

CONTENIDO	Página
200 INTRODUCCIÓN.....	1
210 NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.....	13
211 Competencia	13
212 Independencia	14
213 Ética	16
214 Diligencia profesional.....	17
215 Control de calidad.....	18
216 Ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales	20
217 Relevamiento de información.....	21
218 Ejecución	22
219 Seguimiento	23
220 NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA.....	25
221 Planificación	25
222 Supervisión	28
223 Control interno.....	29
224 Evidencia	30
225 Comunicación de resultados	33
230 NORMAS DE AUDITORÍA OPERACIONAL	37
231 Planificación	37
232 Supervisión	39
233 Control interno.....	40
234 Evidencia	42
235 Comunicación de resultados	43
240 NORMAS DE AUDITORÍA AMBIENTAL	45
241 Planificación	45
242 Supervisión	47
243 Controles ambientales.....	48
244 Evidencia	50
245 Comunicación de resultados	53

250	NORMAS DE AUDITORÍA ESPECIAL.....	55
251	Planificación.....	55
252	Supervisión.....	57
253	Control interno	58
254	Evidencia.....	59
255	Comunicación de resultados	60
256	Procedimiento de aclaración	62
260	NORMAS DE AUDITORÍA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA.....	63
261	Planificación.....	63
262	Supervisión.....	65
263	Control interno	66
264	Evidencia.....	67
265	Comunicación de resultados	69
300	NORMAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA INTERNA.....	71
301	Alcance de la auditoría interna.....	71
302	Declaración de propósito, autoridad y responsabilidad	73
303	Relaciones interpersonales	74
304	Planificación estratégica y programación de operaciones anual.....	75
305	Planificación, supervisión y evidencia de auditoría.....	76
306	Comunicación de resultados	77
307	Otras evaluaciones	78

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

200 INTRODUCCIÓN

Propósito

El presente documento contiene un conjunto de normas y aclaraciones que permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental en Bolivia.

Las normas se presentan bajo el código **01** y las aclaraciones correspondientes bajo los códigos subsiguientes.

Aplicación

Estas normas son de aplicación obligatoria en la práctica de la auditoría realizada en toda entidad pública comprendida en los artículos 3° y 4° de la Ley 1178, de Administración y Control Gubernamentales, promulgada el 20 de julio de 1990, por los auditores gubernamentales de las siguientes organizaciones de auditoría:

- Contraloría General de la República;
- unidades de auditoría interna de las entidades públicas, y
- profesionales o firmas de auditoría o consultoría especializada.

Cuando cualquiera de los miembros de las organizaciones mencionadas ejecutan tareas de auditoría en el Sector Público, se los denomina auditores gubernamentales, para efectos de la aplicación de estas Normas.

Auditoría

Es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y criterios establecidos.

Consideraciones básicas

Los servidores públicos deben rendir cuenta de su gestión a la sociedad. En este sentido, los servidores públicos, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los recursos públicos han sido administrados correctamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, sino también de la forma y resultado de su aplicación, en términos de eficacia, eficiencia y economía.

El presente documento contribuye al cumplimiento de la obligación que tienen los servidores públicos de responder por su gestión. Incluye conceptos y áreas de auditoría que son vitales para los objetivos de confiabilidad de la información.

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia y economía.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implantando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

Definiciones

Las definiciones presentadas en la Ley 1178 y sus reglamentos deben considerarse en la interpretación y aplicación de estas Normas.

Vacíos técnicos

Si durante el desarrollo de la auditoría gubernamental surgiesen aspectos no contemplados en estas Normas, deben entonces observarse las Normas emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia; las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC); las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); las Normas de Auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) o las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna (NEPAI).

Fuentes

Estas Normas incorporan en su contenido los principales criterios de la normatividad emitida al respecto, por:

- El Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia.
- La Federación Internacional de Contadores (IFAC).
- El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA).
- La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).
- El Instituto de Auditores Internos (IAI).
- La Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO).

Contratación de servicios de auditoría

Aunque no constituye norma de auditoría, es importante aplicar políticas y procedimientos idóneos para la adjudicación u autorización de los contratos de servicios de auditoría y supervisar que las mismas se realicen de acuerdo a las condiciones pactadas. Los objetivos y el alcance de la auditoría tomarán en cuenta la calidad profesional de la propuesta, la experiencia y personal involucrados en la misma, así como el sistema de control de calidad interno de la organización de auditoría y las revisiones externas a las cuales está sujeta.

Registro de firmas y profesionales independientes de auditoría externa y consultoría especializada en auditoría

Para prestar servicios de auditoría en las entidades públicas comprendidas en los artículos 3° y 4° de la Ley 1178 y en aquellas entidades comprendidas en las previsiones del artículo 5° del Decreto Supremo 23215, las firmas y profesionales independientes de auditoría externa y consultoría especializada en auditoría deben inscribirse en el correspondiente Registro que estará a cargo de la Contraloría General de la República. Al respecto, el proceso de inscripción debe sujetarse al Reglamento que el Órgano Rector del Sistema de Control emita a tal efecto.

Tipos de auditoría gubernamental

Auditoría Financiera

La auditoría financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de:

- a) emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, y de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la

evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro – inversión – financiamiento.

- b) determinar si: i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; ii) la entidad auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos, y iii) el control interno relacionado con la presentación de informes financieros, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos.

Auditoría Operacional

La auditoría operacional es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre: i) la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, y ii) la eficiencia, eficacia, y economía de las operaciones.

Para la adecuada interpretación y aplicación de las normas de auditoría operacional, a continuación se definen los siguientes conceptos:

Sistema: es una serie de actividades relacionadas, cuyo diseño y operación conjunta tienen el propósito de lograr uno o más objetivos preestablecidos.

Eficacia: es la capacidad que tiene un sistema de asegurar razonablemente la consecución de objetivos.

En términos generales, el índice de eficacia es la relación entre los resultados logrados y el objetivo previsto.

Eficiencia: es la habilidad de alcanzar objetivos empleando la mínima cantidad de recursos posible (v.g. tiempo, humanos, materiales, financieros, etc.)

En este sentido, un índice de eficiencia generalmente utilizado es la relación entre los resultados obtenidos y la cantidad de recursos empleados.

Economía: es la habilidad de minimizar el costo unitario de los recursos empleados en la consecución de objetivos, sin comprometer estos últimos.

En este sentido, un índice de economía generalmente empleado es la relación entre los resultados obtenidos y el costo de los mismos.

Auditoría Ambiental

La auditoría ambiental es la acumulación y examen metodológico y objetivo de evidencia con el propósito es expresar una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental y/o el desempeño ambiental y/o los resultados de la gestión ambiental.

La auditoría ambiental considera como *objeto* de examen: los sistemas de gestión ambiental; las acciones asociadas a la gestión ambiental desarrolladas por los entes; los privilegios ambientales otorgados por el Estado; los ecosistemas; y los recursos naturales.

El *sujeto* de la auditoría ambiental es todo ente o conjunto de entes cuyos sistemas de gestión ambiental están vinculados al objeto de auditoría ambiental.

Los tipos de auditoría ambiental gubernamental son:

- a) auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental, cuyo objetivo es determinar la capacidad del diseño de dichos sistemas y/o la capacidad y efectividad de los controles asociados que aseguran la consecución de los fines de la calidad ambiental y/o de la protección y conservación ambientales.

Entre otros aspectos, es posible determinar la eficacia de:

- i) los procedimientos de prevención de la calidad ambiental;
 - ii) los procedimientos de monitoreo para identificar problemas ambientales, incluyendo emergencias y desastres naturales;
 - iii) las decisiones y medidas adoptadas en respuesta a los resultados de la inspección y vigilancia ambientales llevadas a cabo por la autoridad ambiental competente; y
 - iv) los controles ambientales que permitan cumplir con los objetivos de la protección y conservación ambiental en el marco del desarrollo sostenible.
- b) auditoría de desempeño ambiental, cuyo objetivo es medir, entre otros: el grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y normas ambientales; la ecoeficiencia de las actividades desarrolladas; el grado de variación de la calidad ambiental, ya sea por la disminución o el incremento de los impactos ambientales adversos o benéficos; y el grado con el que se mejora de manera continua la eficacia de los sistemas de gestión ambiental.
 - c) auditoría de resultados de la gestión ambiental, cuyo objetivo es evaluar la variación en el estado ambiental, a fin de comprobar si dichos cambios corresponden a las especificaciones y/u objetivos preestablecidos de la gestión pública en materia de

medio ambiente; y/o, a los previstos de acuerdo a los principios y normas ambientales de carácter nacional, sectorial, departamental y/o municipal.

Para la adecuada interpretación de estas normas, a continuación se enuncian los siguientes conceptos utilizables para los fines del control gubernamental:

Calidad Ambiental: es la situación de los componentes del medio ambiente en un momento determinado, mensurable en función de parámetros físicos, químicos, biológicos, etc.

Desarrollo Sostenible: es el proceso mediante el cual se satisfacen las necesidades de la generación actual, sin poner en riesgo la satisfacción de necesidades de las generaciones futuras.

Desempeño Ambiental: es el grado de cumplimiento de disposiciones y normas ambientales durante la realización de las actividades asociadas a la gestión ambiental; y/o, la ecoeficiencia con que se desarrollan las actividades en general; y/o, el grado de variación de la calidad ambiental ocasionado por la gestión ambiental; todo esto en el contexto de las políticas nacionales, sectoriales, departamentales y/o municipales.

Ecoeficiencia: Es un indicador del desempeño ambiental asociado a las actividades de protección, conservación, uso y/o transformación de los recursos naturales, que puede ser medido en términos de la reducción de desechos y/o del consumo energético; del reciclado de materiales; de la rehabilitación y/o restauración de ecosistemas; de la rapidez con la que se atienden y/o resuelven emergencias e impactos ambientales; etc.

Ecosistema: es un entorno limitado del planeta Tierra cuyas dimensiones son variables y que está formado por un conjunto dinámico de comunidades o asociaciones de animales (incluido el hombre), plantas, microorganismos y su medio no viviente, que interactúan como una unidad funcional (v.g. una cuenca o microcuenca hidrográfica, con todos sus recursos naturales, incluyendo especies migratorias).

Estado Ambiental: lo conforman la calidad ambiental y las condiciones (políticas, económicas, sociales, culturales, etc.), en las que se encuentra el medio ambiente en un momento dado.

Gestión Ambiental: es el conjunto de decisiones y actividades concomitantes, orientadas a los fines del desarrollo sostenible; está constituida por la administración de políticas, estrategias, planes, programas, proyectos, actividades y/o decisiones, a través de sistemas, normas, medios, procedimientos e instrumentos, destinados a promover, regular y controlar la calidad, asignación, uso y conservación del medio ambiente.

Impacto Ambiental: es cualquier cambio en el estado ambiental, sea este adverso o benéfico, provocado parcial o totalmente a causa de una política, decisión, actividad,

proyecto, producto y/o servicio, incluyendo aquellas razones de origen social, cultural o natural.

Medio Ambiente: es el entorno del planeta Tierra, compuesto por ecosistemas diversos, interrelacionados e interdependientes, que sustenta y condiciona todas las formas de vida.

Monitoreo Ambiental: es un sistema de seguimiento continuo de la calidad ambiental, que comprende métodos y procedimientos de observación, medición y evaluación de los parámetros y atributos que definen la calidad ambiental de un ecosistema o recurso natural.

Privilegio Ambiental: es la ventaja, prerrogativa o exclusividad de uso de recursos naturales, autorizada por parte del Estado y sujeta a regulaciones de orden legal, motivo por el cual deben considerarse siempre las externalidades económicas que intervengan, las cuales constituyen beneficios resultantes del empleo de esos recursos.

Recursos Naturales: son el agua, el aire y el suelo, con todos sus contenidos orgánicos e inorgánicos, cualquiera sea su naturaleza, incluyendo las fuerzas físicas susceptibles de ser aprovechadas por el hombre.

Registros Ambientales: son cualquier documentación e información emergente de la gestión pública relacionada con el medio ambiente y sus recursos naturales.

Resultados de la Gestión Ambiental: son los cambios netos ocurridos entre un estado ambiental evaluado en una fecha determinada y otro de referencia evaluado en una fecha anterior. Si no fuese posible determinar el estado ambiental de referencia, se pueden utilizar normas ambientales de aceptación general u otros criterios técnicos adecuados.

Sistema de Gestión Ambiental: es la estructura organizativa, procesos, procedimientos, funciones, prácticas, recursos y medios para implementar y mantener la gestión ambiental.

Auditoría Especial

Es la acumulación y en examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública.

Auditoría de Proyectos de Inversión Pública

La auditoría de proyectos de inversión pública es la acumulación y examen objetivo, sistemático e independiente de evidencia con el propósito de expresar una opinión sobre el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión pública y/o de la entidad gestora del mismo.

La auditoría de proyectos de inversión pública comprende:

- a) la auditoría de proyectos (preinversión, ejecución, operación), es decir:
- a1) auditoría de fases o etapas concluidas. Consiste en evaluar el logro de los resultados y/o el cumplimiento de disposiciones legales aplicables relacionadas con el objeto de auditoría. Si corresponde se evaluará, por ejemplo en función de la importancia del objeto de la auditoría, la pertinencia de opinar sobre la eficiencia y/o la economía con que se lograron los resultados de la fase o etapa objeto del examen.

La verificación del cumplimiento de obligaciones contractuales se efectuará a través de una auditoría especial.

- a2) auditoría de fases o etapas sin concluir. Consiste en evaluar si los sistemas operativos diseñados y los efectivamente implementados aseguran:
- el logro de los objetivos; y/o
 - la utilización eficiente de los recursos en el funcionamiento del sistema; y/o
 - el uso económico de los recursos en el funcionamiento del sistema; y/o
 - el acatamiento de la legislación y normativa aplicable.
- b) la auditoría de entidades gestoras de proyectos de inversión pública, únicamente en el ámbito de estos proyectos; que consiste en evaluar si la entidad:
- ha diseñado e implementado sistemas eficaces;
 - adquiere, custodia y emplea sus recursos eficiente y económicamente;
 - cumple con leyes y regulaciones aplicables; y
 - ha cumplido sus objetivos de la entidad;

En la auditoría de proyectos de inversión pública se han definido los siguientes enfoques:

- a) enfoque de eficacia
- En programas, proyectos, fases o etapas concluidos, la eficacia se establecerá a través de la relación entre los resultados logrados y los objetivos previstos.

- En programas, proyectos, fases o etapas sin concluir, la eficacia se determinará a través de la capacidad que poseen los sistemas vinculados, para conseguir los objetivos planeados, así como la efectividad de los controles internos asociados.
- En entidades gestoras de proyectos de inversión pública; la eficacia se establecerá a través de la potencialidad de los sistemas operativos, de administración y de información y del control interno asociado, implantados para asegurar la consecución de los objetivos de la entidad.

b) enfoque de eficiencia y economía

Los resultados de eficiencia y economía alcanzados por un programa, proyecto, fase, etapa u operación, están respectivamente relacionados con:

- Alcanzar los objetivos planeados usando la mínima cantidad de recursos requeridos.
- Minimizar el costo unitario de los recursos requeridos para conseguir los objetivos establecidos.

c) enfoque de cumplimiento

- En programas, proyectos, fases o etapas concluidos, el enfoque se relaciona con el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y regulaciones vinculadas con las operaciones consideradas.
- En programas, proyectos, fases o etapas sin concluir, el enfoque se relaciona con el acatamiento al ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, para diseñar e implementar los sistemas y el control interno asociados al objeto de auditoría.
- Cuando se trate de entidades gestoras de proyectos de inversión pública, el enfoque se refiere al cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, relacionadas con el objeto de la auditoría y al cumplimiento de los objetivos institucionales.

Para una adecuada comprensión de las normas de auditoría de proyectos de inversión pública, se deben considerar los siguientes conceptos:

Programa de inversión pública: conjunto de proyectos de inversión pública.

Proyecto de inversión pública: de manera general se entiende por proyecto de inversión pública toda solución a cargo de una entidad gubernamental que se idealiza y materializa con la finalidad de satisfacer una o más necesidades de la colectividad o de la propia

institución, y puede tratarse de obras, servicios o adquisición de bienes, para cuya ejecución, consecución u obtención, respectivamente, se emplean recursos públicos.

En la presente norma nos referimos únicamente a proyectos relacionados con el incremento, mejora o reposición de capital físico de dominio público.

Ciclo de los proyectos de inversión pública: Consiste en el proceso que atraviesa un proyecto de inversión pública desde que nace como idea, se formula y evalúa, entra en operación o se decide su abandono, y cumple con su vida útil. Todo proyecto de inversión pública debe cumplir con este ciclo.

Fases del ciclo de los proyectos de inversión pública:

- a) **preinversión:** incluye todos los estudios que se deben realizar sobre un proyecto de inversión pública, desde que el mismo es identificado como idea en los planes de desarrollo de los distintos niveles institucionales, hasta que se toma la decisión de su ejecución o abandono. Comprende las etapas de perfil, prefactibilidad, factibilidad y diseño final.
- b) **ejecución:** comprende desde la decisión de ejecutar el proyecto de inversión pública y se extiende hasta que se termina su implementación y el mismo está en condiciones de iniciar su operación. En esta fase se deben elaborar los términos de referencia para concretar la ejecución, realizar la programación física y financiera de la ejecución y ejecutar físicamente el proyecto. Comprende las etapas de contratación y ejecución propiamente dicha.
- c) **operación del proyecto:** comprende las acciones relativas al funcionamiento del proyecto, a efectos de que el mismo genere los beneficios identificados y estimados durante la fase de preinversión.

Operación: son el conjunto de tareas establecidas de manera integrada para el logro de los objetivos. Las operaciones de una entidad pública pueden ser de funcionamiento, preinversión e inversión.

Las operaciones de funcionamiento son actividades recurrentes de carácter productivo y administrativo destinadas a la producción de bienes y/o servicios; las de preinversión e inversión son actividades destinadas a incrementar, mejorar o reponer las existencias de capital físico o humano.

Ejercicio de la auditoría interna

La auditoría interna es una función de control posterior de la organización, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y

actividades administrativas. Su propósito es contribuir al logro de los objetivos de la entidad mediante la evaluación periódica del control interno.

Las Normas de Auditoría Gubernamental deben ser aplicadas por el auditor interno gubernamental.

210 NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

211 Competencia

01. La primera norma general es:

El auditor gubernamental o grupo de auditores gubernamentales designados para realizar la auditoría deben tener individualmente y en conjunto, respectivamente, la capacidad técnica, entrenamiento y experiencia necesarias para lograr los objetivos de auditoría.

02. Las organizaciones de auditoría deben asignar los recursos humanos necesarios para garantizar que el examen sea ejecutado por personal que, colectivamente, posea conocimientos y habilidades necesarios para llevarlo a cabo. A tal efecto, se pueden contratar los servicios de consultoría que se requieran.
03. El equipo de auditoría debe poseer conocimientos de los métodos y técnicas aplicables al examen que se realiza, así como la educación, habilidades y experiencia para aplicar tales conocimientos.
04. Las organizaciones de auditoría deben diseñar e implementar un programa de educación y capacitación continua que asegure la calidad profesional de su personal para satisfacer las exigencias de esta norma en particular y aplicar las presentes Normas de Auditoría Gubernamental en general.
05. Los auditores gubernamentales deben hacer los esfuerzos necesarios para mejorar permanentemente sus competencias profesionales.
06. Las organizaciones de auditoría son responsables de establecer e implementar un programa que asegure que todos los auditores gubernamentales que participan en auditorías gubernamentales, cumplan con el requerimiento establecido en el punto anterior. Asimismo, debe mantenerse documentación en el legajo personal del auditor gubernamental, que respalde el cumplimiento de la educación profesional continua.

212 Independencia

01. La segunda norma general es:

En toda auditoría, los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad. Además deben mantener una actitud y apariencia de independencia.

02. Los auditores gubernamentales deben preservar la objetividad en la consideración de los hechos y la imparcialidad en la formulación de las opiniones, conclusiones y recomendaciones.

03. Es fundamental no sólo que los auditores gubernamentales sean de hecho independientes, sino también que aparenten serlo, evitando situaciones que puedan llevar a terceros a cuestionar su independencia y consecuentemente, desvalorizar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, así como generar pérdida de confianza pública.

04. Los auditores gubernamentales deben considerar la existencia de ciertos impedimentos que podrían vulnerar su independencia. Los principales impedimentos son:

- a) relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras con las entidades y servidores públicos sujetos a examen.
- b) favores y prejuicios sobre personas, grupos o actividades, incluyendo los derivados de convicciones sociales, políticas, religiosas o de género.
- c) desempeño previo en la ejecución de las actividades y operaciones relacionadas con el objeto de la auditoría.
- d) intereses comerciales, profesionales y financieros o económicos con las entidades o actividades sujetas a examen.
- e) relaciones de parentesco con el personal vinculado con el sujeto y el objeto de la auditoría.
- f) impedimentos ajenos a la voluntad del auditor gubernamental que pudieran restringir o interferir su capacidad de formarse opiniones independientes y objetivas.

El auditor gubernamental debe excusarse formalmente de realizar o participar en una auditoría en el caso de incompatibilidad o conflicto de intereses, e informar al superior inmediato, tan pronto aparezca cualquier impedimento.

- 05.** Para contribuir a la independencia de los auditores internos dentro de la entidad, estos deben informar de los resultados de su trabajo y rendir cuentas de su gestión a la máxima autoridad ejecutiva. Tampoco deben prestar asesoría directa a las unidades funcionales en cuanto a la toma de decisiones.
- 06.** El auditor interno no debe perder su imparcialidad y objetividad en el ejercicio de sus funciones, ante influencias de orden político en particular, o de otra índole, en general.
- 07.** Los auditores deben suscribir la Declaración de Independencia de la Contraloría General de la República, para reflejar su adhesión a criterios que fortalecen su objetividad, imparcialidad y rectitud.

213 Ética

01. La tercera norma general es:

En el ejercicio de sus funciones, el auditor gubernamental debe regirse a los principios éticos contenidos en el Código de Ética del auditor gubernamental emitido por la Contraloría General de la República.

214 Diligencia profesional

01. La cuarta norma general es:

Se debe ejercer el debido cuidado y diligencia profesional en la ejecución del examen y preparación del informe.

02. La diligencia profesional obliga a cada una de las personas del equipo de auditoría a realizar su trabajo de acuerdo y con observancia de las Normas de Auditoría Gubernamental. Asimismo se refiere a lo que el auditor gubernamental hace, y a que tan bien lo hace durante la ejecución del examen.

03. El ejercicio del debido cuidado y diligencia profesional, también requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo y del criterio empleado para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos que serán aplicados. También debe emplearse el mismo criterio para evaluar los resultados obtenidos y para presentar los informes correspondientes.

215 Control de calidad

01. La quinta norma general es:

Las organizaciones de auditoría deben establecer políticas e implantar un sistema interno de control de calidad.

Este sistema debe estar sujeto periódicamente a revisiones externas.

02. El sistema interno de control de calidad es un conjunto de políticas y procedimientos orientados a obtener una seguridad razonable de que:

- la organización ha adoptado y cumple las Normas de Auditoría Gubernamental.
- se han establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados.

03. Las políticas que debe incluir un sistema interno de control de calidad están dirigidas, principalmente, a:

- a) preservar la independencia tanto de hecho como de apariencia.
- b) asignar el personal competente para satisfacer los objetivos del examen.
- c) contar con personal idóneo para absolver consultas técnicas de los auditores gubernamentales.
- d) asegurar una supervisión adecuada que proporcione seguridad razonable sobre el cumplimiento de las políticas y procedimientos de la organización.
- e) mantener un sistema de selección del personal que brinde seguridad razonable de incorporar personal competente.
- f) promover el desarrollo profesional del personal para proporcionarles conocimientos que contribuyan al adecuado cumplimiento de sus obligaciones.
- g) velar para que la promoción del personal asegure que éste cuente con las cualidades necesarias para asumir sus nuevas obligaciones.
- h) evaluar periódicamente el desempeño del personal.
- i) proporcionar una seguridad razonable de que todos los procedimientos de control estén siendo debidamente aplicados.

- 04.** Los procedimientos para aplicar las políticas señaladas dependen de varios factores, entre ellos, el tamaño de la organización, su grado de autonomía, su estructura organizativa, etc. El sistema también debe considerar apropiadamente la relación costo/beneficio en la aplicación de aquellos procedimientos.
- 05.** Es conveniente que la organización de auditoría someta periódicamente su sistema interno de control de calidad a revisiones por terceras partes independientes.

216 Ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales

01. La sexta norma general es:

El auditor gubernamental debe obtener una seguridad razonable sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales que resulten significativas para el logro de los objetivos de auditoría.

02. El ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables comprenden las normas jurídicas que emanan de un órgano público competente, como ser leyes de la República, decretos y resoluciones supremas, ordenanzas municipales y resoluciones administrativas.

Las obligaciones contractuales son aquellas que surgen de una relación entre partes.

03. El auditor gubernamental tiene la obligación de conocer el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables al sujeto y objeto de la auditoría, para diseñar el examen de tal forma que le permita obtener seguridad suficiente acerca del cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, que sean significativas para la consecución de los objetivos del examen.

04. El auditor gubernamental debe comprender el control interno relacionado con el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales para identificar los potenciales incumplimientos, los factores que originan el riesgo de incumplimientos significativos y el diseño de las respectivas pruebas de auditoría.

05. El auditor gubernamental puede obtener el apoyo legal para: i) identificar el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables; ii) diseñar las pruebas de cumplimiento de dichas disposiciones; iii) evaluar los resultados de estas pruebas, y iv) determinar el cumplimiento de cláusulas contractuales.

06. Los indicios de incumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales deben dar lugar a la ejecución de auditorías especiales, conforme a la norma 250.

217 Relevamiento de información

01. La séptima norma general es

En función del tipo de auditoría, puede requerirse la realización de un relevamiento de información a efectos de establecer el grado de auditabilidad.

02. A los efectos de interpretación de esta norma se entiende por auditabilidad la condición que debe reunir el sujeto y el objeto de la auditoría para poder ser auditado.

03. El relevamiento de información consiste en la toma de conocimiento sobre la predisposición de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad a someterse a una auditoría; y la existencia de la información necesaria y suficiente para ejecutar la auditoría.

218 Ejecución

01. La séptima norma general es:

Cualquiera sea el objeto del examen y tipo de auditoría a ejecutarse, la misma debe ser planificada y supervisada; estar acompañada de evidencia; y sus resultados deben ser comunicados en forma escrita.

02. La ejecución del examen debe ceñirse a la Norma de Auditoría Gubernamental específica.

219 Seguimiento

01. La octava norma general es:

La Contraloría General de la República y las unidades de auditoría interna de las entidades públicas deben verificar oportunamente el grado de implantación de las recomendaciones contenidas en sus informes. Además, las unidades de auditoría interna deben verificar el cumplimiento del cronograma de implantación de recomendaciones de las firmas privadas y profesionales independientes.

02. El grado de implantación de las recomendaciones debe ser considerado de la siguiente manera:

Implantada: cuando, por una parte, las causas que motivaron la recomendación fueron anuladas o minimizadas, asegurando que los efectos no se repitan y, por otra parte, se hayan cumplido los procesos institucionales para ponerlas en práctica.

Parcialmente implantada: cuando los cursos de acción, sobre la base de la recomendación formulada por el auditor, ejecutados por la entidad tiene la capacidad de anular o minimizar la causa que motivó la recomendación (o sea que es eficaz), pero no se concluyó el proceso para ponerla en práctica (por ejemplo, un manual de funciones completamente elaborado y que cumpla con los requisitos para anular la causa de la recomendación, pero que aún no fue formalmente aprobado ni puesto en vigencia).

No implantada: cuando no se ha realizado ninguna actividad o cuando las actividades realizadas no aseguran la eficacia de la solución planteada por la entidad (por ejemplo, un manual de funciones elaborado pero que no tiene la capacidad de anular la causa que originó la recomendación, ya sea porque es incompleto, no cumple la normativa vigente, etc.)

220 NORMAS DE AUDITORÍA FINANCIERA

221 Planificación

01. La primera norma de auditoría financiera es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

02. La planificación de la auditoría debe permitir un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.

03. La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

04. Durante la planificación, el auditor gubernamental debe considerar varios aspectos para elaborar una estrategia detallada que le permita alcanzar los objetivos de la auditoría.

En tal sentido, el auditor gubernamental debe considerar entre otros, los siguientes aspectos.

a) **Términos de referencia.** Antes de iniciar cualquier examen estarán debidamente definidos sus objetivos, el tipo y cantidad de informes a emitir, las revisiones adicionales a ser aplicadas y el alcance de la revisión a efectuarse, así como las responsabilidades que el equipo de auditoría asume.

b) **Comprensión de las actividades.** El equipo de auditoría necesita disponer del nivel de conocimientos necesarios sobre el giro o actividad y sector económico y social de la entidad a ser auditada, así como el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales que le son aplicables, de tal forma que le permita identificar los hechos, operaciones y prácticas que a su criterio pueden tener un efecto significativo sobre la información auditada.

- c) **Análisis de planificación.** Consiste en la aplicación de un conjunto de técnicas, tales como pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias, comparaciones, ratios, indicadores y otros, sobre la información a ser auditada, con la finalidad de identificar:
- los objetivos críticos de auditoría;
 - variaciones patrimoniales y presupuestarias;
 - las áreas y unidades organizacionales;
 - y las operaciones y actividades más significativas y los cambios en las políticas contables y operativas;

- d) **Importancia relativa.** Es la magnitud o naturaleza de una cifra errónea (incluyendo una omisión de información financiera) individual o en combinación con otros errores, que a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable que confiara en la información, fuera influido por la cifra errónea, o que su decisión sea afectada como resultado del error. La determinación de la importancia relativa o significatividad por parte de los auditores gubernamentales, es un asunto de criterio profesional que depende de la percepción del auditor gubernamental sobre las necesidades de los usuarios relativas a la toma de decisiones. Implica el juzgamiento de montos (cantidad) y naturaleza (calidad) de las eventuales distorsiones que presentan los estados financieros.

El auditor gubernamental debe considerar la significatividad, principalmente, en los siguientes momentos:

- al planificar el examen;
 - y al decidir los asuntos a revelar en el informe de auditoría.
- e) **Objetivos críticos de auditoría.** Son aquellas operaciones, actividades o áreas sobre las que el auditor gubernamental pondrá mayor énfasis.
- f) **Historial de auditoría.** Debe obtenerse conocimiento de los trabajos de auditoría realizados durante años anteriores por unidades de auditoría interna, firmas privadas, auditores independientes, y la Contraloría General de la República, con el propósito de identificar potenciales áreas de riesgo para los objetivos de la auditoría.
- g) **Control interno.** Debe evaluarse el control interno relevante a los fines del examen, conforme a la NAG 223.

- h) **Riesgos de auditoría.** A los efectos de establecer el alcance de los procedimientos de auditoría, el auditor gubernamental debe determinarlos.

El riesgo de auditoría está compuesto por:

riesgo inherente. Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, al margen de la efectividad de los controles internos relacionados.

riesgo de control. Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, que no hayan sido prevenidos o detectados por los controles internos de la entidad.

riesgo de detección. Es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría fallen en detectar o no detecten la existencia de errores o irregularidades significativas en la información auditada.

- i) **muestreo.** Para la obtención de las evidencias de auditoría, el auditor debe utilizar, en lo posible, métodos de muestreo estadístico.
- j) **programas de trabajo.** Definen la naturaleza, la extensión y la oportunidad de los procedimientos necesarios para obtener evidencia competente y suficiente que respalde la opinión del auditor gubernamental.
- k) **conformación del equipo y cronograma de trabajo.** Para cada auditoría se conformará un equipo de trabajo, cuya composición dependerá del grado de complejidad, magnitud y volumen de las actividades a desarrollar.

Los estimados de tiempo para cada auditoría deben definirse durante la planificación y señalarse para cada miembro del equipo y para cada componente del trabajo.

05. El auditor gubernamental debe planificar la auditoría para obtener seguridad razonable de encontrar errores e irregularidades significativos en los estados financieros, así como incumplimientos del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales que resulten significativos para los objetivos del examen.
06. Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos y el alcance del examen.

222 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría financiera es:

Personal competente en el objeto de auditoría debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría.

03. La actividad de supervisión incluye:

- instruir al equipo de auditoría;
- informarse de los problemas significativos;
- revisar el trabajo realizado;
- ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos;
- y asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

04. Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, por qué se va realizar y qué se espera lograr.

05. Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

06. La supervisión del trabajo de evaluación puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo realizado por otro miembro del equipo.

223 Control interno

01. La tercera norma de auditoría financiera es:

Debe efectuarse un estudio y una evaluación apropiados del control interno, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

02. El control interno es un proceso afectado por la dirección y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para el logro de objetivos de la entidad.

Comprende el plan de organización, incluyendo la unidad de auditoría interna, todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la entidad para promover la eficacia y la eficiencia de las operaciones y la confiabilidad de la información financiera y de gestión, así como el cumplimiento de las políticas gerenciales, el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y las obligaciones contractuales.

03. El control interno está conformado por cinco componentes que interactúan entre sí y se encuentran integrados al proceso de gestión: ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; información y comunicación; y supervisión.

04. La auditoría financiera otorga fundamental importancia a los controles que tienen relación directa e importante con los registros financieros, a efectos de evaluar dichos controles para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos sustantivos.

05. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

a) conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad, al término del cual, el auditor gubernamental debe ser capaz de hacer una evaluación preliminar presumiendo un satisfactorio cumplimiento del control interno.

b) comprobación de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron observados en la primera fase, con el propósito de determinar el grado de confianza en las pruebas sustantivas.

06. Las observaciones significativas resultantes del estudio y evaluación del control interno y las recomendaciones pertinentes a las mismas, dan lugar a un informe de evaluación del control interno relacionado con el sistema contable.

224 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría financiera es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para fundamentar la opinión del auditor gubernamental.

02. El trabajo del auditor gubernamental consiste, en gran parte, en obtener y examinar la evidencia relativa a las afirmaciones contenidas en los estados financieros para formular su opinión sobre los mismos.

03. Las afirmaciones son declaraciones de la gerencia de la entidad que se incluyen como componentes de los estados financieros. Pueden ser explícitas o implícitas, y se clasifican de acuerdo con las siguientes categorías:

- Existencia u ocurrencia.
- Integridad.
- Propiedad o exigibilidad.
- Valuación.
- Presentación y revelación.

04. La evidencia que respalda dichas afirmaciones está constituida por los datos contables y demás información que la corrobore.

05. Para que sea competente, la evidencia debe ser tanto válida como relevante.

Los siguientes criterios, entre otros, constituyen factores que contribuyen a la competencia de la evidencia:

- a) cuando la evidencia ha sido obtenida de fuentes independientes a la entidad auditada.
- b) cuando la contabilidad y los estados financieros han sido elaborados bajo condiciones satisfactorias de control interno.
- c) cuando la evidencia ha sido obtenida por el auditor gubernamental en forma directa, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, cálculos e inspección.

06. La evidencia es suficiente si basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental, para ello debe ejercitar su juicio profesional con el propósito de determinar la cantidad y tipo de evidencia necesarios.

Al respecto, el auditor gubernamental no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión razonable. Sin embargo, la suficiencia de la evidencia debe permitir a terceras personas arribar a la misma conclusión a la que ha llegado el auditor gubernamental.

07. Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:

Testimoniales. Obtenidas mediante entrevistas, declaraciones, encuestas (confirmaciones), etc., debiendo constar la misma en documento escrito.

Documentales. Proporcionadas por los registros de contabilidad, contratos, facturas, informes y otros documentos.

Físicas. Emergentes de la inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos, cuyo resultado debe constar en documento escrito.

Analíticas. Desarrolladas a través de cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y operaciones no habituales.

Informáticas. Contenidas en soportes electrónicos e informáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de la entidad.

08. La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo.
09. Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por los auditores gubernamentales, de manera que, en conjunto, constituyan un compendio de las pruebas realizadas durante el proceso de auditoría y de las evidencias obtenidas para llegar a formarse una opinión o abstenerse de ella.
10. Los papeles de trabajo tienen tres propósitos: proporcionar el principal sustento del informe de los auditores gubernamentales, permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen la auditoría y, por último, permitir que otros revisen la calidad de la auditoría.
11. Los papeles de trabajo deben contener:
- a) los objetivos, alcance y procedimientos, incluyendo cualquier criterio de muestreo utilizado.

- b) la documentación del trabajo realizado para sustentar conclusiones y juicios significativos, incluyendo descripciones de las transacciones y registros examinados que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar las mismas transacciones y registros.
- c) las recomendaciones, de corresponder.
- d) la evidencia de las revisiones de supervisión realizadas sobre el trabajo efectuado.
- e) los requisitos técnicos mínimos como ser: nombre de la entidad, propósito de la cédula, referencias, correferencias, fecha y rúbrica del auditor responsable.

12. Los papeles de trabajo son propiedad de la organización de auditoría.

13. La organización de auditoría debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo ser protegidos para evitar la revelación no autorizada de su contenido y mantenerlos, como mínimo, por el período de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General de la República, el plazo que resulte mayor.

225 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría financiera es:

El informe debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada. Asimismo debe señalar si dichas normas no han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.

El informe debe contener una opinión respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o la afirmación de que no se puede expresar una opinión. Cuando no se pueda expresar tal opinión se deben consignar las razones para ello. Asimismo, el informe debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros.

En los casos en que se exprese una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, el informe debe indicar claramente que la auditoría ha sido realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.

02. Las revelaciones informativas o notas a los estados financieros se refieren a la información necesaria para lograr una adecuada interpretación de los estados financieros en su conjunto y son responsabilidad de la administración de la entidad.

03. Los párrafos básicos del informe estándar (sin salvedades) son los siguientes:

a) *Párrafo introductorio*

Incluye:

- La identificación de los estados financieros auditados.
- La declaración de que los estados financieros son responsabilidad del máximo ejecutivo de la entidad.
- La declaración de que la responsabilidad del auditor gubernamental es expresar una opinión sobre los estados financieros, sobre la base de su auditoría.

b) *Párrafo de alcance*

Incluye las siguientes declaraciones:

- Que la auditoría se condujo de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
- Que las Normas de Auditoría Gubernamental exigen una planificación y ejecución de la auditoría para obtener razonable seguridad de que los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas.
- Que las evidencias fueron obtenidas a través de pruebas selectivas.
- Que se evaluaron los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas realizadas por la administración de la entidad.
- Que se evaluó la presentación de los estados financieros en su conjunto.
- Que el auditor gubernamental considera que el examen realizado le proporciona una base razonable para emitir su opinión.

c) Párrafo de opinión

Incluye una opinión respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro – inversión – financiamiento del ejercicio fiscal.

- 04.** En ciertas circunstancias el auditor gubernamental puede apartarse del informe estándar o sin salvedades y emitir los siguientes tipos de informes:

opinión con salvedades. Cuando se han comprobado desviaciones a las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación razonable de los estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia relativa establecidos.

opinión adversa o negativa. Cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

abstención de opinión. Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

Toda vez que se emita una opinión con salvedades, adversa o una abstención de opinión, debe señalarse en párrafos separados que precedan al de opinión, la naturaleza de la salvedad y/o limitación que dieron lugar a la misma, así como, de ser posible, sus efectos sobre los estados financieros.

- 05.** En algunas circunstancias el auditor gubernamental, sin afectar su opinión, desea enfatizar ciertos aspectos relacionados con los estados financieros que considera son de interés para los usuarios. Información aclaratoria de esta naturaleza se presentará en párrafos separados a continuación del párrafo de opinión.

230 NORMAS DE AUDITORÍA OPERACIONAL

231 Planificación

01. La primera norma de auditoría financiera es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

02. La planificación de la auditoría debe permitir un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.

03. La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

04. Al planificar la auditoría deben definirse los objetivos del examen, el alcance y la metodología. Los objetivos son: i) evaluar la eficacia de los sistemas de administración y los instrumentos de control interno incorporados a ellos y ii) evaluar la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones. El alcance está relacionado con las entidades, sistemas, operaciones y período de la auditoría. La metodología se refiere a la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados para obtener evidencia competente, suficiente y necesaria para alcanzar los objetivos definidos.

05. El auditor gubernamental debe obtener una comprensión de las entidades, sistemas y operaciones a ser auditadas.

Para obtener dicha comprensión el auditor gubernamental debe considerar, entre otros, los aspectos que se indican a continuación:

- a) El ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables. Entender las leyes aplicables puede ser esencial para comprender los sistemas y operaciones de la entidad.
- b) Los objetivos y metas de los planes, programas y presupuestos de la entidad. Es esencial que el auditor gubernamental conozca los objetivos y metas para

determinar en forma preliminar si éstos son adecuados respecto a la misión de la entidad, y si están debidamente difundidos entre los funcionarios responsables de su logro;

- c) Las políticas generales de la entidad, para evaluar su consistencia con la misión y los objetivos de la misma;
- d) Los criterios que permitan establecer en qué medida se han alcanzado los objetivos importantes definidos. El auditor gubernamental es responsable de identificar los criterios razonables, alcanzables y relevantes que resultan aplicables a los objetivos específicos de la auditoría (eficiencia, eficacia y economía).

Los criterios son los medidores de rendimiento usados para determinar si la entidad, el sistema, y la operación satisfacen o superan las expectativas; estos criterios proporcionan el entorno para entender los resultados de la auditoría. Algunos ejemplos de posibles criterios son: propósito o metas establecidos por ley o regulación o fijados por la administración, normas técnicas, opiniones de expertos, desempeño en años anteriores y desempeño de entidades similares.

- e) La cantidad de recursos empleados, la naturaleza de las operaciones, los bienes y servicios que produce o presta la entidad y los resultados alcanzados.
 - f) La información contable y gerencial.
 - g) la determinación del riesgo de auditoría.
 - h) los hallazgos y recomendaciones significativos detectados en auditorías previas.
 - i) la evaluación del control interno relevante a los fines del examen, este punto se encuentra desarrollado en la NAG 233
 - j) la identificación de los sistemas de administración y control relacionados con los objetivos de la auditoría.
- 05.** Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología.

232 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría operacional es:

Personal competente en el objeto de auditoría debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría.

03. La actividad de supervisión incluye:

- instruir al equipo de auditoría;
- informarse de los problemas significativos;
- revisar el trabajo realizado;
- ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos.
- y asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

04. Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, por qué se va a realizar y qué se espera lograr.

05. Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

06. La supervisión del trabajo de evaluación puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo efectuado por otro miembro del equipo.

233 Control interno

01. La tercera norma de auditoría operacional es:

Debe obtenerse una comprensión del control interno con relación a los objetivos del examen.

02. El control interno es un proceso afectado por la dirección y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para el logro de los objetivos de la entidad.

Comprende el plan de organización, incluyendo la unidad de auditoría interna, todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la entidad para promover la eficacia y la eficiencia de las operaciones y la confiabilidad de la información financiera y de gestión, así como el cumplimiento de las políticas gerenciales, el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y las obligaciones contractuales.

03. El control interno está conformado por cinco componentes que interactúan entre sí y se encuentran integrados al proceso de gestión: ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; información y comunicación; y supervisión.

04. La auditoría operacional otorga fundamental importancia a las actividades de control que tienen relación directa e importante con los objetivos de la auditoría, con el propósito de:

- a) identificar las áreas críticas de mayor significación que merezcan un examen profundo y cuyos resultados presentan beneficios importantes para la entidad.
- b) establecer la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas a ser aplicadas en las siguientes fases de la auditoría.
- c) determinar los recursos humanos necesarios para las siguientes fases o parte de ellas, tanto auditores gubernamentales con especialidades específicas, así como personal de apoyo especializado.

05. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad, al término del cual, el auditor gubernamental debe ser capaz de hacer una evaluación preliminar presumiendo un satisfactorio cumplimiento del control interno.

- b) comprobación de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron observados en la primera fase.

234 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría operacional es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

02. El trabajo del auditor gubernamental consiste en obtener y examinar evidencia para arribar a conclusiones e informar respecto a la eficacia de los sistemas de administración y control y a la eficiencia y economía de las operaciones.

03. La evidencia debe sustentar los elementos de los hallazgos de auditoría, a saber: condición, criterio, causa y efecto.

04. Respecto a las características de competencia, suficiencia y clasificación de la evidencia, y a los papeles de trabajo que la contienen, deben considerarse los aspectos mencionados en el punto 224 de la Norma de Auditoría Financiera.

235 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría operacional es:

El informe de auditoría operacional debe:

- a. Ser oportuno, completo, veraz, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos tratados.*
- b. Indicar los antecedentes, el objeto y los objetivos del examen, el alcance y la metodología empleada.*
- c. Señalar que el auditor gubernamental realizó la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.*
- d. Exponer los hallazgos significativos, conclusiones y recomendaciones del auditor gubernamental. Cuando no se pueda emitir una conclusión, el auditor gubernamental debe exponer las razones que sustentan su limitación y la naturaleza de la información omitida.*
- e. Exponer los logros significativos de la administración, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un área pueden aplicarse en otras áreas.*
- f. Hacer referencia, si corresponde, a informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública, emergentes del trabajo.*

02. El informe será:

- Completo y conciso, si contiene información suficiente con respecto a la magnitud e importancia de los hallazgos, posibilitando la comprensión adecuada y correcta de los asuntos que informan. Sin embargo, no debe incurrirse en un exceso de detalle que distraiga la atención o distorsione el objetivo del examen.
- Veraz, si los hallazgos y conclusiones informados están sustentados por evidencia suficiente y competente.
- Imparcial, si la presentación de los resultados del examen es objetiva, evitando la tendencia a exagerar o enfatizar los resultados obtenidos, que den lugar a interpretaciones erróneas.
- Convincente, si la exposición es suficientemente persuasiva para convencer a los lectores de la validez de los hallazgos, de la razonabilidad de las conclusiones y de la conveniencia de las recomendaciones.
- Claro, si tiene una estructura lógica y emplea un lenguaje directo y desprovisto de tecnicismos, facilitando su lectura y comprensión.

Cuando se vea conveniente, pueden utilizarse elementos de apoyo visual (fotografías, diagramas, gráficos, mapas, etc.) para aclarar y resumir información compleja y de difícil comprensión.

03. El contenido del informe debe hacer referencia a:

- a) los antecedentes
- b) el objeto
- c) los objetivos del examen.
- d) el alcance del examen, indicando la profundidad y cobertura del trabajo realizado para cumplir los objetivos de la auditoría. Los auditores gubernamentales, en la medida que sea posible, deben establecer la relación que existe entre la muestra revisada y el universo, identificar las dependencias, ubicación geográfica y el período bajo examen, y especificar los tipos y fuentes de evidencias utilizados, y explicar los problemas relacionados con la calidad u otros de la evidencia. Los auditores gubernamentales también deben incluir una referencia a las limitaciones de la información o al alcance del trabajo de auditoría.
- e) la metodología, explicando claramente las técnicas empleadas para obtener y analizar la evidencia necesaria para alcanzar los objetivos de la auditoría. Esta explicación debe identificar cualquier supuesto significativo que se haya usado al ejecutar la auditoría; también debe describir las técnicas comparativas que se hayan aplicado, los criterios e indicadores que hayan sido utilizados, y cuando se hayan empleado métodos de muestreo, explicar la forma en que se ha diseñado la muestra y las razones para su selección.

04. El informe debe exponer:

- a) los hallazgos significativos que tengan relación con los objetivos de auditoría, los que incluirán la información suficiente, competente y relevante de los hallazgos para facilitar su comprensión, y para que su exposición sea convincente y objetiva, bajo una perspectiva apropiada.
- b) las conclusiones que surgen de inferencias lógicas, basadas en los hallazgos de auditoría. Tales conclusiones dependerán de lo persuasiva que resulte la evidencia que sustenta los hallazgos y lo convincente de la lógica utilizada para formularlas.
- c) las recomendaciones que se consideren apropiadas para corregir las causas del problema y mejorar los sistemas y las operaciones de la entidad.

240 NORMAS DE AUDITORÍA AMBIENTAL

241 Planificación

01. La primera norma de auditoría ambiental es:

La auditoría ambiental se debe planificar en forma metodológica, con fundamento en los términos de referencia previamente definidos, para alcanzar eficientemente sus objetivos específicos.

02. Toda auditoría ambiental debe contar con términos de referencia previamente establecidos. En dichos términos de referencia deben especificarse los objetivos y alcances generales de la auditoría, e incluirse otras especificaciones de tipo técnico, administrativo y/o jurídico que sean requeridas según la naturaleza y propósitos del examen.

El alcance general de la auditoría ambiental comprende la delimitación de: objeto de auditoría; tipo de auditoría; ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables; principios ambientales aplicables; y ámbito institucional o sujeto de auditoría.

03. Se entiende por planificación metodológica, el proceso de definición de objetivos y alcances específicos de la auditoría, seguido del diseño y/o elección de metodologías que se aplican y rediseñan en forma iterativa hasta alcanzar resultados que permiten el logro de los mencionados objetivos.

El reajuste de las metodologías se realiza en función de los resultados obtenidos o, cuando sea factible, mediante el empleo de pruebas preliminares que permitan deducir, ya sea su correcta aplicabilidad o los ajustes que deban ser introducidos.

La necesidad de realizar una planificación metodológica surge, entre otras razones, por la imposibilidad de conocer en forma anticipada la naturaleza y/o magnitud de los parámetros y atributos que definen el estado ambiental en el que se encuentra el ecosistema o recurso natural que se evalúa.

La planificación metodológica de la auditoría ambiental es aplicable durante:

- a) la planificación de la auditoría, en la que se definen sus objetivos y alcances específicos; y
- b) el trabajo de campo, en el que se diseñan, programan, ejecutan y supervisan (iterativamente) las metodologías conducentes al logro de los objetivos específicos.

- 04.** Los objetivos y alcances específicos de la auditoría ambiental deben definirse sobre la base de una comprensión de los siguientes elementos:
- el objeto que se somete a examen, el cual debe delimitarse en función de los parámetros y atributos ambientales que lo definen;
 - el tipo de auditoría ambiental, cuyo enfoque debe ser delimitado.
 - el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales y principios ambientales de carácter nacional, sectorial, departamental, municipal y/o institucional, cuya aplicación debe delimitarse en función del objeto y tipo de auditoría; y
 - el ámbito institucional, que debe delimitarse en función del objeto de auditoría, tipo de auditoría y el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y principios ambientales previamente definidos.

El alcance específico de la auditoría incluye la delimitación del período de la gestión ambiental que se audita, la(s) fecha(s) de las mediciones o evaluaciones que se prevén realizar y la profundidad del trabajo realizado. El alcance específico puede ser modificado en función de los resultados obtenidos durante la ejecución del trabajo de campo, respetando las especificaciones contenidas en los términos de referencia.

- 05.** La planificación incluye la designación de personal competente y la asignación a este personal de responsabilidades tendientes al logro de los objetivos específicos de la auditoría.
- 06.** Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, que debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología, incluyendo programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.

242 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría ambiental es:

Personal competente debe supervisar oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión debe ser practicada en cada una de las etapas de la auditoría, e incluye:

- examinar la factibilidad y/o razonabilidad técnica de los objetivos y alcances de auditoría propuestos; y determinar si ellos satisfacen las especificaciones contenidas en los términos de referencia;
- instruir, dirigir y concertar los esfuerzos del equipo de auditoría y del personal especializado de apoyo, hacia la consecución de los objetivos de auditoría bajo los alcances establecidos; esto es, inspeccionar y/o vigilar trabajos en ejecución; revisar resultados de evaluación y/o de trabajos realizados; delegar tareas de supervisión e inspección técnica específicas; ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos que se le presenten al equipo de auditoría; y proporcionar capacitación durante el desarrollo del examen; y
- revisar, discutir y analizar la validez y confiabilidad de la información generada por los auditores gubernamentales y/o por los sistemas de información ambiental y de gestión gubernamental, incluyendo el examen de los registros ambientales y los documentos de trabajo que respaldan las evidencias obtenidas. Se debe dar un énfasis especial a la revisión de los resultados contenidos en los certificados de inspección y de laboratorio.

El supervisor debe dejar testimonio o constancia del trabajo realizado.

03. La supervisión debe ser efectuada por profesionales con suficientes conocimientos técnicos en la especialidad relacionada con el objeto de auditoría ambiental.

04. El supervisor debe identificar en forma oportuna obstáculos que impiden el logro de los objetivos de auditoría, comunicando tales situaciones al superior inmediato y/o proponiendo las modificaciones y/o los reajustes necesarios.

243 Controles ambientales

01. La tercera norma de auditoría ambiental es:

Debe obtenerse una comprensión clara de los controles ambientales y los de la gestión ambiental, tomando en cuenta que estos controles forman parte del objeto que se somete a examen en el caso de una auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental; son de utilidad en una auditoría de desempeño ambiental; y, eventualmente, son examinados en una auditoría de resultados de la gestión ambiental.

02. Los controles de la gestión ambiental son procesos asociados a los sistemas de gestión ambiental, que aseguran la implantación y/o el funcionamiento adecuado de los controles ambientales.

Los controles ambientales son los medios y actividades concomitantes que aseguran, en términos efectivos, el logro de los objetivos asociados tanto a la calidad ambiental como a la protección y conservación ambientales. Ejemplos de controles ambientales son: el funcionamiento de una planta de tratamiento de aguas residuales o el de un filtro en una chimenea industrial; un equipo de guardabosques operando en un parque nacional; un puesto de control forestal; las cortinas rompevientos asociadas a la actividad agrícola; el sistema de aislamiento en un relleno sanitario; etc.

El concepto de control ambiental es utilizado en términos genéricos para referirse a la acción de aplicar tanto los controles de la gestión ambiental como los propios controles ambientales. En este contexto, y en su más amplio sentido, dichos controles comprenden:

- el plan de organización asociado a los sistemas de prevención y control ambiental;
- la inspección y vigilancia ambientales incluyendo los procedimientos para responder a los resultados de su aplicación;
- los sistemas de monitoreo ambiental y los respectivos métodos y/o procedimientos para adoptar medidas correctivas; y
- los métodos, técnicas, procedimientos y tecnologías adoptadas, tanto para lograr los objetivos y metas de la gestión ambiental, como para cumplir los objetivos del control de la calidad y/o protección y conservación ambientales.

03. En la auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental es fundamental identificar los objetivos de dicha gestión, tanto los expresamente declarados a través del propio sistema, como aquellos no declarados pero que subyacen a causa de la

legislación aplicable y/o como consecuencia de impactos ambientales identificables o denuncias asociadas a daños causados a la salud humana, al derecho propietario privado, o al patrimonio del Estado.

Una vez identificados los objetivos de la gestión ambiental, se deben identificar los controles implantados para asegurar el logro de tales objetivos y luego proceder a determinar su capacidad y/o efectividad, siguiendo los preceptos establecidos en las presentes normas y otros que sean aplicables. Se deben registrar aquellos controles ausentes, incapaces o inefectivos, identificar los peligros existentes y establecer o estimar, basándose en técnicas reconocidas de evaluación, los riesgos ambientales correspondientes.

Por otra parte, si se identificara que existen requerimientos para mejorar el sistema de gestión ambiental en forma continua o en plazos establecidos, el auditor gubernamental está en la obligación de planificar la forma de medir dicho mejoramiento e incorporarlo como parte de los objetivos específicos de este tipo de auditoría. Estos requerimientos surgen, entre otras causas, por: i) exigencias de orden legal asociadas a los plazos de adecuación ambiental; ii) resultados de la inspección y vigilancia ambientales; y iii) decisión del responsable de administrar dicho sistema, en virtud de los resultados del monitoreo ambiental.

04. En la auditoría de desempeño ambiental, es de utilidad obtener una comprensión de los controles ambientales y/o de los controles de la gestión ambiental, que sean relevantes a los objetivos de este tipo de auditoría, con el propósito de permitir al auditor gubernamental planificar el examen con mayor eficiencia y con menores riesgos de incurrir en la adopción de indicadores y criterios de evaluación inapropiados, irrelevantes o incorrectos.
05. En la auditoría de resultados de la gestión ambiental, el auditor gubernamental debe usar su criterio y juicio profesional para determinar si es necesario examinar y/o comprender los controles antes mencionados.

244 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría ambiental es:

Debe obtenerse evidencia relevante, competente y suficiente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

02. La evidencia debe acumularse mediante un proceso supervisado, continuo e integrado de diseño y/o elección y aplicación de metodologías, criterios y técnicas de evaluación.

- a) Metodologías: son conjuntos de procedimientos que, con el propósito de acumular evidencia, el auditor gubernamental ambiental diseña y/o elige durante la planificación y/o el trabajo de campo, para aplicarlas posteriormente.

El diseño y/o elección de metodologías exige una comprensión de los parámetros y atributos que definen el objeto sometido a examen, y se realiza en función de la naturaleza de los objetivos y alcances específicos de la auditoría, de la complejidad de las evaluaciones y de las tecnologías disponibles.

Para cada procedimiento asociado a una metodología, y siempre que corresponda, se debe: identificar aspectos críticos; establecer riesgos de evaluación; y definir ciertos parámetros tales como el número, tipo y/o la calidad de las muestras requeridas.

Cuando sea relevante y significativo para los objetivos de la auditoría, se deben estimar los posibles riesgos de ilegalidad existentes (acciones u omisiones que contravienen el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables). En función de los riesgos de ilegalidad estimados, los auditores gubernamentales tienen la obligación de elegir y aplicar metodologías para comprobar si existen o no tales ilegalidades, relacionadas tanto con el objeto como con los objetivos de la auditoría.

- b) Criterios: son estándares contra los cuales se compara la evidencia para obtener resultados de auditoría. Los criterios deben ser establecidos por el auditor gubernamental durante la planificación y/o el trabajo de campo sobre la base de su experiencia y conocimientos de la materia, mediante la identificación de parámetros específicos, unidades de medida y/o indicadores de diversa naturaleza, tanto cualitativos como cuantitativos.

El diseño y/o elección de criterios debe responder a los requerimientos de cada metodología y tener fundamento en: los principios y normas ambientales de carácter nacional, sectorial, departamental y/o municipal; las normas que regulan el o los sistemas de gestión ambiental asociados al objeto de la auditoría; y los

planes, políticas, objetivos y metas ambientales establecidos a través de dichos sistemas.

- c) Técnicas: son procedimientos o métodos especializados de obtención y/o verificación de información, que incluyen prácticas analíticas de laboratorio u otras de diversa índole, diseñadas y/o elegidas por el auditor gubernamental durante la planificación y/o el trabajo de campo, con el propósito de comprobar aspectos específicos del objeto de auditoría.

La información generada por el auditor gubernamental puede complementarse con aquella obtenida por medio de: revisión y verificación de la confiabilidad de los registros ambientales y de la documentación de terceros; inspecciones físicas; observaciones; protocolos; testimonios; revisión de la información generada en otras auditorías; etc.

- 03.** Los resultados de la auditoría se obtienen del análisis comparativo entre la evidencia y los criterios preestablecidos. Los resultados son consistentes cuando:

- a) Están respaldados por evidencia relevante, competente y suficiente.

La evidencia es relevante cuando tiene directa relación con el objeto de la auditoría, contribuye al logro de uno o más objetivos de auditoría y está dentro del alcance establecido para el examen.

La evidencia es competente cuando la información que la respalda es válida y confiable; la información es válida cuando es consistente con los hechos o con la realidad; y es confiable cuando ha sido generada u obtenida mediante normas que rigen la materia y bajo estándares de desempeño profesional aceptables.

La evidencia es suficiente en cantidad y calidad cuando sustenta la opinión del auditor gubernamental y persuade a una persona razonable sobre la validez y confiabilidad de los resultados de auditoría obtenidos sobre la base de dicha evidencia.

- b) Son reproducibles para cada criterio utilizado.

Es de máxima prioridad que este requisito sea independiente de las metodologías y técnicas utilizadas para acumular y evaluar evidencia y/o del auditor gubernamental ambiental que las aplica.

Para asegurar este requisito, se debe otorgar un énfasis especial a la supervisión del diseño y/o elección y aplicación de metodologías, criterios y técnicas de evaluación.

Cuando los resultados no sean reproducibles a causa de la naturaleza de las mediciones, la dinámica del estado ambiental u otras razones válidas, debe asegurarse que el proceso de acumulación de evidencia cuente con supervisión específica.

- c) Aseguran el logro de los objetivos de la auditoría.

En conjunto, los resultados obtenidos deben permitir el logro de los objetivos de la auditoría en el marco de los alcances establecidos.

- 04.** El auditor gubernamental debe asegurar la disponibilidad de medios tecnológicos que le permitan contar con información confiable e independiente sobre el objeto de la auditoría. Los medios tecnológicos pueden ser, por ejemplo, el sistema de información ambiental, los instrumentos de análisis de laboratorio, imágenes de satélite, fotografías aéreas y otros; asimismo, pueden utilizarse documentos preparados por el auditor gubernamental para facilitar sus evaluaciones, por ejemplo, cuestionarios, protocolos y otros formatos de trabajo.
- 05.** Los auditores gubernamentales deben documentar toda la evidencia acumulada en los correspondientes papeles de trabajo y dejar constancia de la labor realizada en cada una de las etapas de la auditoría.

245 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría ambiental es:

El informe de auditoría ambiental debe ser escrito, conteniendo una descripción clara y precisa de:

- a. los antecedentes, objetivos y alcances de la auditoría ambiental, especificando en el alcance que el trabajo se realizó bajo las presentes normas de auditoría ambiental gubernamental;*
- b. las metodologías, criterios y técnicas de evaluación utilizadas, especificando adicionalmente las normas técnicas asociadas a las mediciones y/o evaluaciones realizadas; y*
- c. los resultados, conclusiones y recomendaciones.*

Además, si corresponde, el informe puede incluir lo siguiente:

- d. comentarios pertinentes de los responsables del objeto auditado sobre los resultados, conclusiones y recomendación;*
 - e. aspectos importantes que llamen la atención del auditor, que no siendo parte de los objetivos y alcances de la auditoría, fueron identificados durante el trabajo de campo, sugiriendo acciones al respecto;*
 - f. todo incremento significativo en la eficacia de los sistemas de gestión ambiental, mejoras sustanciales en el desempeño ambiental y/o logros notables en los resultados de la gestión ambiental; y*
 - g. referencia a informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública, derivados de la auditoría ambiental.*
02. El informe de auditoría ambiental debe ser: preparado en forma escrita y elaborado de manera coordinada entre los miembros del equipo de auditoría bajo la dirección del supervisor, quién es además responsable de que su contenido sea relevante a la naturaleza, objetivos y alcances de la auditoría; respaldado por la evidencia obtenida; expresado con el rigor científico necesario y suficiente; y expuesto con estilo objetivo en forma clara, veraz, exacta, completa, concisa e imparcial.
03. Los resultados y conclusiones deben ser expuestos de manera consistente y en directa correlación con los objetivos y alcances de la auditoría; contener el detalle y explicaciones suficientes para facilitar la comprensión de los aspectos técnicos expuestos, sobre todo en la parte que corresponde al análisis comparativo entre la evidencia y los criterios establecidos; y orientar las acciones y medidas correctivas a ser aplicadas.
04. Las recomendaciones deben ser objetivas y realizables, y su implantación debe ser verificable.

250 NORMAS DE AUDITORÍA ESPECIAL

251 Planificación

01. La primera norma de auditoría financiera es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

02. La planificación de la auditoría debe permitir un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.

03. La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

04. En la planificación de la auditoría deben definirse claramente el objetivo, el objeto y el alcance del examen.

05. La planificación de la auditoría puede de contar con el apoyo legal y la asistencia especializada necesarios y suficientes.

06. Debe obtenerse una comprensión de las operaciones, actividades, unidades organizacionales y programas relacionados con el objetivo del examen.

07. Debe obtenerse una comprensión del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales existentes, relativas al objeto del trabajo.

08. Cuando se considere necesario se debe evaluar el control interno.

09. Se debe determinar el riesgo de auditoría.

10. Debe diseñarse una metodología, con el propósito de obtener y evaluar evidencia competente, suficiente y necesaria para alcanzar eficientemente el objetivo de la auditoría.

- 11.** Deben elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.
- 12.** Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente Norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología.

252 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría financiera es:

Personal competente en el objeto de auditoría debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría.

03. La actividad de supervisión incluye:

- instruir al equipo de auditoría;
- informarse de los problemas significativos;
- revisar el trabajo realizado;
- ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos;
- y asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

04. Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, por qué se va realizar y qué se espera lograr

05. Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

06. La supervisión del trabajo de evaluación puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo realizado por otro miembro del equipo.

253 Control interno

01. La tercera norma de auditoría especial es:

Cuando se considere necesario, debe efectuarse la evaluación del control interno relacionado con el objetivo del examen.

02. La evaluación del control interno debe llevarse a cabo tomando en cuenta las particularidades del examen.

03. A través de la evaluación del control interno, el auditor debe identificar el riesgo de control, definir la metodología aplicable y determinar la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas.

254 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría especial es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

02. Deben considerarse los aspectos mencionados en los incisos 05 a 13 de la Norma 224 y, además para las auditorías con indicios de responsabilidad los documentos debidamente legalizados por la autoridad competente que constituyen evidencias útiles y necesarias para fines de una acción legal.

03. A la conclusión del trabajo de campo y con carácter previo a la redacción del borrador del informe de auditoría debe obtenerse, excepto para las firmas privadas y profesionales independientes, opinión legal escrita sobre la existencia de indicios de responsabilidad por la función pública, resultantes de los hallazgos de auditoría.

255 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría especial es:

El informe de auditoría especial debe:

- a. Ser oportuno, completo, veraz, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos tratados.*
- b. Indicar los antecedentes, el objeto, los objetivos específicos del examen, el alcance y la metodología empleada.*
- c. Señalar que el auditor gubernamental realizó la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.*
- d. Exponer los hallazgos significativos, conclusiones y recomendaciones del auditor gubernamental. Cuando no se pueda emitir una conclusión, el auditor gubernamental debe exponer las razones que sustentan su limitación y la naturaleza de la información omitida.*
- e. De corresponder, los indicios de responsabilidad y condiciones para la presentación de descargos.*
- f. Hacer referencia a informes legales o técnicos que sustenten el informe de auditoría especial.*
- g. Los informes con indicios de responsabilidad deben hacer referencia, si corresponde, a informes separados que contengan hallazgos sobre aspectos relevantes del control interno.*

02. Para fines de redacción del informe deben considerarse los aspectos mencionados en la norma 235, inciso 02.

03. La auditoría especial puede dar lugar a dos tipos de informes:

- a) aquel que contiene los hallazgos de auditoría que dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, acompañados por el informe legal correspondiente, a excepción de las firmas de auditoría externas y profesionales independientes, y otros sustentatorios, y
- b) aquel que contiene los hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, pero que son relevantes al control interno.

04. Los informes de auditoría con indicios de responsabilidad emitidos por las firmas de auditoría o profesionales independientes deben ser remitidos a la unidad de auditoría interna de la entidad auditada, a la unidad de auditoría interna de la entidad que ejerce tuición o a la Contraloría General de la República para que estas emitan el informe dispuesto por el artículo 55 del Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, aprobado por el Decreto Supremo 23318-A, y cumplan con los procesos dispuestos por los artículos 39 y 40 del Reglamento para el Ejercicio de las

Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado mediante Decreto Supremo 23215.

En caso de que la entidad no tenga organismo de tuición y tampoco tenga unidad de auditoría interna, estos informes deberán ser remitidos a la Contraloría General de la República para que obre de acuerdo al artículo 55 de la citada disposición.

- 05.** El contenido del informe debe hacer referencia a:
- a) los antecedentes que dieron lugar a la auditoría especial.
 - b) el objetivo del examen, que es la expresión de una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales.
 - c) el objeto del examen puede ser muy variable, desde una transacción hasta un área operativa o administrativa.
 - d) el alcance indicará que el examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental, y el grado de cobertura, incluyendo el período, dependencias y áreas geográficas examinadas.
 - e) la metodología, explicando las técnicas y procedimientos empleados para la acumulación de evidencia y, de ser aplicables, los métodos de muestreo y los criterios de selección, así como el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales consideradas.
- 06.** El informe debe exponer:
- a) los hallazgos de auditoría correspondientes al tipo de informe, incluyendo información para facilitar su comprensión y para que su exposición sea convincente y objetiva.
 - b) si corresponde, los indicios de responsabilidad por la función pública emergentes de los hallazgos de auditoría, indicando los nombres y apellidos de los responsables, incluyendo apellidos maternos, números de documento de identidad y cargos y, en caso de responsabilidades civiles, los montos del presunto daño económico al Estado.
- Asimismo, el plazo y condiciones para la presentación de los descargos de las personas involucradas en los indicios de responsabilidad por la función pública, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 1178 y sus reglamentos.
- c) las conclusiones y recomendaciones correspondientes.

256 Procedimiento de aclaración

01. La sexta norma de auditoría especial es:

Los informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad deben someterse a procedimiento de aclaración, de conformidad con los artículos 39 y 40 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 23215.

Esta Norma no es aplicable para las firmas de auditoría externa y profesionales independientes, por los motivos que indica la Norma 255 04.

02. El procedimiento de aclaración consiste en la recepción y análisis de la competencia y suficiencia de los descargos presentados por los involucrados en indicios de responsabilidad por la función pública, y debe requerir la opinión legal correspondiente.
03. Si en el análisis surgieran indicios de responsabilidad que involucren a otras personas, o se incremente el monto del cargo inicial, se debe emitir un informe ampliatorio que debe sujetarse a procedimiento de aclaración.
04. El procedimiento de aclaración dará lugar a un informe especial complementario que debe contener:
- a) la referencia al informe especial preliminar y, si corresponde, a los informes ampliatorios.
 - b) detalle de la documentación respaldatoria de los descargos.
 - c) el análisis de los descargos
 - d) conclusiones.
 - e) las recomendaciones finales del auditor gubernamental.
 - f) el informe legal.
 - g) los informes técnicos complementarios, si corresponden.

260 NORMAS DE AUDITORÍA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA

261 Planificación

01. La primera norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

02. La planificación debe permitir un adecuado desarrollo de las etapas subsecuentes del examen; para ello el auditor gubernamental debe tomar conocimiento del sujeto de auditoría (por ejemplo, a través de su misión, objetivos estratégicos y objetivos de gestión) así como comprender el objeto de auditoría y tomar conocimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables.

03. El auditor gubernamental debe comprender los procesos, operaciones y actividades, así como el control interno asociado a ellos, e identificar los procesos, operaciones y/o actividades relevantes para el logro de los objetivos del objeto de auditoría.

04. A través de diferentes técnicas de auditoría o de la especialidad (por ejemplo, revisión analítica de resultados de ensayos y verificación de los respaldos de certificados de avance) se determinarán las áreas críticas.

05. Relacionados con las áreas críticas, se definirán los objetivos específicos de la auditoría, los cuales tenderán al logro de los objetivos generales.

06. Se deben identificar los criterios a partir de la normatividad aplicable al objeto de auditoría. En el caso de que la normativa asociada al objeto de auditoría no permita identificar criterios de evaluación, éstos serán definidos por el auditor gubernamental y concertados con la entidad. Todo criterio debe estar sustentado por evidencia suficiente y competente.

07. El alcance y la metodología para alcanzar los objetivos específicos de la auditoría se relacionan respectivamente con:

- el periodo que se audita y las actividades, áreas, etc. que son objeto de la auditoría, así como con la profundidad del examen.
- los procedimientos que se diseñan y aplican para obtener evidencia competente y suficiente.

Estos últimos aspectos deben plasmarse en programas de trabajo.

- 08.** Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología.

262 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión debe ser ejercida por personal con formación profesional y experiencia técnica en la especialidad del objeto de auditoría.

03. La supervisión implica que el personal calificado para ejercerla debe dirigir sus esfuerzos para determinar si se están alcanzando los objetivos del examen. La supervisión incluye entre otros:

- asegurar que los miembros del equipo comprendan los objetivos de la auditoría. En particular se debe asegurar que entiendan claramente el trabajo a realizar, por qué se va a efectuar y qué se espera lograr;
- guiar a los miembros del equipo de auditoría a lo largo del desarrollo de sus tareas asignadas;
- revisar oportunamente el trabajo realizado, a través de los respectivos papeles de trabajo;
- ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos;
- detectar debilidades en el personal asignado y proporcionar en consecuencia la capacitación necesaria o asegurarse que la misma sea proporcionada por terceros;
- asegurar la confiabilidad y validez de la información generada por los auditores gubernamentales a lo largo del desarrollo de sus tareas; y
- asegurar que la evidencia obtenida sea competente y suficiente.

04. La supervisión debe ser evidenciada en los papeles de trabajo acumulados a lo largo de la auditoría.

263 Control interno

01. La tercera norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Se deben analizar los controles internos asociados al objeto de auditoría diseñados e implementados por la entidad, para asegurar el logro de sus objetivos

02. El control interno es un proceso integrado a todos los demás procesos, técnicos y administrativos, que conforman el accionar de las organizaciones públicas hacia el logro de sus objetivos.

03. El control interno consta de cinco componentes interrelacionados que se integran al proceso de gestión: ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; información y comunicación; y supervisión.

04. La auditoría de proyectos de inversión pública otorga particular interés a los controles internos relacionados a las operaciones vinculadas con el objeto de auditoría, por lo que debe:

- conocer y comprender los procedimientos diseñados y sus controles asociados para el logro de los objetivos de la operación, con el fin de determinar su eficacia;
- verificar si los procedimientos diseñados están siendo aplicados tal como fueron diseñados;
- comprobar que los resultados logrados corresponden a los objetivos de la operación.

264 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

02. La ejecución de los procedimientos previstos en los programas de trabajo, tiene como objetivo acumular y evaluar evidencia que permita al auditor gubernamental concluir e informar respecto a los objetivos de auditoría.

03. La acumulación de evidencia es un proceso integrado a toda la ejecución de la auditoría y debe sustentar todos los atributos de los hallazgos de auditoría, es decir condición, criterio, causa y efecto.

04. La evidencia debe ser acumulada mediante un proceso supervisado de diseño y aplicación de metodologías y técnicas de evaluación.

El diseño de las metodologías exige una comprensión cabal del objeto de examen, así como de los objetivos de auditoría.

Las técnicas de evaluación son métodos técnicos específicos de obtención y/o verificación de información que pueden incluir técnicas analíticas de laboratorio o de campo, y otras técnicas analíticas que el auditor gubernamental considere necesarias para comprobar aspectos específicos del objeto de auditoría.

05. La evidencia es considerada competente cuando es respaldada por información válida y relevante.

La evidencia es válida cuando es consistente con la realidad y los hechos, y, por ejemplo, ha sido obtenida de fuentes independientes a la entidad auditada; ha sido obtenida por el auditor gubernamental en forma directa; o el auditor gubernamental se ha asegurado de la confiabilidad de la información generada por la entidad.

La evidencia es relevante cuando tiene directa relación con el objeto de auditoría y contribuye a sustentar el logro de los objetivos de auditoría.

06. La evidencia será suficiente cuando por sí sola sea capaz de sustentar la opinión del auditor gubernamental y persuada a una persona razonable de la validez y confiabilidad de los resultados obtenidos sobre la base de dicha evidencia.

07. Los auditores gubernamentales deben conservar la evidencia obtenida en papeles de trabajo, los cuales prueban el trabajo realizado y permiten la realización de actividades de supervisión y control y son el sustento del informe de auditoría.

- 08.** Los papeles de trabajo deben contener información suficiente para permitir que un auditor gubernamental experimentado en la especialidad del objeto de auditoría, sin conexión previa con el examen, encuentre en ellos la evidencia que respalda las conclusiones y juicios significativos de los auditores gubernamentales.

265 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Oportunamente deberá emitirse un informe por escrito, el cual deberá contener una descripción clara y precisa de:

- a. Los objetivos y alcances de la auditoría de proyectos de inversión pública, señalando específicamente en los alcances que la auditoría se realizó de acuerdo con estas normas de auditoría gubernamental.*
- b. Las metodologías, criterios y técnicas de evaluación utilizadas, especificando si fuera el caso, las normas técnicas asociadas.*
- c. Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones*
- d. Si se presentan limitaciones al alcance de la auditoría que no permitan al auditor gubernamental cumplir los objetivos previstos, este hecho será mencionado en el informe de manera expresa.*
- e. Aspectos importantes que llamen la atención del auditor gubernamental, que no siendo parte de los objetivos de la auditoría, fueron identificados durante el examen, recomendando acciones al respecto.*
- f. Hacer referencia, si corresponde, a informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública.*

02. La comunicación de resultados es un proceso supervisado paralelo al desarrollo de la auditoría y finaliza formalmente mediante la emisión del informe correspondiente.

03. El informe de auditoría debe ser preparado bajo la dirección del supervisor quien será responsable de la calidad de su contenido y de su relevancia con los objetivos y alcances de la auditoría. El supervisor debe asegurarse que el contenido del informe sea:

- completo, si contiene información suficiente respecto a los hallazgos, permitiendo una adecuada comprensión de los asuntos que informan, asegurando que se cumplan los objetivos de la auditoría;
- conciso, si no se extiende en detalles que distraigan la atención o distorsionen el mensaje;
- veraz, si la evidencia de respaldo de los hallazgos es competente y suficiente;
- imparcial, si presenta los resultados de forma objetiva; y
- convincente, si el informe persuade a los lectores de la validez de los hallazgos y de la pertinencia de las conclusiones y recomendaciones.

04. El alcance se referirá al sujeto, objeto y período examinados; así como a la profundidad y cobertura del trabajo realizado; a las fuentes de evidencia; y a las limitaciones encontradas.
05. En la metodología se describen y explican las técnicas especializadas o de auditoría que permitieron el logro de los objetivos de la auditoría, y se enuncian los criterios e indicadores técnicos empleados en el desarrollo del examen realizado. Cuando se utilicen métodos de muestreo, se explicará la forma en que se diseñó la muestra y las razones para su selección.
06. Las conclusiones son inferencias lógicas sobre el objeto de auditoría basadas en los hallazgos y deben ser expresados explícitamente evitando el riesgo de interpretaciones o deducciones por parte de los lectores; para ello contienen el detalle y explicaciones suficientes para facilitar la comprensión de los aspectos técnicos expuestos.
07. Las conclusiones serán complementadas con recomendaciones tendientes a que las causas de las desviaciones detectadas no vuelvan a repetirse.

300 NORMAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORÍA INTERNA

301 Alcance de la auditoría interna

01. La primera norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

Los auditores internos deben desarrollar sus actividades dentro del alcance establecido en la Ley 1178 y sus decretos reglamentarios.

02. Los integrantes de la UAI no deben participar en ninguna operación o actividad administrativa, ni examinar operaciones, actividades, unidades organizacionales, o programas en las que hayan estado involucrado.

03. Las actividades de la UAI comprenden principalmente las siguientes:

- a) La evaluación de la eficacia de los sistemas de administración y de las actividades de control incorporados a ellos, así como el grado de cumplimiento de las normas que regulan estos sistemas.
- b) La evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones, actividades, unidades organizacionales o programas respecto a indicadores estándares apropiados para la entidad.
- c) La verificación del cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales de la entidad relacionadas con el objetivo del examen, informando, si corresponde, sobre los indicios de responsabilidad por la función pública.
- d) El análisis de los resultados de gestión, en función a las políticas definidas por los sistemas nacionales de planificación e inversión pública.
- e) El seguimiento a la implantación de las recomendaciones emitidas por la UAI y por las firmas privadas de auditoría, para determinar el grado de cumplimiento de las mismas.
- f) La evaluación de la información financiera para determinar:
 - la confiabilidad de los registros y estados financieros de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada;
 - si el control interno relacionado con la presentación de la información financiera, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos de la entidad.

- 04.** La UAI de las entidades tutoras, en el marco del control externo posterior, debe efectuar obligatoriamente auditorías y evaluaciones en las entidades bajo tuición, especialmente cuando éstas últimas no tengan UAI propia.
- 05.** La UAI debe contar con manuales de procedimientos de auditoría interna para el desarrollo de sus actividades.
- 06.** El titular de la UAI será responsable de la planificación, ejecución y comunicación de los resultados obtenidos en cumplimiento de sus actividades.

302 Declaración de propósito, autoridad y responsabilidad

01. La segunda norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

El titular de la Unidad de Auditoría Interna debe emitir anualmente una declaración en la que se manifieste el propósito, autoridad y responsabilidad de la unidad. Esta declaración debe contar con el apoyo formal de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad.

Dicha declaración debe ser emitida inmediatamente después de la designación del titular de la Unidad de Auditoría Interna o ante cada cambio de autoridad ejecutiva.

02. La declaración contiene como mínimo:

- a) La independencia de la Unidad de Auditoría Interna en la formulación y ejecución de sus actividades.
- b) Las actividades principales que realiza y los beneficios derivados de las actividades de la UAI.
- c) El apoyo que le brinda la máxima autoridad ejecutiva y la colaboración que le debe prestar el personal de la entidad.
- d) El acceso irrestricto que tiene en cualquier momento, a toda información relacionada con los exámenes de auditoría y seguimientos que realiza, incluyendo los archivos correspondientes.
- e) La responsabilidad de la UAI por el desarrollo de sus actividades con imparcialidad y calidad profesional, y por la confidencialidad sobre la información obtenida.

03. El titular de la Unidad de Auditoría Interna debe cerciorarse que la declaración se difunda a todas las unidades operativas de la entidad.

303 Relaciones interpersonales

01. La tercera norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

Los auditores internos deben poseer las aptitudes necesarias para relacionarse adecuadamente con el personal de la entidad.

02. Los requerimientos de información y la comunicación de resultados obtenidos por los auditores internos, en forma verbal o por escrito, deben evidenciar un trato respetuoso, sin comprometer su imparcialidad, evitando controversias que puedan desprestigiar la imagen de la UAI.

304 Planificación estratégica y programación de operaciones anual

01. La cuarta norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

El titular de la Unidad de Auditoría Interna debe programar las actividades anuales sobre la base de la planificación estratégica de la Unidad, considerando los recursos humanos, materiales y financieros disponibles.

02. La planificación estratégica de las actividades de auditoría interna, tiene como propósito la evaluación sistemática del control interno en un plazo de 3 a 5 años, procurando su fortalecimiento integral. Se actualizará anualmente.

03. La programación de actividades de la UAI se prioriza en función al resultado del análisis de los riesgos relacionados con cada una de ellas.

04. El titular de la UAI será responsable de la elaboración técnica de la planificación estratégica y del programa de operaciones anual así como de su ejecución, evaluación y control.

05. El titular de la UAI remitirá a la Contraloría General de la República, para su evaluación, el plan estratégico y el programa de operaciones anual antes del 30 de septiembre de cada año, previo conocimiento y coordinación con la máxima autoridad ejecutiva de la entidad. La coordinación implica el compromiso de dicha autoridad de facilitar oportunamente los recursos necesarios para el desarrollo de las actividades.

06. El programa de operaciones anual incluirá, básicamente, los siguientes aspectos:

- a) Objetivos de gestión de la UAI.
- b) Actividades programadas y los objetivos específicos para cada una de ellas.
- c) Fechas previstas de inicio y finalización para cada actividad.
- d) Recursos humanos, materiales y financieros necesarios para la ejecución de cada actividad.
- e) Cronograma previsto para el cumplimiento de las actividades.

07. El cumplimiento de las actividades incluidas en el programa de operaciones anual es evaluado semestral y anualmente por el titular de la Unidad, debiendo comunicar sus resultados a la máxima autoridad y a la Contraloría General de la República hasta el 31 de julio (semestral) y hasta el 31 de enero (anual).

305 Planificación, supervisión y evidencia de auditoría

01. La quinta norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

La planificación, supervisión y acumulación de evidencias, debe realizarse conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental correspondientes al tipo de auditoría respectivo.

02. Los auditores internos deben aplicar las Normas de Auditoría Financiera Gubernamental cuando ejecuten exámenes de confiabilidad de registros y estados financieros.

03. Es importante que para la planificación se tome debida cuenta de los resultados de auditorías previas practicadas por la Contraloría General de la República, ente tutor, firmas privadas de auditoría, así como la propia UAI.

306 Comunicación de resultados

01. La sexta norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

La comunicación de resultados debe realizarse conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental correspondientes al tipo de auditoría respectiva.

02. Inmediatamente concluida la auditoría, debe emitirse el o los informes de auditoría interna que expongan los resultados obtenidos; debiendo ser dirigidos a la máxima autoridad ejecutiva, sea colegiada o no, de la entidad pública auditada.
03. Los informes de auditoría interna deben ser suscritos por el titular de la unidad y deben registrar la matrícula de la agrupación profesional a la que pertenece.
04. El titular de la UAI debe informar oportunamente en forma escrita al máximo ejecutivo sobre aquellos hallazgos que causen perjuicio grave a la entidad o se originen por desvíos significativos al control interno de la entidad. Será necesario que en el informe de auditoría se mencione la comunicación anticipada identificando el medio utilizado para tal efecto.
05. El informe del auditor interno sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros se debe ajustar a la norma 225 de auditoría financiera.
06. Todos los informes, en forma previa a su emisión, deben ser explicados a los responsables de las áreas auditadas para que éstos puedan emitir su opinión o aclaraciones a los resultados de las auditorías o seguimientos realizados, y a la máxima autoridad ejecutiva. Como constancia se suscribirá un acta de reunión.
07. Todos los informes de auditoría y seguimientos deben incluir los comentarios de los servidores públicos responsables de los sectores auditados con relación a los resultados obtenidos por auditoría interna, excepto en aquellos informes en los que se exponen indicios de responsabilidad por la función pública y opiniones sobre la razonabilidad y confiabilidad de los estados financieros.

307 Otras evaluaciones

01. La séptima norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

Las evaluaciones que no se ajustan a los tipos de auditoría definidos en las Normas de Auditoría Gubernamental deben; sin embargo, sujetarse a las Normas Generales de Auditoría Gubernamental (serie 210).

02. Los informes resultantes de estas evaluaciones incluirán: objeto, objetivos, alcance, metodología, hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

03. Los informes emitidos deben ser explicados al máximo ejecutivo al hacer entrega de los mismos. A tal fin, debe elaborarse un acta de entrega donde se mencione la explicación del informe.