Declaración de México sobre Independencia, y hemos agregado ejemplos de buenas prácticas para ayudar a las EFS a lograr independencia. A medida que se identifiquen más buenas prácticas, se las irá agregando a estas pautas básicas.

Principio Nº 1

La existencia de un marco constitucional, reglamentario o legal apropiado y eficaz, así como de disposiciones para la aplicación de facto de dicho marco.

Pautas básicas

Se requiere legislación que establezca, de manera detallada, el alcance de la independencia de la EFS.

Buenas prácticas

La función y las obligaciones de la EFS no están establecidas en la legislación. Cuando la Autoridad Superior de la EFS tiene rango de ministro, la EFS adopta un comportamiento organizacional específico con el fin de lograr mayor independencia respecto al Poder Ejecutivo. La EFS se distancia del Poder Ejecutivo, no participando en todas las reuniones o acontecimientos del Gabinete, asistiendo solamente cuando lo necesita para realizar su trabajo de auditoría.

Principio Nº 2

La independencia de la Autoridad Superior de la EFS, y de los "miembros" (para el caso de instituciones colegiadas), incluyendo la seguridad en el cargo y la inmunidad legal en el cumplimiento normal de sus obligaciones.

Pautas básicas

La legislación aplicable especifica las condiciones para las designaciones, reelecciones, contratación, destitución y retiro de la autoridad superior de la EFS y de los "miembros" en las instituciones colegiadas, quienes son:

- designados, reelectos o destituidos mediante un proceso que asegure su independencia del Poder Ejecutivo;

- designados por períodos lo suficientemente prolongados y fijos para permitirles llevar a cabo su mandato sin temor a represalias; e

- inmunes frente a cualquier proceso por cualquier acto, pasado o presente, que resulte del normal cumplimiento de sus obligaciones.

Buenas prácticas

- El Poder Legislativo designa, reelige o destituye a la Autoridad Superior de la EFS. El Presidente de la República designa a los miembros de la Comisión Examinadora (Presidente y dos Comisionados) con el consentimiento de la Comisión de Designaciones Los miembros sólo pueden ser destituidos de su cargo si son acusados de delito.

- El gobernador, actuando en Consejo, designa al auditor general en base a la recomendación (y no a la aprobación) de la Cámara de Representantes. En consideración a la función apolítica que desempeña el gobernador general y a las convenciones para la aceptación de recomendaciones, la EFS estima que este proceso constituye una "aprobación en la práctica".

- El jefe de Estado designa, reelige o destituye a la Autoridad Superior de la EFS con la aprobación del Legislativo. El presidente de la República designa al auditor general hasta la edad jubilatoria. El auditor general no será retirado de su cargo o destituido salvo que existan motivos similares a los que son de aplicación a un juez de la Corte Suprema, incluida la incapacidad física o mental o la conducta indebida.

- El presidente designa a la Autoridad Superior de la EFS con el asesoramiento del Congreso y el consentimiento de al menos los dos tercios de los votos. Se necesita también una mayoría de dos tercios para destituir, con causa, a la autoridad superior de la EFS.

- El gobierno designa al auditor general - no el Poder Legislativo ni el jefe de Estado. A efectos de que la designación sea más independiente y eliminar cualquier influencia real o percibida por parte del Poder Ejecutivo, se establece una comisión asesora.
  La misma está integrada por altos funcionarios de gobierno y miembros de organizaciones externas afines (por ejemplo fundación nacional de auditoría, profesionales experimentados en contabilidad y auditoría, y asociaciones

profesionales). La comisión asesora realiza la selección inicial de candidatos y luego presenta una recomendación a un ministro de la Corona, quien procede entonces a hacer una recomendación al primer ministro.

- El jefe de Estado -que no es la Autoridad Superior de Gobierno y es elegido por la mayoría de los ciudadanos- designa a la Autoridad Superior de la Corte de Auditoría.

- Los miembros de una EFS colegiada (Corte de Auditoría) son contratados por concurso público, con un jurado independiente Las condiciones para los candidatos y los criterios de selección son establecidos por ley.

- La Constitución no establece la inmunidad legal, en el normal desempeño de sus funciones, para el auditor general. La EFS procura prevenir litigios, a través de un proceso de esclarecimiento que incluye lo siguiente:

  - una carta de representación de la gerencia;

  - de ser posible, discusión permanente de los hallazgos durante la auditoría, para esclarecer los temas mientras se plantean;

  - una reunión final para discutir los hallazgos que no fueron aclarados durante la auditoría;

  - una carta de la gerencia (sobre la cual la entidad tiene tres semanas para leer y comentar), la que es considerada al redactar el Informe;

  - para las auditorías de gestión (value-for-money), se envía un informe preliminar a la entidad para recabar sus comentarios, los que son considerados cuando se finaliza el informe y se reproducen en un capítulo del mismo; y

  - para las auditorías financieras, se muestra una copia del Informe Preliminar a la gerencia, durante la visita de cortesía, de forma que la gerencia tenga una oportunidad para proporcionar evidencia que permita suprimir aspectos discutibles del informe.

- El Presidente del Tribunal (EFS colegiada)

  - es designado por decreto que el Presidente de la República dicta luego de recibir una propuesta del Presidente del Consejo de Ministros, quien escuchó la opinión del Consejo de la Presidencia del Tribunal (EFS);

  - tiene que ser seleccionado entre los magistrados del Tribunal que hayan prestado funciones de Presidente de la Cámara en el Tribunal, por lo menos por cinco años, o quien haya prestado funciones equivalentes en organismos constitucionales nacionales o en Instituciones de la Unión Europea; y

- una vez designado, presta funciones hasta su edad de retiro y no puede ser removido del cargo.

- La Autoridad Superior de la EFS es designada por el término de siete años - luego que el Presidente del Parlamento realiza una propuesta, se lleva a cabo una votación secreta y el designado recibe la mayoría de los votos del Parlamento.

Principio Nº 3

Un mandato suficientemente amplio y facultades plenamente discrecionales en el cumplimiento de las funciones de la EFS.

Pautas básicas

Las EFS deben tener atribuciones para auditar:

- la utilización de los dineros, recursos o activos públicos por parte de un receptor o beneficiario, cualquiera sea su naturaleza jurídica;

- la recaudación de ingresos (rentas) adeudadas al gobierno o a instituciones públicas;

- la legalidad y la regularidad de la contabilidad del gobierno o de las instituciones públicas;

- la calidad de la administración e información financiera; y

- la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones del gobierno o de las instituciones públicas.

Excepto cuando la ley requiera específicamente que lo haga, las EFS no auditan la política del gobierno o la de las instituciones públicas, sino que se limitan a auditar la implementación de la política.

Si bien las EFS deben respetar aquellas leyes aprobadas por el Poder Legislativo que les sean aplicables, mantienen su independencia frente a toda directiva o interferencia de los Poderes Legislativo o Ejecutivo en lo que concierne a:

- la selección de los asuntos que serán auditados;

- la planificación, programación, ejecución, presentación de informes y seguimiento de sus auditorías;

- la organización y administración de sus oficinas; y

- el cumplimiento de aquellas decisiones que, de acuerdo a lo dispuesto en su mandato, conlleven la aplicación de sanciones.

Las EFS no deben participar, ni dar la impresión de estar participando, en ningún aspecto, de la gestión de las organizaciones que auditan.

Las EFS deben asegurar que su personal no desarrolle una relación demasiado estrecha con las organizaciones que audita, de modo de ser y parecer objetivas.

Las EFS deben tener plenas facultades discrecionales para cumplir con sus responsabilidades, deben cooperar con los gobiernos o instituciones públicas que procuran mejorar la utilización y la gestión de los fondos públicos.

Las EFS deben utilizar normas de trabajo y de auditorías apropiadas, y un código de ética, basados en los documentos oficiales de la INTOSAI, la "lnternational Federation of Accountants" u otras entidades reguladoras reconocidas.

Las EFS deben presentar un informe anual de actividades al Poder Legislativo y a otros órganos del Estado según lo establezca la Constitución, los reglamentos, o la legislación, el cual debe ser puesto a disposición del público.

Buenas prácticas

- Brindar cursos de capacitación al personal puede proteger la independencia de la organización al introducir la importancia de ésta en su cultura. Las EFS capacitan a su personal y ponen énfasis en la normas de calidad y de rendimiento requeridas Se necesitan esfuerzos considerables para asegurar que el trabajo sea autónomo, objetivo y sin predisposiciones.

- Para una EFS los términos "derroche" y "extravagancia" refieren a la economía y eficiencia de las auditorías de gestión (value-for-money), pero no necesariamente a la eficacia. La eficacia se logra ajustándolos criterios o normas de auditoría a las operaciones. A causa de que las entidades auditadas son consultadas cuando los criterios son determinados, su aprobación de los criterios es considerada un reconocimiento indirecto de que la eficacia del programa ha sido revisada.

- A veces se requiere (por parte del Legislativo) que los funcionarios de la EFS trabajen estrechamente con los ejecutivos (por ejemplo, en comisiones de licitaciones) para asegurar el cumplimiento de los procedimientos. Este requisito puede parecer como una causa de conflicto de intereses. No obstante, la EFS puede preservar su independencia asegurándose que los auditores actúen sólo como observadores y no participen en el proceso de toma de decisiones.

Principio Nº 4

Acceso irrestricto a la información.

Pautas básicas

Las EFS deben disponer de las potestades adecuadas para tener acceso oportuno, ilimitado, directo y libre, a toda la documentación y la información necesaria para el apropiado cumplimiento de sus responsabilidades reglamentarias

Buenas prácticas

- La EFS recibe copias de todas las decisiones del Gabinete, las cuales la ayudan a seleccionar auditorías y a entender las actividades financieras del gobierno.

- Durante la auditoría de organismos públicos y empresas importantes, un magistrado del Tribunal (el cual es designado por consejo de la Presidencia del Tribunal para actuar corno delegado) tiene el derecho de asistir a las reuniones de la asamblea del organismo público, comité directivo, comisión directiva, cuerpo de auditores. Como resultado, el magistrado (que no tiene derecho a voto) toma conocimiento de todas las actividades del organismo público y tiene acceso total a la información.

Principio Nº 5

El derecho y la obligación de informar sobre su trabajo.

Pautas básicas

Las EFS no deben estar impedidas de informar sobre los resultados de su trabajo de auditoría. Deben estar obligadas por ley a informar por lo menos una vez al año sobre los resultados de su trabajo de auditoría.

Buenas prácticas

- Se le solicita al auditor general que remita un informe anual directamente al soberano (el Rey), el que dispondrá que el mismo sea presentado en el Parlamento. La Ley de Auditoría le permite al auditor general informar hallazgos de auditoría en cualquier momento del año. Los hallazgos que requieren acción inmediata, tales como apropiación indebida de dineros públicos y abuso de funciones, son informados directamente a las autoridades competentes para su inmediata investigación Los autores de tales actos pueden afrontar sanciones o acciones punitivas.

- Legalmente no se requiere que la EFS haga públicos los informes de auditoría individuales, con excepción de su informe anual al Presidente y a la Asamblea Nacional. No obstante, desde agosto de 2003, la EFS ha puesto a disposición del público todos sus informes de auditoría en su página web.

Principio Nº 6

Libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación.

Pautas básicas

Las EFS tienen libertad para decidir el contenido de sus informes de auditoría.

Las EFS tienen libertad para formular observaciones y recomendaciones en sus informes de auditoría, tomando en consideración, según sea apropiado, la opinión de la entidad auditada.

La legislación específica requisitos mínimos sobre presentación de informes de auditorías de las EFS y, cuando procede, asuntos concretos que deben ser objeto de una opinión formal o certificación de auditoría.

Las EFS tienen libertad para decidir sobre la oportunidad de sus informes de auditoría, salvo cuando la ley establece requisitos específicos al respecto.

Las EFS pueden aceptar solicitudes específicas de investigación o auditoría emanadas del Poder Legislativo en pleno, o de una comisión del mismo, o del gobierno.

Las EFS tienen libertad para publicar y divulgar sus informes una vez que dichos informes han sido formalmente presentados o remitidos a la autoridad respectiva como lo exige la ley.

Buenas prácticas

Aún si la Ley de Auditoría no establece claramente que las opiniones brindadas a la Cámara de Diputados puedan hacerse públicas, en el informe de la EFS, la Comisión de Presupuesto de la Cámara de Diputados puede hacer que las opiniones sean una parte obligatoria de los informes de gobierno, los que deben ser discutidos públicamente.

Principio Nº 7

La existencia de mecanismos eficaces de seguimiento de las recomendaciones de la EFS.

Pautas básicas

Las EFS presentan sus informes de auditoría al Poder Legislativo, a una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para la revisión y el seguimiento de las recomendaciones específicas sobre adopción de medidas correctivas.

Las EFS tienen su propio sistema interno de seguimiento para asegurar que las entidades auditadas sigan adecuadamente sus observaciones y recomendaciones, así como las del Poder Legislativo, una de sus comisiones, o las del directorio, según corresponda.

Las EFS remiten sus informes de seguimiento al Poder Legislativo, una de sus comisiones, o al directorio de la entidad auditada, según corresponda, para su consideración y para que adopten las medidas pertinentes; incluso cuando las EFS tienen su propio poder legal para el seguimiento y aplicación de sanciones.

Buenas prácticas

- **No hay función de seguimiento.** Actualmente, las autoridades superiores de los Ministerios son quienes, en principio, asumen la responsabilidad de actuar de acuerdo a los planteamientos que realiza la EFS. La Autoridad Principal del Ministerio de Finanzas exige que:

  - los ministros mantengan su supervisión sobre las medidas que los organismos de sus respectivas carteras adopten en respuesta a las recomendaciones de la EFS, y

  - se proporcione información regularmente a la EFS y a la comisión de cuentas públicas.

- **No existe poder reglamentario para hacer el seguimiento o imponer sanciones**
  Una EFS presentó los siguientes puntos de vista sobre este tema.

  - Las auditorías de seguimiento pueden ser iniciadas a discreción del auditor general, y a veces a solicitud de una comisión parlamentaria permanente Ante la falta de un mecanismo formal de seguimiento y de una comisión de cuentas públicas, comisiones parlamentarias permanentes pueden examinar los informes caso a caso. Mantener una relación sólida con las comisiones parlamentarias permanentes permite a la EFS presentarle sus informes. Debido a que esas presentaciones con frecuencia son públicas, la EFS tiene la oportunidad de llamar la atención sobre las recomendaciones.

  - Existe un mecanismo informal para atraer la atención del Poder Ejecutivo hacia los informes de la EFS, el cual incluye reuniones regulares entre el auditor general y las autoridades superiores de los tres ministerios del gobierno central (el Ministerio del primer ministro y Gabinete, la Secretaría de Hacienda y la Comisión de Servicios del Estado).

- Un país hizo notar que el auditor general discute las recomendaciones de la EFS con el ministerio respectivo y adopta las acciones pertinentes si el ministerio se muestra renuente a seguir las recomendaciones. En algunos casos, se realiza el seguimiento de los temas en la auditoría del año siguiente, y se recomiendan acciones más severas.

- En una EFS, aunque no se exige el seguimiento, por la Ley de Auditoría, existen mecanismos para asegurar que los ministerios y agencias estén haciendo un seguimiento de las recomendaciones.

- Se requieren funcionarios de control para constituir y dirigir una Comisión de Administración Financiera y Contable para hacer un seguimiento en base a las recomendaciones de auditoría y asegurar que en los ministerios y agencias adopten las acciones correctivas pertinentes.

- En un informe de seguimiento de auditoría, la EFS informará sobre el estado de los asuntos alcanzado en la auditoría previa. Además, la oficina del primer ministro ha establecido la Comisión de Administración de Integridad de alto nivel, para discutir temas de auditoría planteados por la oficina del auditor general.

- Un elemento clave del régimen de seguimiento es tener una reunión post-auditoría - con las agencias auditadas, el Ministerio de Planeamiento y Presupuesto, y el Ministerio de Administración Gubernamental y Asuntos Internos- para discutir formas realistas para actuar sobre las recomendaciones de auditoría y tomar decisiones relativas al presupuesto y al personal. La EFS también se está preparando para incluir las respuestas de la agencia gubernamental a las recomendaciones en su página web y para actualizarla regularmente.

- La EFS no tiene autoridad para asegurar que las entidades aborden las anomalías y actúen sobre las recomendaciones, y la comisión de Cuentas Públicas está inactiva. La EFS está investigando una sugerencia para establecer una pequeña comisión de secretarías permanentes en la oficina del primer ministro y para que se reúna el Ministerio de Finanzas y el director de Auditoría con la entidad auditada, para abordar las anomalías identificadas en los informes de auditoría.

- El Tribunal informa al Parlamento anualmente y también puede remitirle informes especiales El informe del Tribunal está sujeto a audiencias de la subcomisión de la comisión de presupuesto, donde se solicita a funcionarios superiores de los ministerios que contesten. La comisión de presupuesto acepta las recomendaciones incluidas en el informe del Tribunal y solicita a los ministerios la implementación de las recomendaciones dentro de un período específico y que informen al Tribunal o a la Comisión.

Principio Nº 8

Autonomía financiera y gerencial/administrativa, al igual que disponibilidad de recursos humanos, materiales y económicos apropiados.

Pautas básicas

Las EFS deben disponer de los recursos humanos, materiales y económicos necesarios y razonables; el Poder Ejecutivo no debe controlar ni supeditar el acceso a esos recursos. Las EFS administran su propio presupuesto y lo asignan de modo apropiado.

El Poder Legislativo o una de sus comisiones es responsable de asegurar que las EFS tengan los recursos adecuados para cumplir con su mandato.

Las EFS tienen derecho a apelar directamente ante el Poder Legislativo si los recursos que les fueron asignados resultan insuficientes para permitirles cumplir con su mandato.

Buenas prácticas

- **No existe un mecanismo formal para apelar ante el Parlamento sí los recursos son insuficientes.** Se puede presentar un informe a los legisladores en el Parlamento, de manera adicional al proceso presupuestario normal.

- **El proceso para determinar el presupuesto no es suficientemente independiente e imparcial.** Actualmente, el presupuesto de la EFS se negocia con representantes del gobierno, el cual también es objeto de auditoría por parte de la EFS. El proceso debe permitir:

  - que se destinen a la EFS los fondos apropiados, determinados de manera objetiva y no sujetos a influencia alguna, real o aparente; y

  - que se controlen de manera eficaz la utilización de los fondos y el desempeño de la EFS, con el fin de garantizar la correspondiente rendición de cuentas.

- Con el fin de alcanzar el grado de independencia deseado, el Vocero del Legislativo en el Parlamento designa a un panel de parlamentarios para supervisar las solicitudes anuales de fondos de la EFS. El panel recibe las solicitudes de fondos de la EFS y el análisis realizado por el gobierno sobre dichas solicitudes. El panel fiscalizador puede solicitar aportes de la EFS, del gobierno, y de expertos externos, antes de formular sus recomendaciones a la Tesorería.

- **En la actualidad la EFS paga los salarios y los viáticos directamente a los auditores de campo**. Las entidades no pueden insistir en que los auditores que les son asignados se radiquen permanentemente en sus oficinas para cumplir sus funciones (convirtiéndolos virtualmente en auditores internos). La EFS ha dejado de

utilizar equipos de auditores residentes para realizar las auditorías con sus equipos internos.

- **La EFS dispone a discreción de las asignaciones presupuestarías.** La EFS recibe una suma global del presupuesto general del Estado ("one-line vote"). La Autoridad Superior de la EFS determina cómo serán asignados esos fondos entre las diferentes categorías de gastos.

- La EFS tiene la discreción para asignar fondos, pero existen preocupaciones acerca de si los fondos que han sido aprobados por el Parlamento son suficientes. Si los fondos no cubren los reales requerimientos, se hacen propuestas al Ministerio de Finanzas, luego al primer ministro y, posteriormente, si no se produce una respuesta positiva, a la Comisión de Cuentas Públicas.

- Una EFS está sometida al siguiente procedimiento presupuestario:

  - La EFS remite su pedido anual de fondos al Ministerio de Finanzas.

  - El Ministerio de Finanzas pasa la solicitud al Gabinete de Ministros sin ningún tipo de cambios.

  - El Gabinete de Ministros negocia la solicitud presupuestaria con los representantes del gobierno (a los cuales la EFS audita). A pesar que el Gabinete está autorizado a modificar la solicitud de fondos de la EFS, el auditor general participa en la reunión del Gabinete como asesor.

  - El Gabinete aprueba la solicitud presupuestaria, y la Comisión Parlamentaria de Gastos Públicos y Auditoría la revisa.

  - El Parlamento revisa la opinión de la Comisión y, si la aprueba, la independencia de la EFS está asegurada.