



CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL REPÚBLICA DE EL SALVADOR



EDICIÓN 2015



Manual de Auditoría Gubernamental

Lic. Jovel Humberto Valiente
Presidente de la Corte de Cuentas de la República

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	14
AUDITORÍA FINANCIERA	
I. INTRODUCCIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA.....	18
II. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA.....	19
2.1 Concepto de Auditoría Financiera.....	19
2.2 Importancia de la Auditoría Financiera.....	19
2.3 Fases de la Auditoría Financiera.....	19
III. FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA	
3.1 Conocimiento y Comprensión de la Entidad.....	20
3.2 Estrategia de Auditoría.....	24
3.2.1 Determinación de los objetivos de la Auditoría.....	25
3.2.2 Determinación del riesgo de Auditoría.....	26
3.2.3 Determinación de Áreas a Examinar	31
3.2.4 Materialidad en Auditoría Financiera	33
3.2.5 Enfoque de Auditoría.....	37
3.2.6 Enfoque de Muestreo.....	38
3.3 Administración del Trabajo del Auditor	38
3.3.1 Conformación del Equipo de Trabajo.....	38
3.3.2 Fechas claves y calendarización de las actividades.....	38
3.4 Memorándum de Planificación.....	38
3.5 Programa de Auditoría	38
IV. FASE DE EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA	
4.1 Documentos de Auditoría.....	40
4.2 Documentos de Auditoría en un examen a los Estados financieros.....	41
4.3 Determinación del tamaño y selección de los elementos de la muestra.....	42
4.3.1 Método de Atributos.....	42
4.3.2 Muestreo de variables.....	47
4.4 Comunicación Preliminar	50
4.5 Hallazgos de Auditoría.....	51
4.6 Borrador de Informe de Auditoría	54
4.7 Lectura del Borrador de Informe de Auditoría.....	48

V. INFORME DE AUDITORÍA

1. Comentarios de la Administración para desvanecer observaciones.....	58
2. Informe de Auditoría.....	58

AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

I. AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN – GENERALIDADES

II. FASE DE LA PLANIFICACIÓN

2.1	Análisis y Diagnóstico Institucional.....	68
2.2	Recolección de Información.....	69
2.2.1	Examen de la documentación.....	70
2.2.2	La información ocular.....	70
2.2.3	Descripciones Escritas.....	70
2.2.4	Verificación Verbal.....	70
2.3	Evaluación Sistemática de la Organización.....	71
2.3.1	Factores Internos.....	72
2.3.2	Factores del entorno próximo y remoto	74
2.3.3	Evaluación Sistemática de la Organización.....	75
2.4	Evaluación Estratégica de la Organización.....	76
2.4.1	Elementos básicos de una evaluación estratégica.....	76
2.5	Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores.....	79
2.6	Análisis de informes de auditoría interna y de firmas privadas.....	79
2.6.1	Revisión del Trabajo de las Unidades de Auditoría Interna.....	79
2.6.2	Revisión de los Informes del Auditor Externo	80
2.7	Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno	80
2.8	Estrategia de la auditoría.....	84
2.8.1	Determinación de los objetivos de la auditoría.....	84
2.8.2	Alcance de la auditoría.....	84
2.8.3	Determinación del riesgo de auditoría.....	85
2.8.4	Materialidad Específica.....	88
2.8.5	Identificación, formulación y evaluación con base en Indicadores de Gestión.....	90
2.8.5.1	Identificación de los indicadores de Gestión.....	90
2.8.5.2	Formulación de los Indicadores de Gestión.....	91
2.8.5.3	Evaluación de los indicadores.....	99
2.8.6	Áreas a examinar.....	100
2.8.7	Muestreo.....	101
2.8.7.1	Tipos de Enfoque de Muestreo	101
2.8.7.2	Plan de muestreo.....	101
2.9	Memorándum de Planificación.....	102

2.10	Programas de Auditoría.....	102
III. FASE DE EJECUCIÓN		
3.1	Procedimientos de auditoría.....	104
3.1.1	Desarrollo de Programas de auditoría.....	104
3.1.2	Realización de Pruebas y obtención de evidencia.....	104
3.1.3	Comunicación preliminar.....	104
3.1.4	Análisis de los comentarios de la Administración.....	105
3.2	Hallazgos de auditoría.....	105
3.3	Evidencia.....	106
3.3.1	Clasificación.....	106
3.3.2	Evidencia física.....	106
3.3.3	Evidencia testimonial.....	106
3.3.4	Evidencia documental.....	106
3.3.5	Evidencia analítica.....	107
3.3.6	Confiabilidad y fuentes de evidencia en auditoría.....	107
3.3.7	Criterios para evaluar la confiabilidad de la evidencia en la auditoría.....	107
3.3.8	Evidencia proveniente de Sistemas Computarizados.....	107
3.3.9	Atributos.....	108
3.3.10	Técnicas para la recolección de evidencias.....	108
3.3.10.1	Técnicas de Verificación Ocular.....	108
3.3.10.2	Técnicas de Verificación Escrita.....	108
3.3.10.3	Técnicas de Verificación Documental.....	109
3.3.10.4	Técnicas de Verificación Física.....	110
3.3.10.5	Técnicas verbales o testimoniales.....	110
3.4	Documentos de auditoría.....	110
3.4.1	Marca.....	112
3.4.2	Notas.....	112
3.4.3	Referencias.....	113
3.4.4	Archivos.....	113
3.4.4.1	Archivo Permanente.....	113
3.4.4.2	Archivo Corriente.....	113
3.4.5	Responsabilidad y Custodia de los documentos de auditoría.....	114
3.5	Elaboración del Borrador de Informe.....	114
3.6	Carta a la Gerencia.....	114
IV. FASE DE INFORME		
4.1	Lectura del Borrador de informe de Auditoría.....	115
4.2	Informe de Auditoría.....	101
4.2.1	Resumen Ejecutivo.....	115
4.2.2	Párrafo Introdutorio.....	115

4.2.3	Objetivos y Alcance de la Auditoría.....	115
4.2.4	Principales Realizaciones y Logros.....	115
4.2.5	Resultados de la Auditoría por área o aspecto examinado.....	116
4.2.5.1	Comentarios de la Administración.....	116
4.2.5.2	Comentario de los Auditores.....	116
4.2.6	Análisis de Informes de Auditoría Interna, Firmas Privadas de Auditoría y de la Corte de Cuentas de la República	116
4.2.7	Seguimiento a Recomendaciones de Auditorías Anteriores.....	117
4.2.8	Conclusiones.....	117
4.2.9	Recomendaciones de la Auditoría realizada	117
4.3	Notificación de Informe de Auditoría	117
4.4	Remisión del Informe de Auditoría	117
4.5	Remisión de los Documentos de Auditoría.....	119
4.6	Esquema General de la Fase de Informe.....	119

AUDITORÍA DE EXAMEN ESPECIAL

I. GENERALIDADES DE AUDITORÍA DE EXAMEN ESPECIAL

II. FASE DE PLANIFICACIÓN

2.1	Comprensión del área o actividad que se va a examinar.....	124
2.2	Identificación del Origen del Examen.....	125
2.3	Determinación de los Antecedentes del Examen.....	125
2.4	Planteamiento de los Objetivos del Examen	126
2.5	Determinación del Alcance	126
2.6	Evaluación del Sistema de Control Interno.....	127
2.7	Determinación del Riesgo de Auditoría	130
2.7.1	Evaluación del Riesgo Inherente.....	130
2.7.2	Evaluación de los Riesgos de Control y Detección.....	131
2.7.3	Naturaleza de los procedimientos según el Riesgo de Control.....	131
2.7.4	Relación del tamaño de la muestra con el Riesgo de Detección.....	132
2.7.5	Porcentajes en la determinación de los riesgos en la Auditoría de Examen Especial	132
2.8	Determinación de las áreas a examinar.....	133
2.9	Determinación de la Materialidad en Auditoría de Examen Especial.....	133
2.9.1	Determinación de la materialidad específica, utilizando la Moda estadística.....	134
2.9.2	Determinación de la materialidad específica, según el juicio del auditor.....	134
2.10	Enfoque de Auditoría de Examen Especial.....	135

2.10.1	Procedimientos o pruebas de cumplimiento.....	135
2.10.2	Procedimientos o pruebas sustantivas	135
2.10.3	Procedimientos a utilizar en relación a la confianza en el Sistema de Control Interno	136
2.11	Determinación del Enfoque de Muestreo.....	136
2.12	Identificación de Criterios de Auditoría a utilizar	137
2.13	Principales procedimientos a realizar	138
2.14	Identificación de los Recursos necesarios.....	138
2.15	Elaboración del Cronograma de Actividades.....	138
2.16	Memorando de Planificación de la Auditoría de Examen Especial.....	138
2.17	Programas de Auditoría.....	139
III.	FASE DE EJECUCIÓN	
3.1	Documentos de Auditoría.....	140
3.2	Técnicas de Auditoría.....	140
3.3	Evidencia de Auditoría	140
3.3.1	Tipos de Evidencias	142
3.4	Plan de muestreo en Auditoría de Examen Especial.....	142
3.5	Comunicación de resultados.....	143
IV.	FASE DE INFORME	
4.1	Estructura del Informe de Auditoría de Examen Especial.....	144
ANEXOS	146
ANEXO 1.	Procedimientos Generales en la Planificación.....	I
ANEXO 2.	Ejemplo sobre Muestreo de Atributos.....	II
ANEXO 3.	Tablas para calcular el tamaño de la muestra.....	VIII
ANEXO 4.	Tabla para cálculo de la Tasa Máxima de Desviación de la Población.....	IX
ANEXO 5.	Ejercicio de Muestreo de Unidades Monetarias.....	XI
ANEXO 6.	Estructura del Borrador de Informe Auditoría Financiera.....	VIII
ANEXO 7.	Dictamen Limpio.....	XX
ANEXO 8.	Dictamen con Salvedad.....	XXI
ANEXO 9.	Dictamen Adverso	XXII
ANEXO 10.	Informe sobre Aspectos de Control Interno.....	XXIII
ANEXO 11.	Informe sobre Aspectos sobre el Cumplimiento.....	XXV
ANEXO 12.	Convocatoria a Lectura de Borrador de Informe.....	XXVI
ANEXO 13.	Acta de Lectura de Borrador de Informe.....	XXVII

ANEXO 14.	Hoja Metodológica para construir los Indicadores de Gestión.....	XXVIII
ANEXO 15.	Carta de Representación.....	XXX
ANEXO 16.	Carta a la Gerencia.....	XXXII
ANEXO 17.	Cédula de Marcas.....	XXXIII
ANEXO 18.	Cédula de Notas.....	XXXIV
ANEXO 19.	Contenido de Informe de Auditoría Operacional o de Gestión.....	XXXV
ANEXO 20.	Contenido de Informe de Examen Especial.....	XXXIX

Manual de Auditoría Gubernamental

Corte de Cuentas de la República

Dirección Superior

Lic. Jovel Humberto Valiente

Presidente de la Corte de Cuentas

Lic. Raúl Antonio López

Primer Magistrado de la Corte de Cuentas

Lic. Marco Antonio Grande Rivera

Segundo Magistrado de la Corte de Cuentas

MENSAJE DEL PRESIDENTE DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA



Esta Presidencia se complace en presentar el nuevo Manual de Auditoría Gubernamental que contribuirá a que los auditores gubernamentales dispongan de un instrumento técnico que facilite el desarrollo de su trabajo de auditoría, en sus diferentes modalidades, permitiéndoles incrementar la eficiencia, eficacia, excelencia y efectividad en el desempeño de sus funciones. A su vez, permitirá que las entidades públicas auditadas mejoren su gestión para beneficio de nuestra población, al lograr el cumplimiento de las recomendaciones de auditoría.

Desde mi llegada a la Institución he tenido el privilegio de trabajar en forma conjunta con profesionales de alto nivel técnico que han capitalizado muchas experiencias en beneficio de la institución, y como resultado del esfuerzo del trabajo en equipo realizado, podemos disponer de

este instrumento técnico que contiene los procedimientos correspondientes a las fases de Planificación, Ejecución e Informe, los cuales servirán de guía en el desarrollo de las Auditorías Financieras, Auditorías Operativas o de Gestión y Auditorías de Examen Especial en las entidades públicas.

Tengo la convicción de que los esfuerzos de esta Presidencia, acompañados con la decidida participación de todo el personal de la Institución, lograremos muchos éxitos en nuestra delicada misión de efectuar la fiscalización de la Hacienda Pública en general y del Presupuesto en particular.

Agradezco, por ello, a todo el equipo de profesionales de la Corte de Cuentas de la República, por la entrega hacia el efectivo trabajo institucional.


Licenciado Jovel Humberto Valiente
Presidente
Corte de Cuentas de la República



INTRODUCCIÓN

El presente Manual de Auditoría Gubernamental constituye una herramienta que permite facilitar la práctica de las Auditorías que se realizan en las entidades del Estado, ya sean Auditorías Financieras, Auditorías Operativas o de Gestión y Auditorías de Examen Especial. En cada fase: Planificación, Ejecución e Informe, se presentan los aspectos o criterios básicos e importantes que debe considerar el auditor a efectos de cumplir con los objetivos del examen, lo cual permite el control de calidad en los resultados.

Este Manual es flexible y susceptible de ser mejorado; por consiguiente, no pretende sustituir el juicio profesional y experiencias de los auditores, por lo que ha sido elaborado con la finalidad de unificar criterios entre el personal operativo de las Direcciones de Auditoría y Oficinas Regionales de la Corte de Cuentas de la República.

Su elaboración se encuentra relacionada con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República, las cuales tienen como sustento las Normas Internacionales de Auditoría como Normas ISSAI de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, INTOSAI, así como Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores, IFAC, a fin de que los auditores dispongan de una herramienta técnica que oriente efectivamente los procesos de planificación, ejecución e informe de auditoría.

1. BASE LEGAL

La preparación de este instrumento técnico tiene como base el artículo 5 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República que establece: “La Corte, tendrá las atribuciones y funciones que le señala el Artículo 195 de la Constitución y, en base a la atribución novena del mismo Artículo, las siguientes:

- 1) Practicar auditoría externa financiera y operacional o de gestión a las entidades y organismos que administren recursos del Estado;
- 2) Dictar las políticas, normas técnicas y demás disposiciones para:
 - a) La práctica del control interno;
 - b) La práctica de la auditoría gubernamental, interna o externa, financiera y operacional o de gestión;
 - c) La determinación de las responsabilidades de que se trata esta Ley;
- 3) Examinar y evaluar los resultados alcanzados, la legalidad, eficiencia, efectividad y economía de la gestión pública;
- 4) Examinar y evaluar los sistemas operativos, de administración e información y las técnicas y procedimientos de control interno incorporados en ellos, como responsabilidad gerencial de cada ente público;

El artículo 24 de la misma Ley establece: “Para regular el funcionamiento del sistema, la Corte expedirá con carácter obligatorio:

- 4) Reglamentos, manuales, instructivos y demás disposiciones necesarias para la aplicación del Sistema.”

Asimismo, el artículo 30 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República determina que la auditoría gubernamental podrá examinar y evaluar:

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

2. ALCANCE DE SU APLICACIÓN

Este manual será aplicado por los auditores de la Corte de Cuentas de la República cuando tengan que realizar Auditorías Financieras, Auditorías Operativas o de Gestión y Auditorías de Examen Especial.

3. OBJETIVOS

GENERAL

Disponer de un instrumento técnico como herramienta que facilite y oriente, mediante sus postulados, el desarrollo de la Auditoría Gubernamental, por parte de los auditores de la Corte de Cuentas de la República, cuando realicen auditorías en las entidades del Estado conforme lo define el artículo 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

ESPECÍFICOS

- Contribuir al desarrollo del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública.
- Establecer lineamientos para la planificación, ejecución e informe de auditoría.
- Disponer de un instrumento que sirva como referencia técnica en la práctica de las auditorías.
- Uniformidad en el desarrollo de los procesos de auditoría.
- Facilitar el cumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.
- Lograr mayor eficiencia, eficacia y efectividad en el desarrollo de las auditorías gubernamentales.
- Contribuir al mejoramiento de la gestión gubernamental, a través de la presentación de resultados de auditoría y recomendaciones orientadas al fortalecimiento institucional y al cumplimiento de los objetivos de los Organismos y Entidades del Estado.

AUDITORÍA FINANCIERA

I. INTRODUCCIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Un examen a los Estados Financieros de una Entidad del Sector Público, requiere del conocimiento tanto de Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental como de Normas que regulan el proceso de la Auditoría Financiera, a efecto de garantizar resultados efectivos que respalden el trabajo del auditor y que apoye a la Administración en su gestión financiera.

Iniciamos el tema de la Auditoría Financiera con las generalidades de este tipo de auditoría, en donde el contenido describe un concepto y hace énfasis en la importancia que ésta tiene en la fiscalización pública; enuncia también las diferentes fases en que se desarrolla el proceso.

La Fase de Planificación en la Auditoría Financiera tiene gran importancia ya que se establecen los procedimientos para el conocimiento adecuado y apropiado del quehacer institucional en su conjunto; se proyecta la base para el análisis de la información obtenida, se determina la estrategia de auditoría aplicable en las fases de Ejecución e Informe; permite y finaliza desarrollando el componente de administración del trabajo donde se establecen fechas claves y un cronograma de actividades. La planificación concluye con el Memorando de Planificación y el Programa de Auditoría; el primero es aprobado por el Director de Auditoría o su equivalente en la firma Privada, mientras que el segundo lo revisa y aprueba el Jefe de Equipo o Encargado de la Auditoría.

En la Fase de Ejecución, se da a conocer el tipo de documentos que utiliza el auditor y los requisitos que estos deben cumplir; de igual forma se establecen las reglas para efectuar la comunicación preliminar, elaboración de hallazgos de auditoría y el Borrador de Informe del Auditor; se hace énfasis en la comunicación de los resultados a los involucrados para darles la oportunidad de defensa y respetar de esa manera el debido proceso; estos, en respuesta proporcionarán sus comentarios y/o información adicional para desvirtuar o desvanecer lo señalado, el auditor, por su parte, analizará esos comentarios y la documentación adicional e incluirá en su informe aquellas observaciones que fueron confirmadas o no fueron superadas o desvanecidas.

Finalmente se desarrolla la Fase de Informe, que incluye entre otros aspectos el procedimiento para la lectura del Borrador de Informe de Auditoría y la preparación de éste de forma definitiva. Cabe mencionar que el tipo de opinión del auditor podría modificarse después de analizar los comentarios y documentación de descargo que presente la Administración.

II. GENERALIDADES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

2.1 Concepto de Auditoría Financiera

Auditoría Financiera es el examen crítico, sistemático e independiente que se realiza a las transacciones, registros, informes y estados financieros, llevado a cabo por un profesional competente, con el objetivo de emitir una opinión respecto a los estados financieros de la Entidad y, si estos presentan razonablemente la situación financiera, así como los resultados y la utilización de los recursos, de acuerdo con el marco de referencia aplicable.

2.2 Importancia de la Auditoría Financiera en la Fiscalización Pública

En El Salvador, el tema del manejo de los recursos públicos y la rendición de cuentas cada día está tomando mayor relevancia, la comunicación de resultados a la ciudadanía implica un perfeccionamiento de los mecanismos de fiscalización del Estado para lograr una mejor transparencia y eficiencia en el ejercicio de la gestión pública.

La fiscalización pública que implica la ejecución de una auditoría financiera, permite evaluar a fondo el origen y el destino de los recursos públicos, además, se comprueba que las entidades han administrado dichos recursos dando cumplimiento a la normativa a la que se encuentren sujetos.

2.3 Fases de la Auditoría Financiera

La auditoría financiera se divide en tres fases fundamentales que son:

- a) Fase de Planificación,
- b) Fase de Ejecución y
- c) Fase de Informe.

III. FASE DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República, establecen que la Planificación inicia con el conocimiento de la entidad y concluye con la aprobación del Memorando de Planificación, siendo uno de los propósitos de esta fase el de establecer adecuadamente la estrategia de auditoría, la cual será implementada en la fase de ejecución.

La Fase de Planificación comprenderá al menos los siguientes aspectos:

1. Preparación y desarrollo de un programa de planificación.
2. Designación de tareas a los miembros del equipo de auditoría.
3. Conocimiento y comprensión del ente a examinar.
4. Entrevistas con el personal clave y cualquier otro que se considere necesario para conocer la realización de las actividades.
5. Estudio y evaluación del sistema de control interno.
6. Seguimiento a recomendaciones contenidas en los informes de auditorías

- anteriores, emitidos por la Corte de Cuentas de la República.
7. Análisis de los informes de auditoría interna y externa.
 8. Establecimiento de los objetivos generales y específicos de la auditoría.
 9. Determinación del riesgo de auditoría y de la materialidad.
 10. Determinación de las áreas a examinar.
 11. Establecimiento del enfoque de auditoría y del muestreo.
 12. Elaboración del Memorando de Planificación y cronograma de las actividades a realizar.
 13. Programas para la ejecución de la auditoría.

El Jefe de Equipo o Encargado de la Auditoría será el responsable de elaborar el Programa de Planificación, girar instrucciones a los auditores para desarrollar los procedimientos del programa de planificación e indicar el tipo de referencia a utilizar la cual estará de conformidad a lo establecido en la “Guía para Elaborar y Almacenar Papeles de Trabajo en Medios Magnéticos” emitida por la Corte de Cuentas de la República.

Componentes de la Fase de Planificación:

- a. Conocimiento y comprensión de la entidad (Información Básica)
- b. Determinación de la Estrategia de Auditoría
- c. Administración del Trabajo del Auditor

Productos de la Fase de Planificación

- a. Memorando de Planificación
- b. Programas de Auditoría para la Fase de Ejecución

En el Anexo 1 se resumen los procedimientos mínimos que deben realizarse en la fase de planificación de una auditoría.

3.1 Conocimiento y Comprensión de la Entidad

El conocimiento de la entidad es el punto de partida en el proceso de planificación de una auditoría financiera; inicia recopilando información como: Informes de auditorías anteriores, disposiciones legales y técnicas contenidas en el Archivo Permanente, memoria de labores y cualquier otra información publicada en el sitio web de la entidad.

Cuando los auditores se encuentren instalados en la entidad, deberán solicitar al menos lo siguiente:

- Estados financieros básicos institucionales con sus notas explicativas.
- Libro Diario Mayor.
- Balance de comprobación.
- Presupuesto aprobado y sus modificaciones.
- Detalle de cuentas bancarias.
- Listado de fondos circulantes de monto fijo y caja chica.
- Inventario de bienes intangibles y control de amortizaciones.

- Inventario de existencias institucionales.
- Inventario de activos fijos con su correspondiente depreciación acumulada.
- Planes estratégicos, planes de trabajo.
- Normas Técnicas de Control Interno Específicas.
- Sistema y políticas contables debidamente aprobadas.
- Reglamentos, manuales e instructivos de la entidad.
- Organigrama institucional y nómina de funcionarios claves, del periodo sujeto a examen.

Toda la información obtenida servirá para desarrollar los procedimientos del Programa de Planificación, los cuales estarán vinculados a la determinación de los siguientes aspectos:

a. Antecedentes de la entidad:

Descripción breve de la reseña histórica de la entidad, actividades que realiza, su población objeto. En caso de Municipalidades, división política, su dependencia, finalidad, sus principales unidades organizativas, misión, visión, objetivos, etc.

Es importante resaltar los aspectos relevantes que han marcado la existencia de la entidad y que han causado un impacto en la Sociedad, la evolución que ha experimentado en los últimos 10 años en los campos administrativos, financieros, presupuestarios, incluso del personal.

b. Presupuesto para el período objeto de auditoría

El detalle del presupuesto aprobado es el punto de partida para determinar qué tan grande o pequeña es la entidad. Implica también verificar las modificaciones presupuestarias que se hayan generado en el transcurso del ejercicio fiscal.

Todo auditor tiene la responsabilidad de conocer e interpretar los diferentes reportes de naturaleza presupuestaria que se generan en el aplicativo SAFI y asociar sus datos con saldos de cuentas contables, a efecto de comprobar su consistencia y adecuado registro.

c. Leyes, reglamentos y otras normas aplicables

Cada entidad del sector público se rige por Leyes, Reglamentos, Instructivos y demás disposiciones de carácter general, así también por normativa específica que responde a la naturaleza de sus operaciones; el auditor debe investigar cuáles aplican a las actividades y funciones de la institución; ya que ese marco legal y técnico constituye la fuente de criterio para el desarrollo de la auditoría.

d. Personal clave de la entidad

Se tiene que identificar a los funcionarios y servidores públicos facultados para la tomar decisiones en la entidad, porque serán ellos quienes responderán a los señalamientos del auditor en el proceso de la auditoría; por lo tanto, se deberá seguir el debido proceso notificando a cada uno de ellos el inicio de la auditoría.

También habrá que identificar aquellas personas que por sus funciones asignadas desempeñarán la función de enlace entre la administración y el equipo de auditoría, ya que serán ellos los responsables directos del flujo de información.

e. Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno Institucional

El Jefe de Equipo junto con el auditor que haya designado, efectuarán un apropiado estudio y evaluación de Control Interno Institucional, para determinar la efectividad del Sistema y la suficiencia de procedimientos destinados a contrarrestar los riesgos que amenazan el logro de objetivos de la entidad.

El auditor deberá verificar la consistencia de las Normas Técnicas de Control Interno Específicas, con la realidad de la entidad, para comprobar que los riesgos identificados son mitigados o eliminados con las medidas de control implementado por la entidad.

Es recomendable que se estudie detenidamente cada uno de los componentes del Sistema de Control Interno Institucional; eso exige al auditor el conocimiento adecuado de la lógica funcional e interrelación entre cada uno de ellos; es decir, deberá iniciar el análisis del primer componente: Ambiente de Control; que constituye la base sobre la cual los demás componentes funcionan. Si determina que existe un compromiso evidente de la máxima autoridad y de los mandos medios para que el Sistema funcione, que existe integridad en la máxima autoridad y ésta también se observa en los que toman decisiones, entonces podremos decir que el ambiente de control es sólido y adecuado para el funcionamiento de los otros componentes.

El segundo componente, Valoración de Riesgos, requiere que el análisis de la realidad institucional comience con la determinación de los objetivos institucionales, que para cada objetivo establecido se hayan identificados riesgos que son enlistados en matrices de riesgos, las cuales son actualizadas periódicamente, que como parte de las actividades de control se han implementado controles que eliminan o mitigan los diferentes riesgos y que los mismos son actualizados periódicamente; que la administración hace uso de los avances científicos tecnológicos en información y comunicación, para mantener en óptimas condiciones las medidas de control implementadas; que constantemente se evalúa el funcionamiento de los controles y se toman las medidas necesarias para prevenir y corregir.

Si al estudiar y evaluar los controles encontramos esa realidad, podremos concluir que la entidad cuenta con un Sistema de Control Interno suficiente y adecuado para el tipo de operaciones que realiza; un control interno será suficiente si cuenta con todas las medidas necesarias para eliminar o mitigar los riesgos identificados, y es adecuado cuando son aplicables a la realidad institucional.

El auditor estudia el control interno para determinar si el Sistema de Control interno implementado es suficiente y adecuado; el resultado del estudio podrá revelar los siguientes escenarios:

- i. La entidad cuenta con un Sistema de Control Interno suficiente y adecuado para controlar sus actividades.
 - ii. La entidad cuenta con un Sistema de Control Interno insuficiente, pero las medidas de control implementadas son adecuadas.
 - iii. La entidad cuenta con un Sistema de Control suficiente, pero las medidas implementadas no son las adecuadas para el tipo de actividades que desarrolla.
- f. Seguimientos a las recomendaciones de auditorías anteriores realizadas por la Corte de Cuentas de la República.

La Ley de la Corte de Cuentas de la República establece que las recomendaciones de auditoría serán de cumplimiento obligatorio en la entidad u organismo, y por tanto, objeto de seguimiento por el control posterior interno y externo, artículo 48.

Las Normas de Auditoría Gubernamental en el artículo 45 establecen el procedimiento general a realizar por el auditor al momento de darle seguimiento a las recomendaciones.

El auditor es responsable de darle estricto cumplimiento a ese mandato, en consecuencia, verificará en los informes de la auditoría anterior recomendaciones emitidas y dará seguimiento a las mismas, solicitando a la administración la evidencia sobre acciones implementadas para cumplir con las recomendaciones de auditoría.

El auditor analizará los comentarios y la evidencia presentada por la administración para determinar su grado de cumplimiento. Con aquellas recomendaciones cumplidas, el auditor debe comunicar a la administración el estado de las mismas; mientras que con las no cumplidas, desarrollará un hallazgo tomando como criterio la Ley de la Corte de Cuentas de la República y lo incluirá como parte de los resultados en el Informe de Auditoría.

- g. **Análisis de los Informes de Auditoría Interna y Externa**
El auditor gubernamental, para profundizar en la planificación de la auditoría usará como insumo los Informes de auditoría interna y los de auditoría externa; de encontrar hallazgos con la evidencia suficiente y competente que los demuestre, entonces los comunicará a la administración como parte del trabajo de auditoría.

a) Informes de Auditoría Interna

El auditor gubernamental tiene la responsabilidad de verificar el trabajo de la Unidad de Auditoría Interna de la entidad auditada; esta verificación se hará con base en lo dispuesto en el artículo 46 de las Normas de Auditoría Gubernamental.

Entre los procedimientos generales que se deben aplicar a las Unidades de Auditoría Interna están:

Evaluación de la idoneidad del auditor interno de la entidad y de sus colaboradores.

Verificar que la Unidad de Auditoría Interna haya remitido a la Corte de Cuentas de la República, el Plan de Trabajo y sus modificaciones y los Informes de Auditoría.

Constatar que las auditorías y revisiones se han realizado conforme al Plan de Trabajo y sus modificaciones y comprobar que los productos establecidos en estos documentos están relacionados con aquellas áreas administrativas, procesos o actividades que presentan mayores riesgos.

Verificar que el personal de Auditoría Interna haya cumplido con las horas de educación continuada que establecen las Normas de Auditoría Interna para el Sector Gubernamental.

b) Informes del Auditor Externo

El auditor gubernamental deberá indagar sobre auditorías externas realizadas a la entidad auditada y sobre los resultados de estas, aplicando al menos los siguientes procedimientos:

El auditor debe revisar el expediente de la Firma Privada de Auditoría y comprobar que se encuentra inscrita y autorizada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y en el Registro de Firmas Privadas de la Corte de Cuentas de la República.

De los resultados de las auditorías realizadas por firmas privadas se deben retomar aquellas áreas en las cuales haya identificado condiciones reportables o consideradas de riesgo ya que podrían constituirse en áreas a examinar (Artículo 49 de las Normas de Auditoría Gubernamental).

3.2 Estrategia de Auditoría

La Normas de Auditoría Gubernamental requieren que el auditor defina una estrategia de auditoría al planificar un examen a los estados financieros, a fin de que la Auditoría sea desarrollada de forma efectiva en las Fases de Ejecución e Informe.

La estrategia general de auditoría, la componen los siguientes elementos:



3.2.1 Determinación de los objetivos de la auditoría

En una auditoría a los Estados Financieros de una entidad, el auditor puede definir diferentes objetivos; sin embargo, los más utilizados son los siguientes:

a) **Objetivo General**

Realizar auditoría financiera a la Entidad XX por el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 20xx de conformidad a Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

b) **Como Objetivos Específicos**

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

- c. Comprobar si la entidad cumplió con las disposiciones legales y técnicas aplicables a las actividades ejecutadas.

El auditor podrá establecer otros objetivos; sin embargo, debe tener presente que los procedimientos de auditoría detallados en los programas se desarrollan tomando en cuenta los objetivos planteados en la planificación; es decir, el tipo de objetivos que establece el auditor en su estrategia marcará el camino a seguir en todo el proceso de auditoría.

3.2.2 Determinación del Riesgo de Auditoría

En el contexto del proceso de una Auditoría Financiera, es importante conocer con claridad el concepto de “Riesgo de Auditoría”, el cual se define en las Normas de Auditoría Gubernamental, como: “la posibilidad de emitir una opinión incorrecta sobre los estados financieros auditados”. Por lo cual se debe entender que es el riesgo de expresar una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros estén representados en una forma errónea materialmente.

Existen diversos rangos para el riesgo de auditoría; sin embargo el más común oscila entre 5% al 10%, la diferencia para completar el 100% lo constituye el nivel de confianza. Por eso, las Normas de Auditoría Gubernamental sugieren que el auditor establezca un nivel de riesgo del 5% y en consecuencia un nivel de confianza del 95% para las auditorías.

Componentes del Riesgo de Auditoría

El Riesgo de Auditoría se compone del Riesgo Inherente, de Control y de Detección; donde los 2 primeros corresponden al riesgo de la entidad, mientras que el restante se le adjudica al auditor.

El Riesgo Inherente:

Es la posibilidad de que existan errores y/u omisiones en la información financiera dada la naturaleza de las actividades de la entidad, independientemente de la efectividad de los controles de la institución.

El Riesgo Inherente se determina evaluando al menos los siguientes factores: naturaleza de la entidad, complejidad de sus operaciones, integridad y competencia de la administración, situación presupuestaria y patrimonial de la entidad, visión sistémica y estratégica.

La evaluación del Riesgo Inherente podrá realizarlo utilizando narrativa o cuestionario; independientemente del método utilizado al final concluirá estableciendo el nivel de riesgo el cual podrá ser: **Alto, Moderado o Bajo.**

Si la evaluación del Riesgo Inherente lo hace mediante narrativa, el auditor describirá los factores evaluados y concluirá estableciendo el nivel de riesgo; mientras que, si utiliza cuestionario diseñará preguntas que permitan evaluar cada uno de los factores, finalmente mediante rangos establecidos ubicará el nivel de riesgo.

El Riesgo de Control:

Es la posibilidad de que existiendo errores y/u omisiones en la información no fueran detectados por los sistemas de control interno de la entidad.

Por ejemplo: un control de asistencia de personal que consiste en tarjetas perforadas, probablemente puede ser un control interno que fácilmente puede ser vulnerado por los empleados y, por consiguiente, no mitigar el riesgo particular para lo que fue diseñado, teniendo como resultado una posible declaración equivocada en los Gastos en Personal.

La determinación del riesgo de control es una variable fundamental dentro de la estrategia de auditoría, ya que el resultado de esta influye sustancialmente en otras variables de la misma: por tal razón, se exige que quien determine este riesgo, tenga el conocimiento suficiente sobre la entidad y la técnica de auditoría aplicable.

El riesgo de control podrá determinarse en los siguientes niveles: **Alto, Moderado y Bajo**; para determinarlo el auditor podrá hacerlo utilizando métodos de general aceptación como son: narrativas, cuestionarios y flujogramas; si para estudiar el control interno utilizó narrativa o flujograma la conclusión que estableció será la base para definir el nivel de riesgo.

Por ejemplo, al estudiar el control interno, el auditor debe concluir en lo siguiente:

Conclusión	Nivel de Riesgo
“La entidad cuenta con un sistema de control interno suficiente y adecuado para control de sus actividades”	Bajo
La entidad cuenta con un sistema de control interno insuficiente, pero las medidas de control implementadas son adecuadas”	Moderado
“La entidad cuenta con un sistema de control suficiente, pero las medidas implementadas no son las adecuadas para el tipo de actividades que desarrolla”	Alto

En cambio, si utilizó cuestionario la ponderación de las preguntas será la base para establecer su nivel de riesgo; en este caso, al auditor se le exige mucha responsabilidad y objetividad al momento de ponderar las preguntas.

Una vez determinado los niveles de los riesgos inherente y de control, podrá establecer el nivel de riesgo de la entidad utilizando la siguiente matriz:

A = Nivel del Riesgo Inherente	B = Nivel de Riesgo de Control Interno			
		ALTO	MODERADO	BAJO
	ALTO	ALTO (1)	ALTO (2)	MODERADO (3)
	MODERADO	ALTO (4)	MODERADO (5)	BAJO (6)
BAJO	MODERADO (7)	BAJO (8)	BAJO (9)	

El punto en que convergen la línea horizontal del riesgo inherente y la línea vertical del riesgo de control indica la celda que identifica el nivel de riesgo de la Entidad.

El Riesgo de Detección

Es la posibilidad de que existan errores materiales en los Estados Financieros, sin que hayan podido ser detectados por los procedimientos sustantivos del auditor.

Para determinar el riesgo de detección el auditor deberá apoyarse en los siguientes elementos:

- Fórmula del riesgo de auditoría
- Matriz de cuantificación del riesgo

Fórmula del riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría es el producto de los tres factores que lo componen y su fórmula es la siguiente:

$$RA = RI * RC * RD$$

Donde:

RA= Riesgo de Auditoría

RC= Riesgo de Control

RI= Riesgo Inherente

RD= Riesgo de Detección

Matriz de cuantificación del riesgo:

La siguiente matriz asigna valores según el nivel de riesgo establecido así:

RIESGO	ALTO	MODERADO	BAJO
INHERENTE	0.60	0.50	0.40
CONTROL	0.80	0.50	0.20

Determinación del riesgo de detección

Para determinar el riesgo de detección se despeja de la fórmula del riesgo de auditoría

y sustituyendo en dicha fórmula los valores de las otras variables, obtenemos el nivel de riesgo.

Ejemplo:

Como resultado de la evaluación de Control Interno, se obtuvo como Riesgo Inherente (RI) alto en un 60%.

En la evaluación el Riesgo de Control Interno (RCI) se estableció como bajo en un 20%; se procederá mediante el siguiente ejemplo a determinar el riesgo de detección, despejando la fórmula del Riesgo de Auditoría de la siguiente manera:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

$$RD = \frac{RA}{RI \times RCI}$$

$$RD = \frac{0.05}{0.60 \times 0.20} = 0.4167 \approx 0.42$$

Luego el auditor utilizando la siguiente matriz ubicará el resultado de la fórmula en una celda, la cual también indicará su nivel de riesgo de detección:

Nivel del Riesgo Inherente	Nivel de Riesgo de Control		
		ALTO	MODERADO
ALTO	Bajo mínimo 0.1042	Bajo moderado 0.1667	Moderado 0.4167
MODERADO	Bajo moderado 0.125	Moderado 0.20	Alto moderado 0.50
BAJO	Moderado 0.1563	Alto moderado 0.25	Alto máximo 0.625

El resultado del riesgo de detección según la fórmula es de 42%, de conformidad a la tabla anterior su nivel de riesgo es MODERADO, es decir, que el nivel de confianza en las pruebas sustantivas es del 58%.

“Quiere decir que existe un 42% de riesgo que las pruebas sustantivas, no sean capaces de detectar errores materiales. Consecuentemente, la confianza que deposita el equipo de auditoría en sus procedimientos sustantivos es del 58%.”

Alcance de los procedimientos de auditoría

Las NAG en el Art. 128 establece que “El nivel de riesgo de detección definirá el alcance de los procedimientos de auditoría; es decir, si el nivel de riesgo es bajo el alcance será el máximo, pero si el nivel es alto, el alcance será el mínimo, dependiendo en qué nivel se ubique el riesgo, así será definido el alcance”.

Según el nivel de riesgo de detección, la siguiente tabla indicará el alcance de los procedimientos así:

Bajo-mínimo	Bajo moderado	Moderado
Máximo	Máximo (<i>Moderado</i>)	Medio (<i>Mínimo</i>)
Bajo moderado	Moderado	Alto moderado
Máximo (<i>Moderado</i>)	Medio	Mínimo (<i>Moderado</i>)
Moderado	Alto moderado	Alto máximo
Medio(<i>Máximo</i>)	Mínimo (<i>Moderado</i>)	Mínimo

Si el nivel de riesgo de detección determinado por el auditor fue **Bajo Moderado**, eso implica que el alcance de sus procedimientos será **el Máximo con tendencia moderada**, para cada nivel del riesgo de detección habrá un alcance definido, por lo tanto, bastará con que el auditor determine el nivel de riesgo para establecer el alcance de sus procedimientos.

El auditor debe concluir el riesgo de detección definiendo el alcance de sus procedimientos de auditoría: de no hacerlo implicará conducirse sin rumbo ni dirección al diseñar y desarrollar sus programas de auditoría.

Comprobación del Riesgo de Auditoría

El Riesgo de Auditoría institucional es del 5%, la confianza de la Auditoría es de 95%, imagínese en un universo de 100 posibles errores, al final deberían de ser detectados 95 de ellos para emitir una opinión sin salvedad.

Tipo de riesgo	Porcentaje		Errores	
	Riesgo	Detección	No Detectados	Detectados
Riesgo Inherente	60%	40%	60	40
Riesgo de Control	20%	80%	12	48
Riesgo de Detección	42%	58%	5	7
Total de errores detectados				95

La tabla anterior indica que 5 errores no serán detectados, lo cual materializa el riesgo de auditoría; asimismo revela que 95 errores serán detectados gracias al nivel de confianza.

3.2.3 Determinación de áreas a examinar

Antes de determinar las áreas a examinar, es necesario que quien efectúe este procedimiento tenga los conocimientos sobre los Principios y Normas que rigen el Sistema Contable de las Entidades del Sector Público.

Las áreas a examinar se determinan mediante los siguientes factores:

- a. Determinación de componentes importantes
- b. Identificación de ciclos operacionales sustantivos
- c. Determinación de áreas críticas

Determinación de componentes importantes

El auditor identificará cuáles grupos, subgrupos o cuentas contables son las que presentan la mayor representatividad en relación a los recursos y obligaciones totales; para tal efecto utilizará el análisis vertical o de relaciones.

Determinación de ciclos operativos sustantivos

Debe identificar qué ciclos desarrolla la entidad y en dónde se concentra su razón de ser; posteriormente, en cada uno de ellos enlistará todas aquellas cuentas relacionadas que participan en cada ciclo, los ciclos transacciones sustantivos, podrían convertirse áreas sujetas a examinar.

Determinación de áreas críticas

El auditor podrá determinar áreas críticas mediante el análisis de relaciones, el cual permite observar la tendencia de los saldos cuando se compara con los revelados en otros periodos.

También el auditor tiene la obligación de verificar el cumplimiento de Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, en los saldos revelados en los estados financieros básicos y en el Balance de Comprobación; de encontrar incumplimiento en su presentación, esas cuentas o subgrupos contables podrían considerarse áreas a examinar.

Por ejemplo, el auditor deberá efectuar procedimientos para determinar el cumplimiento de normativa técnica establecida, para la presentación de las cifras al cierre del ejercicio contable, tomando en cuenta al menos, los procedimientos siguientes:

- a. Comprobar que las cuentas que conforman los subgrupos de Deudores y Acreedores Monetarios, al 31 de diciembre del año auditado, quedaron saldadas,

traspasando sus saldos a las cuentas Deudores Monetarios por Percibir, Acreedores Monetarios por Pagar, o Provisiones por Acreedores Monetarios, según corresponda.

- b. Verificar que existan y se hayan afectado las cuentas complementarias cuando las inversiones presenten saldos vigentes.
- c. En caso de existir Proyectos de Uso Público, verificar:
 - i. Que al 31 de diciembre del año auditado, se hayan trasladado los saldos de las cuentas de proyectos a la cuenta Costo Acumulado de la Inversión, excepto las cuentas por adquisición de bienes muebles e inmuebles de larga duración.
 - ii. Asegurarse que las cuentas Costos Acumulados de la Inversión y Aplicación a Inversiones Públicas, del subgrupo de Inversiones en Bienes de Uso Público y Desarrollo Social, reflejen el mismo saldo.
 - iii. Corroborar si el monto de los ajustes en la cuenta Costos Acumulados de la Inversión, fue aplicado en la cuenta complementaria Aplicación a Inversiones Públicas y que se afectó los saldos de los subgrupos Gastos por Actualizaciones y Ajustes o Ingresos por Actualizaciones y Ajustes, según sea el caso.
 - iv. Determinar que las cifras abonadas en la cuenta Aplicación a Inversiones Públicas, son iguales a los cargos efectuados en la cuenta correspondiente del subgrupo Gastos de Inversiones Públicas.
- d. Con información que provee el Balance de Comprobación, revisar que los saldos no amortizados de la cuenta Provisión por Acreedores Financieros del Ejercicio Anterior, hayan sido liquidados y que el saldo de esta cuenta, al cierre del ejercicio, corresponda al monto de la provisión del año.
- e. Verificar en el Balance de Comprobación, que el saldo de la cuenta Depreciación Acumulada coincide con el saldo de la cuenta de Depreciación de Bienes de Uso.
- f. Verificar el traslado del saldo correspondiente a resultados de ejercicios anteriores, según lineamiento del ente rector de la Contabilidad Gubernamental, y comparar que el resultado del ejercicio corriente, es el que se presenta en el Estado de Rendimiento Económico.
- g. Comparar los saldos que afectaron las cuentas de Deudores y Acreedores Monetarios con las cuentas de gastos o ingresos de gestión correspondientes y verificar que los saldos no exceden los créditos presupuestarios aprobados, según el presupuesto votado y sus modificaciones.

Finalmente se recomienda que la determinación de las áreas a examinar se efectúe considerando los resultados de los 3 factores examinados; es decir, tomando en cuenta aquellos componentes importantes, los ciclos operativos sustantivos de la entidad y las áreas críticas detectadas, mediante el análisis horizontal y la verificación del cumplimiento de Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental.

Podría ser que un subgrupo o cuenta constituye un componente importante dentro de los estados financieros de la entidad y que, al mismo tiempo, sus cuentas formen parte de los ciclos transaccionales sustantivos de la entidad; si en estas condiciones sumamos el ingrediente de revelar incumplimientos en principios y Normas Contables, entonces ese subgrupo o cuenta deberá considerarse como área a examinar.

3.2.4 Materialidad en Auditoría Financiera

La materialidad es el límite máximo de error que el auditor está dispuesto a aceptar para emitir una opinión limpia y/o mantener el alcance inicial en una auditoría.

El monto máximo de errores posibles incluye todo tipo de errores, irregularidades y fraudes que pueden afectar los estados financieros, independientemente de su naturaleza o de su causa; lo cual incluiría errores “graves”, errores “leves”, fraudes e incumplimientos.

Los errores en los estados financieros, suelen obedecer a inobservancia de los principios de contabilidad e incluyen desviaciones de la realidad, la determinación inadecuada de las estimaciones contables, fallas en los procedimientos de control interno, incumplimientos de convenios, contratos, leyes y otras regulaciones aplicables y la omisión de información necesaria, que tengan un efecto directo y significativo en la determinación de las cifras de los estados financieros.

La materialidad en una auditoría financiera no es un concepto exclusivo de la fase de planificación, en cada una de las fases es relevante incluir este concepto, según los efectos de ésta en cada una de ellas; por ejemplo, en la fase planeación se calcula la materialidad para efectos de la estrategia de auditoría. En la ejecución se aplica la materialidad, tanto para seleccionar los elementos de la muestra como para mantener o modificar el alcance; y en la fase de Informe para determinar el tipo de opinión del auditor respecto a los estados financieros examinados.

Para una Auditoría Financiera, el auditor debe determinar la Materialidad Global y Específica en las subsiguientes fases; la Global aplica a saldos de los Estados Financieros y sirve para mantener o modificar el alcance de auditoría o para determinar la opinión del auditor, en cambio la específica define la población para seleccionar una muestra.

Clasificación de la materialidad:

Materialidad Global	Materialidad Específica
<ul style="list-style-type: none"> Materialidad para la Planificación Materialidad para la Ejecución Materialidad para fines de informe 	Importancia relativa de las cifras

Materialidad para la Planificación

Está compuesta por aspectos cuantitativos y se obtiene utilizando los métodos de base, ingresos o gastos totales.

a. Porcentaje de gastos totales

Este método se recomienda con más frecuencia para entidades que no persiguen lucro (entidades públicas). Los porcentajes recomendados fluctúan entre el 2% para entidades pequeñas y el 0.5% para entidades grandes, así:

Gastos totales		Porcentaje de los Gastos Totales
Menos de:	\$50,000	2%
De:	\$50,000 a \$1,000,000.00	1%
Más de:	\$1,000,000.00	0.5%

Ejemplo:

El Estado de Rendimiento Económico de la Entidad a examinar presenta gastos totales por US\$**10,000, 000.00** en el periodo sujeto a la auditoría y le piden que determine la Materialidad para la planificación, con esos datos el auditor la determinará así:

$$\begin{aligned}
 \text{Materialidad para la planificación} &= (\text{Gastos totales}) \times (\text{Porcentaje aplicable}) \\
 \text{Materialidad para la Planificación} &= 10,000,000.00 \times 0.5\% \\
 \text{Materialidad para la Planificación} &= \mathbf{50,000.00}
 \end{aligned}$$

Luego de determinar la materialidad para la planificación se debe establecer la materialidad para fines de Informe.

Materialidad para fines de Informe

Esta materialidad se determina en la fase de planeación y se utiliza al final del proceso para establecer el tipo de opinión del auditor. La misma se compone de aspectos cuantitativos y cualitativos; el primer aspecto se obtiene desarrollando los métodos de Gastos o Ingresos Totales, mientras que el segundo se vincula al nivel de riesgo de control y se genera aplicando un porcentaje que oscila entre 10% al 20% a

la materialidad para planificación, según el nivel de riesgo establecido, tal como se presenta a continuación:

Nivel de Riesgo de Control	Porcentaje para aspectos cualitativos	Base
Bajo	10%	Materialidad para la Planificación
Moderado	15%	
Alto	20%	

Ejemplo:

Si el riesgo de control que determinó el auditor se ubicó en un nivel moderado y que la materialidad para la planificación reveló un monto por \$50,000.00 determine la materialidad para fines de Informe:

$$\begin{aligned} \text{Materialidad para Fines de Informe (MI)} &= \text{Materialidad para Planificación (MP)} + (\text{Materialidad para la planificación (MP)} \times \text{Porcentaje de aspectos cualitativos (\%AC)}) \\ \text{Materialidad para Fines de Informe (MI)} &= \text{(MP)} + (\text{(MP)} \times (\%AC)) \end{aligned}$$

Con los datos del supuesto anterior, los resultados serían los siguientes:

$$MI = MP + \{(MP) * (\%AC)\}$$

$$\text{Sustituyendo: } MI = \$50,000.00 + (\$50,000.00 * 15\%)$$

$$\text{Resultado: } MI = \$57,500.00$$

La sumatoria de ambos aspectos da como resultado la materialidad para el informe, la cual a su vez será utilizada para determinar la materialidad asignada.

En la fase de informe se considerarán el total de errores proyectados obtenidos de los programas de auditoría, el cual se comparará con el monto de la materialidad para fines de informe, si el total de errores no supera el monto de materialidad la opinión será Limpia; caso contrario, la opinión se vuelve calificada, es decir, podrá ser con Salvedades o Adversa.

Materialidad calculada en la Fase de Ejecución:

Esta materialidad también es conocida como Materialidad Asignada y es la única que puede modificar el Alcance de Auditoría, se obtiene dividiendo el monto de la Materialidad para fines de Informe entre las áreas a examinar, establecidas por parte del auditor.

Como ejemplo, las áreas a examinar que el auditor determinó fueron 4, con los datos de la Materialidad para el Informe establecida anteriormente, calculamos la materialidad de la ejecución así:

$$\text{Materialidad para la ejecución (ME)} = \frac{\text{Materialidad para fines de Informe (MI)}}{\text{Áreas a examinar (AE)}}$$

$$\text{ME} = \text{MI/AE}$$

$$\text{ME} = \$57,500.00/4$$

$$\text{ME} = \$14,375.00$$

Al finalizar el programa de auditoría se debe comparar el total de errores encontrados con la materialidad asignada; si los errores no superan el monto de la materialidad, entonces se mantiene el alcance definido en la planificación; pero si esos errores superan la materialidad asignada, entonces debe modificar el alcance profundizando en los procedimientos examinados o incrementado los elementos de la muestra.

Resumen de la Materialidad Global

Materialidad para la planificación = \$50,000.00

Materialidad para fines de informe = \$57,500.00

Materialidad para la ejecución = \$14,375.00

Materialidad Específica

Representa la importancia relativa de las cifras y es utilizada para determinar la población de una muestra a seleccionar, esta Materialidad se establece con base a la experiencia del auditor y al conocimiento que este tenga sobre la entidad; por ejemplo si el auditor determina que los movimientos contables iguales o mayores a \$1,000.00 registran la operatividad institucional, entonces la materialidad específica será la siguiente:

$$\text{Materialidad Específica} = \text{US\$ } 1,000.00$$

Significa que la población a examinar serán todos aquellos movimientos contables \geq \$1,000.00

Cuando no se tenga el conocimiento suficiente sobre la Entidad, entonces se recomienda que solicite el movimiento de aquellas cuentas representativas y determine de cada uno de esos movimientos, la cantidad mínima que a su juicio debería verificar, porque a partir de ese monto, todos los movimientos iguales o mayores formarán parte de la población a examinar.

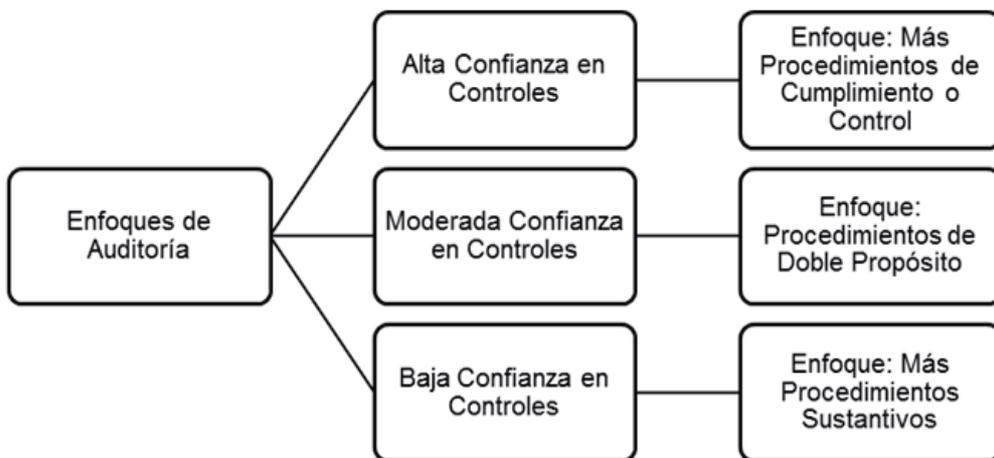
Por ejemplo, supóngase que solicitó los movimientos de la cuenta Anticipo a contratistas (21207) y comprobó que 90% de la cuenta lo componen movimientos iguales o mayores a US\$ 500.00; entonces en esta cuenta su punto de partida será esa cifra.

El auditor determina por cada cuenta representativa la cantidad mínima a revisar; posteriormente de esas cifras obtiene la moda, la cual se constituirá en la materialidad específica para su auditoría.

En el desarrollo de la auditoría, encontrará errores que deben ser comunicados a la Entidad, pero que el monto no sobrepasa el valor de la Materialidad Específica, en estos casos esos errores se consideran asuntos menores y deberán ser comunicados en Carta de Gerencia; en cambio aquellos errores que sobrepasen el monto de la Materialidad Específica, se considerarán hallazgos de auditoría y como tal, serán comunicados en el Informe del auditor como parte de los resultados.

3.2.5 Enfoque de Auditoría

La Norma de Auditoría Gubernamental en el artículo 270 establece que la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría se determinarán al desarrollar la variable del riesgo de auditoría, en consecuencia, el auditor deberá asegurarse que cuando redacte los procedimientos de auditoría, se haga en función a los resultados obtenidos en la determinación del riesgo de auditoría.



Las Normas de Auditoría Gubernamental en el artículo 122 establece que el nivel de riesgo de control determina la naturaleza de los procedimientos de auditoría que el auditor desarrollará en los programas; por tanto, tendrá en cuenta que si el nivel de riesgo de control se establece como bajo, debe aplicar más procedimientos de cumplimiento y menos sustantivos; pero si ese nivel se considera moderado, podrá aplicar procedimientos de doble propósito; en cambio, si el nivel es alto debe aplicar más procedimientos sustantivos y menos de cumplimiento.

En el Memorando de Planificación, el auditor hará una descripción de aquellos procedimientos más representativos que aplicará por cada área a examinar.

3.2.6 Enfoque de Muestreo

Las Normas de Auditoría Gubernamental en el artículo 148 establece que la selección del método de muestreo estará relacionado con el nivel de riesgo de control establecido por el auditor; es decir, si el nivel de riesgo se determinó bajo o moderado, debe utilizar el muestreo de atributos; pero si ese riesgo se determina en un nivel alto, entonces debe aplicar el muestreo de variables, en este último dependiendo de la homogeneidad de los datos de la población, el auditor podrá utilizar el método clásico de variables o muestreo proporcionando el tamaño que también es conocido como muestreo de unidad monetaria.

En la Fase de Planificación, el auditor deberá definir el enfoque de muestreo estableciendo el Método y la Técnica a utilizar al determinar la muestra en la Fase de Ejecución.

Por ejemplo, supóngase que el nivel de riesgo de control que estableció en su auditoría fue bajo, entonces el Enfoque contendrá la siguiente información:

“El auditor determinará el tamaño de sus muestras a evaluar en la fase de ejecución mediante el **Método de Atributos**, mientras que los elementos de las muestras serán seleccionados utilizando la **Técnica Sistemática**. Al mismo tiempo se le requiere desarrollar todos los elementos que conforman el Plan de Muestro”

3.3 Administración del Trabajo del Auditor

3.3.1 Conformación del Equipo de Trabajo

Los equipos de auditoría deben estar conformados por el personal que cumpla con lo dispuesto en la Norma “Consideraciones sobre el Sistema de Contabilidad Gubernamental” en cuanto a conocimiento y experiencia.

3.3.2 Fechas claves y calendarización de las actividades

Las fechas claves que el auditor debe tomar en cuenta al planificar la auditoría financiera corresponderán a la realización de actividades como: elaboración y presentación del Memorando de Planificación, fecha de elaboración, presentación, aprobación, ejecución y finalización de los programas de auditoría, fechas probables de comunicación preliminar, elaboración y presentación del Borrador de Informe.

Esas actividades serán presentadas en un cronograma las cuales serán distribuidas en el plazo de inicio y finalización de la orden de trabajo.

3.4 Memorando de Planificación

El Memorando de Planificación de auditoría, es un documento formal en el cual se resumen los principales resultados obtenidos en la fase de planificación; la información básica de la entidad, la estrategia de la auditoría y los procedimientos a desarrollar; así como los medios para administrar los recursos y el trabajo. Este documento debe ser aprobado por la Dirección de Auditoría respectiva.

Se debe considerar que cuando se produzcan cambios importantes en el alcance del trabajo con posterioridad a la etapa de planificación, deberá documentarse modificando el correspondiente Memorando, el cual deberá ser aprobado por el Director de Auditoría.

El Jefe de Equipo apoyado con el equipo de auditoría prepararán el Memorando de Planificación, que contendrá al menos la información siguiente:

Contenido del Memorándum de Planificación

I- INFORMACIÓN BÁSICA:

1. Antecedentes de la Entidad
2. Objetivos, finalidad o propósito de la Entidad
3. Presupuesto para el período objeto de auditoría
4. Leyes, reglamentos y otras normas aplicables
5. Personal clave de la entidad
6. Estudio y evaluación de control interno,
 - Ambiente de control
 - Valoración del riesgo
 - Actividades de control
 - Información y comunicación
 - Monitoreo
7. Seguimiento a recomendaciones de Auditorías Anteriores.
8. Análisis de los Informes de Auditoría Interna y Externa

II- ESTRATEGIA DE AUDITORÍA

1. Objetivos de la Auditoría
 - General
 - Específico
2. Determinación del Riesgo de Auditoría
3. Determinación de áreas a examinar
 - Componentes importante
 - Ciclos operacionales sustantivos
 - Determinación de áreas críticas
4. Materialidad de la Auditoría
5. Enfoque de la auditoría
6. Enfoque del muestreo

III- ADMINISTRACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

1. Recursos para desarrollar la auditoría
2. Cronograma de actividades y Fechas claves

3.5 Programas de Auditoría

Son documentos que contienen los procedimientos del auditor, los cuales son preparados atendiendo los objetivos, naturaleza y alcance de auditoría.

Los programas de auditoría, son designados por el Jefe de Equipo o Encargado de Auditoría a cada auditor; quienes deberán elaborar los procedimientos en función a los objetivos planteados en la Planificación y respetando tanto la naturaleza como el alcance de auditoría, según los resultados de la evaluación del Riesgo.

Los auditores deben tener especial cuidado en la redacción de los procedimientos de los Programas; ya que en su redacción cada procedimiento deberá cumplir con los 3 requisitos básicos: Instrumento o base, técnica y propósito o fin. El Jefe de Equipo o el Encargado de la Auditoría será el responsable de que lo mencionado se cumpla.

IV. FASE DE EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

4.1 Documentos de Auditoría

Representan la evidencia documental del trabajo del auditor, que resultan de la aplicación de procedimientos de auditoría a cada componente de los Estados Financieros definidos como áreas a examinar.

Serán documentos del auditor, las cédulas preparadas por el auditor, documentos obtenidos de la Entidad y aquellos que se obtenga de terceros.

Según el Reglamento de las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República en su Art. 59 establece: “En la mayor parte de los casos los documentos de auditoría consisten en: Programas de Auditorías, Hoja de Trabajo, Cédulas Sumarias, Cédulas Descriptivas o de Detalles, Cédulas Analíticas, Cédula de Ajustes y Reclasificaciones, Cédulas Narrativas, Cédulas de Hallazgos, Cédulas de Notas, Cartas de Confirmación de Terceros, Cédulas Proporcionadas por la Entidad (CPE), Carta de Representación”.

Los documentos de auditoría deben ser claros, precisos y comprensibles de tal manera que al ser leídos por otros auditores o personas que no hayan mantenido una relación directa con la ejecución de la auditoría, estén en capacidad de entender las conclusiones y recomendaciones sin requerir explicaciones adicionales de los auditores que los elaboraron. Deben ser legibles, detallados y ordenados, para que permitan sustentar, debidamente, las observaciones y conclusiones y puedan demostrar por sí mismos su valor como evidencia de auditoría.

Además, los documentos de auditoría deben contener información relevante, es decir, su contenido debe ser importante y pertinente para cumplir los objetivos de los mismos. Los documentos de auditoría pueden elaborarse en medios físicos o magnéticos y se debe considerar para su elaboración los lineamientos y parámetros establecidos en la Guía, para elaborar y almacenar papeles de trabajo en medios magnéticos emitida por la Corte de Cuentas de la República.

4.2 Documentos de auditoría en un examen a los estados financieros

- a. Hoja de trabajo
Esta cédula se prepara en la fase de planificación con los saldos de grupos o subgrupos contables. En una auditoría financiera se prepara una hoja de Trabajo por cada estado financiero básico.
- b. Cédulas Sumarias
Esta cédula se prepara a nivel de cuentas de un subgrupo, su saldo se cruza con la respectiva Hoja de trabajo.
- c. Cédulas analíticas o de detalle
Se preparan a nivel de subcuentas y sus saldos se cruzan con el saldo de la cuenta analizada.
- d. Cédula de ajustes y reclasificaciones
Esta cédula incluye todos los ajustes o reclasificación que surgen del análisis del auditor por cada cuenta o subcuenta analizada, la sumatoria de sus datos se cruzan con la cédula sumaria; en consecuencia cada cédula sumaria tendrá su propia cédula de ajustes y reclasificaciones.
- e. Cédulas Narrativas
Son cédulas en donde se describe el procedimiento, la técnica y los mecanismos aplicados para la ejecución de un procedimiento de auditoría.
- f. Cédula de Hallazgos
Es la cédula que contiene el desarrollo de todos los atributos de un Hallazgo, las cuales respaldan los resultados de un Informe de Auditoría.
- g. Cédula de notas
En esta cédula se describen las observaciones preliminares identificadas que fueron comunicadas a la Administración; cada observación descrita debe contener la referencia del documento de auditoría en donde fue identificada.
- h. Cartas de Confirmación de terceros
Son cédulas que se preparan de documentos obtenidos de fuentes independientes al área auditada, consisten en corroboraciones normalmente por escrito de una información contenida en los saldos de los Estados Financieros de la Entidad.
- i. Cédulas proporcionadas por la entidad
En este tipo de cédula surge de la documentación proporcionada por la entidad auditada; al constituirse en cédula de auditoría deberá estamparse en color rojo las siglas CPE que para efectos de este Manual significa “**cédula proporcionada por la entidad.**”

4.3 Determinación del tamaño y selección de los elementos de la Muestra

Muestreo de Auditoría

Partiendo del método y la Técnica de muestreo definido en la estrategia de auditoría, los auditores en la fase de ejecución, desarrollan el enfoque de muestreo, utilizando para el caso un Plan de Muestreo, según el método a utilizar.

Condiciones para aplicar el muestreo:

- a) Masividad en los datos a examinar
- b) Homogeneidad en las partidas a examinar

4.3.1 Método de Atributos

El método de atributos es aplicable cuando el nivel de Riesgo de Control establecido es bajo o moderado, se desarrolla aplicando un Plan de Muestreo debidamente estructurado e incluye la utilización de tablas para determinar el tamaño de la muestra. Ver Anexo 2 Ejemplo de Muestreo por Atributos

Bajo este método se desarrollan procedimientos de cumplimiento y doble propósito; por lo se pide guardar consistencia con el enfoque de auditoría que se haya determinado en la Estrategia.

Plan de muestreo según el Método de Atributos

El Plan de Muestreo según el Método de Atributos deberá contener al menos los siguientes elementos:

1. Definición de los objetivos del procedimiento
2. Universo
3. Población
4. Método de Muestreo
5. Técnica
6. Definición de atributos y desviaciones
7. Determinación del Tamaño de la muestra
8. Selección de los elementos de la Muestra
9. Evaluación de la muestra
10. Conclusiones

1. Definición de los objetivos del procedimiento

Cada procedimiento de auditoría debe perseguir un propósito y sobre ese, el auditor debe describir sus objetivos.

Ejemplo:

Consideremos que uno de los procedimientos del Auditor es el siguiente:

“Obtenga el detalle de pagos efectuados por servicios de consultoría y capacitación y compruebe lo siguiente: a) Que haya presentado la factura correspondiente, b) que se hayan efectuado las retenciones de impuestos correspondientes y c) que se haya soportado el registro con la documentación que lo valida y demuestra”.

¿Cuál será el objetivo de este procedimiento? Tal cual está redactado debería ser el siguiente: “Verificar el cumplimiento de aspectos legales y técnicos aplicables a los pagos efectuados por servicios de consultoría y capacitación.”

Si definimos con claridad el objetivo, los siguientes elementos del Plan de Muestreo se desarrollarán con mucha más facilidad.

2. Universo

Partiendo del objetivo anterior, el universo está conformado por los movimientos de aquellas cuentas que registraron el pago de consultorías y capacitaciones, el cual lo encontramos en los movimientos de las cuentas de Acreedor Monetario por Adquisición de Bienes y Servicios (41354) y Bancos Comerciales M/D (21109); sin embargo, en el movimiento de estas cuentas encontramos también registros no relacionados directamente con las Capacitaciones o Consultorías por lo cual, dicho movimiento probablemente no sea la información idónea para establecer nuestro universo.

Por otra parte dentro de la Contabilidad Gubernamental encontramos cuentas que registran el devengo de ese tipo de operaciones y sus movimientos son exclusivamente de Capacitación o Consultoría; estos movimientos podrían ser la base para considerarlo como nuestro universo, siempre y cuando cada movimiento lo vinculemos con el pagado. En la Contabilidad Gubernamental el devengado de Capacitaciones y Consultorías debería registrarse en una de las siguientes subcuentas:

Subgrupo contable “Inversiones Intangibles (226)”

22613003	Servicios de Capacitación
22613099	Consultorías, Estudios e Investigaciones Diversas

Subgrupo contable “Inversiones en Bienes Privativos (251)”

25149005	Servicios de Capacitación
25149099	Consultorías, Estudios e Investigaciones Diversas

Subgrupo contable “Inversiones en bienes de uso público y Desarrollo Social (252)”

25149005	Servicios de Capacitación
25149099	Consultorías, Estudios e Investigaciones Diversas

Subgrupo contable “Gastos en bienes de consumo y servicio (834)”

83429005	Servicios de Capacitación
83429099	Consultorías, Estudios e Investigaciones Diversas

Si todas las subcuentas anteriores presentaran movimientos habrá que seleccionar algunas para aplicar los procedimientos de auditoría o establecer que todas formarán parte del universo.

3. Población

Del universo establecido, el auditor tendrá que definir la población sobre la cual extraerá su muestra, en este caso el factor que define la población es la materialidad específica.

Ejemplo:

Se establece una materialidad específica de \$1,000.00 entonces su población estará formada por aquellos movimientos que sean iguales o mayores a esa cantidad; lo que significa que todos aquellos movimientos menores serán descartados y por lo tanto no tendrán ninguna posibilidad de ser seleccionados en la muestra.

4. Método de muestreo

El método de muestreo a utilizar será el definido en la estrategia de auditoría, si en esta estableció que utilizaría el Método de Atributos; entonces será ese método con el cual desarrolla su Plan de Muestreo, por lo tanto debe mencionarlo.

5. Técnica

El Auditor tendrá que utilizar la técnica definida en la estrategia de auditoría, en consecuencia deberá citarla.

6. Definición de atributos y desviaciones

Los atributos a verificar se obtienen del procedimiento de auditoría, en ese sentido al revisar el procedimiento descrito en el punto 1, del Plan de Muestreo, “Definición de los objetivos del procedimiento” encontramos en este los siguientes atributos:

- a. Que haya presentado la factura correspondiente
- b. Que se hayan efectuado las retenciones de impuestos según corresponda
- c. Que se haya soportado el registro con la documentación que lo valida y demuestra.

Las desviaciones a esos atributos lógicamente serán las siguientes:

- a. No ha presentado factura.
- b. No se realizaron las retenciones correspondientes.
- c. No cuenta con la documentación que lo soporte y valide.

7. Determinación del tamaño de la Muestra

Para determinar el tamaño de la muestra se tiene que definir los siguientes elementos:

- a. Tasa de desviación tolerable

La tasa de desviación se estima tomando en cuenta la experiencia del auditor, el conocimiento de la Entidad y el nivel de riesgo de control establecido en la estrategia de auditoría.

Ejemplo, si el auditor estableció un nivel de riesgo de control:

- i. Bajo eso implica que su rango de acción para establecer su tasa de desviación es del 1% al 7%; por lo tanto, su tasa de desviación tolerable no excederá del 7%.

- ii. Moderado significa que su rango de acción oscilará entre 8% al 20%, en consecuencia cualquier tasa dentro de ese rango podría ser seleccionada.

No obstante en ambos casos habrá que tomar en cuenta la relación inversa que existe entre la tasa y el tamaño de la muestra, es decir a menor tasa, mayor tamaño de la muestra.

b. Tasa de desviación esperada.

Esta tasa debería establecerla el auditor con el conocimiento suficiente sobre la entidad, si no se conoce adecuadamente entonces se recomienda que el auditor evalúe una muestra de 25 a 30 elementos y en función a los resultados establezca su tasa de desviación esperada, la cual desde el punto de vista conservador no debería exceder del 3%.

c. Nivel de confianza

Este elemento depende del factor Riesgo de Auditoría, si este se ubica en un 10% nuestro nivel de confianza será el 90%; el auditor tendrá que revisar la estrategia de auditoría para verificar el nivel de riesgo de auditoría establecido y con base en ese dato establecer su nivel de confianza.

Definidos los 3 elementos anteriores, el auditor hace uso de las tablas para determinar el tamaño de la muestra, existe una tabla para cada nivel de confianza que determine el auditor; por tanto será responsabilidad del auditor utilizar la tabla que corresponda según el nivel de confianza establecido (Anexo 3 Tablas para calcular el tamaño de la muestra). Por política institucional el auditor asume un nivel de confianza del 95% al reconocer un riesgo de auditoría del 5%.

Para determinar el tamaño de la muestra el auditor ubica en la tabla el porcentaje asignado tanto la tasa de desviación tolerable como a la tasa de desviación esperada, la celda donde se interceptan ambas tasas indicará el tamaño de la muestra a evaluar.

8. Selección de los elementos de la Muestra

La muestra será seleccionada aplicando la técnica descrita en el numeral 5, del Plan de Muestreo, Técnica.

Si la técnica definida es la Sistemática; procederá con base en los siguientes pasos:

- a. La población será numerada para determinar la cantidad de elementos que la conforman.
- b. Se establecerá un Intervalo dividiendo el total de la población entre el tamaño de la muestra.
- c. Se establecerá un punto de partida en el rango del intervalo establecido el cual será seleccionado al azar o a juicio del auditor.

Por ejemplo, si el intervalo es 5 el auditor escogerá dentro de los primeros 5 movimientos de la población, el punto de partida que puede ser cualquiera de los movimientos numerados del 1 al 5, digamos que el auditor decidió que fuera el 3, entonces a ese movimiento se le coloca “PP” que para efectos de este Manual lo denominaremos “Punto de Partida”.

- d. Para seleccionar el resto de los elementos de la población al PP le suma el intervalo y obtiene el segundo elemento, a ese elemento le suman el intervalo y obtiene el tercer elemento y así sucesivamente hasta obtener el total de los elementos de la muestra.

9. Evaluación de la muestra

El auditor evalúa los atributos en cada uno de los elementos muestrales y al final determinará el total de desviaciones encontradas sean estas de cumplimiento o cuantitativo; posteriormente determina la Tasa Máxima de Desviación de la población que también es conocida como Tasa de Desviación Superior Alcanzada o Límite de Precisión Superior Alcanzado, dicha tasa se obtiene mediante tabla que también son clasificadas en función al nivel de confianza, es de suma importancia asegurarse que las tablas utilizadas para determinar la Tasa Máxima de Desviación de la Población y el Tamaño de la Muestra correspondan al mismo nivel de confianza.

Para determinar la Tasa Máxima de Desviación de la Población en la Tabla correspondiente el auditor ubicará datos como: número de desviaciones encontradas y tamaño de la muestra, la celda donde se interceptan estos elementos indicará la tasa máxima de desviación de la población, la cual se compara con la tasa tolerable de desviación, si la primera no supera la segunda, entonces el nivel de riesgo de control establecido se mantiene; caso contrario, se modifica y se incluye procedimientos de doble propósito en los programas de auditoría para disminuir el riesgo de detección. (Anexo 4 Tabla para el cálculo de la tasa máxima de desviación de la población)

10. Conclusiones

El auditor con base en los resultados de la tasa máxima de desviación de la población, concluye de la siguiente manera:

- a. La tasa máxima de desviación de la población no supera la tasa esperada.

“Existe el 95% de probabilidad de que los pagos por servicios de capacitación y consultoría que no hayan cumplido con aspectos legales y técnicos no supere el 12% (tasa de desviación tolerable), en otras palabras existe un riesgo del 5% que los pagos superen la tasa máxima tolerable.”

- b. La tasa máxima de desviación de la población si supera la tasa esperada.

“Dado que la tasa máxima de desviación de la población supera la tasa de desviación esperada, deberán agregarse a los programas de auditoría procedimientos de doble propósito.”

4.3.2 Muestreo de Variables

Este método es aplicable cuando el enfoque de auditoría es más sustantivo y menos de cumplimiento; en consecuencia, se relacionada directamente con un nivel de riesgo de control alto; en este tipo de muestreo el auditor puede utilizar tanto el método de Unidades Monetarias como el Clásico de Variables, la homogeneidad de la población será el factor determinante para seleccionar uno u otro método.

Método de Unidades Monetarias

Este método es aplicable cuando la población no es homogénea y quiere dársele prioridad a sus elementos más importantes. Ver en el Anexo 5 un ejemplo de muestreo por unidades monetarias.

Plan de Muestreo para el Método de Unidades Monetarias

Al igual que otros métodos de muestreo, este se desarrolla mediante su propio Plan de Muestreo, el cual debe contener al menos los siguientes elementos:

1. Definición de los objetivos del procedimiento
2. Universo
3. Población
4. Método
5. Técnica
6. Materialidad Asignada
7. Determinación del tamaño de la muestra
8. Selección de los elementos de la Muestra
9. Evaluación de la Muestra
10. Conclusiones

Los elementos del 1 al 5 del Plan de Muestreo del Método de Unidades Monetarias, se desarrollarán bajo los parámetros indicados en el Método de Atributos; por lo tanto, se comenzará del numeral 6 de este Plan de Muestreo.

6. Materialidad Asignada (Tolerancia del error)

Es la tolerancia máxima del error que puede existir en una cuenta sin que se considere significativamente incorrecta, para su determinación se recomienda aplicar una tasa del 4% al 7% de la población, para obtener tamaños de muestras razonables.

El tamaño de la muestra es inversamente proporcional a la tolerancia del error; es decir, a menor tasa mayor tamaño o viceversa; por tanto, es oportuno mencionar que tasas menores a las propuestas generarían muestras grandes o muy grades o en su defecto, las mayores provocarían muestras pequeñas o muy pequeñas.

Ejemplo

Si establecemos que la población total a examinar es de \$243,944.00; aplicando el porcentaje del 6.5% establecemos la tolerancia del error (TE) así:

$$\begin{aligned} TE &= \text{Población} \times \text{Porcentaje definido de Tolerancia del Error} \\ TE &= \$ 243,944 \times 6.5\% \\ TE &= \underline{\$ 15,856.36} \end{aligned}$$

Es la cantidad de tolerancia máxima de error que puede existir en la cuenta examinada sin que se considere significativamente incorrecta.

7. Determinación del tamaño de la Muestra

Para determinar el tamaño de la muestra, en el Método de Unidades Monetarias, el auditor deberá seguir los siguientes pasos:

$$\text{Tamaño de la Muestra} = \frac{\text{Valor en libros de la Población} \times \text{Factor de Confiabilidad}}{\text{Tolerancia del Error} - (\text{Error Esperado} \times \text{Factor de Expansión})}$$

Es decir:

$$\text{Tamaño de la Muestra} = \frac{V * (FC)}{TE - (EE * FE)}$$

Donde:

- El error tolerable (V) corresponde a la materialidad establecida en el punto anterior
- El error esperado (EE) se estima a juicio del auditor tomando en cuenta la experiencia y el conocimiento de la entidad.
- El factor de confiabilidad (FC) y el factor de expansión (FE) lo encontramos según tabla:

Nivel de Confianza	Riesgo de Auditoría RA	Factor de Confianza FC	Factor de Expansión FE
90%	10%	2.3	1.5
95%	5%	3.0	1.6
99%	1%	4.6	1.9

Si continuamos con el ejemplo anterior y extraemos datos de la Población y la Tolerancia del Error por \$243,944.00 y \$15,856.36 respectivamente, estimamos el Error Esperado en \$2,400.00 con base en la experiencia y conocimiento de la Entidad, conocemos según tabla que el Factor de Confianza es 3 y el Factor Expansión es 1.6 cuando asumimos un riesgo de auditoría del 5%. Con esos datos aplicados a la fórmula correspondiente obtenemos el tamaño de la muestra así:

$$\text{Tamaño de la Muestra} = \frac{V * (FC)}{TE - (EE * FE)}$$

$$\text{Tamaño de la Muestra} = \frac{\$243,944.00 * 3}{\$15,856.36 - (\$2,400 * 1.6)}$$

$$\text{Tamaño de la Muestra} = \frac{\$ 731,832}{\$ 12,016.36}$$

$$\text{Tamaño de la Muestra} = 60.90 \text{ se aproxima a } 61$$

$$\text{Tamaño de la Muestra} = 61$$

8. Selección de los elementos de la muestra

Para obtener los elementos de la muestra se utiliza la técnica Sistemática, siguiendo los siguientes pasos:

- a. Ordene la población con relación a la fecha de registro, posteriormente agregue una columna de saldos acumulados.
- b. Establezca un intervalo, el cual se obtiene mediante la siguiente fórmula:

$$\text{Intervalo de muestreo} = \frac{\text{Valor en libros de la Población}}{\text{Tamaño de la Muestra}}$$

- c. Establezca un punto de partida en la columna de saldos acumulados que se ubique dentro del rango del intervalo.
- d. Sume al valor establecido como punto de partida (PP) el monto del Intervalo para definir el segundo elemento de la muestra y a este para obtener el siguiente hasta que haya seleccionado todos los elementos de la muestra.
- e. Cuando el saldo de un registro contable sea significativo podrá contener más de un intervalo, en estos casos el tamaño de la muestra será inferior al establecido.

9. Evaluación de la Muestra

El auditor evalúa cada uno de los elementos muestrales con base al procedimiento de auditoría y determina la cantidad de desviaciones monetarias de la muestra.

Posteriormente, obtiene el Límite Superior de Confianza (LSC) aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{LSC} = \text{DBP} + \text{DM}$$

Donde:

$$\text{DBP} = \text{Desviación Básica de la Población}$$

$$\text{DM} = \text{Desviación Monetaria}$$

Para determinar la Desviación Básica de la Población (DBP), utilizamos la siguiente fórmula:

$$\text{DBP} = \text{Valor del Intervalo} \times \text{Factor de confianza}$$

Si consideremos que el valor del intervalo utilizado para seleccionar los elementos de la muestra fue por \$4,000.00, entonces el valor de DBP será el siguiente:

$$\text{DBP} = \$4,000 \times 3$$

$$\text{DBP} = \$12,000$$

Si al evaluar toda la muestra encontramos errores que suman \$13,600.00; el cual constituyen la desviación monetaria de la muestra (DM)

Con los valores de cada uno de los factores de la formula determinamos que el Limite Superior de Confianza será el siguiente:

$$\text{LSC} = \$12,000 + 13,600$$

$$\text{LSC} = \$ 25,600$$

Luego el Auditor compara el valor del LSC con la Materialidad Asignada para establecer sus conclusiones.

10. Conclusiones

El auditor podrá concluir lo siguiente:

- a. Mantener el Alcance de sus procedimientos porque el Límite Superior de Confianza (LSC) no supera la Materialidad Asignada.
- b. Modificar el Alcance de sus procedimientos porque el Limite Superior de Confianza (LSC) supera la Materialidad Asignada.

4.4 Comunicación Preliminar

El auditor en el desarrollo de los procedimientos de auditoría encuentra aspectos que son materiales, los cuales deben ser comunicados a la Administración para obtener en respuesta comentarios o documentación adicional, que permite un mejor análisis de

los hechos señalados; esa comunicación que realiza el auditor lo hace vía comunicación preliminar tal como lo menciona las Normas de Auditoría Gubernamental en el artículo 76

Al remitir la Comunicación Preliminar, el auditor debe tener especial cuidado en la identificación de los servidores relacionados para evitar errores en la comunicación de las observaciones.

La Comunicación preliminar incluirán los siguientes atributos:

- **Título:** Debe indicar claramente y en forma resumida, lo que se detectó según la condición, de manera que facilite al lector la identificación precisa del problema.
- **Condición:** Describe o relata lo que sucedió; debe ser puntual y específica, comunica los hechos concretos que revelan que no se cumplió con las normas requeridas, la cual se sustenta con evidencias en documentos de auditoría.
- **Criterio:** Se refiere a la normativa incumplida; Leyes, Reglamentos, Normas Técnicas, Ordenanzas, Instructivos.

La comunicación preliminar de las deficiencias o los hechos observados, se remitirán a las personas relacionadas al momento de identificarlos por medio de una nota que precederá el desarrollo de la observación donde se establece el tiempo otorgado para que la administración responda a la observación comunicada en el plazo establecido.

Los presuntos responsables después de recibir la Comunicación Preliminar; tendrán un tiempo establecido para responder sobre las observaciones comunicadas y presentar sus comentarios con la documentación que los respalden; los auditores junto con el jefe de equipo analizarán las respuestas de la administración y determinarán si las observaciones son confirmadas, desvanecidas o superadas.

Las Normas de Auditoría Gubernamental en el artículo 79 establecen que si la Administración no emite respuestas a las comunicaciones enviadas, estas deben incluirse en el borrador de informe de auditoría.

4.5 Hallazgos de Auditoría

Son todas aquellas situaciones de importancia, que se han detectado como resultado de la aplicación de las pruebas de cumplimiento y sustantivas en la ejecución de la auditoría, y que tienen un efecto importante sobre los objetivos previstos, así como en la calidad de la información y las operaciones del ente público evaluado, por lo que deben incluirse en el Informe de Auditoría.

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

Técnicamente surge un hallazgo, cuando al comparar la normativa incumplida (deber ser) con la observación (deficiencia señalada por los auditores, lo que actualmente existe o se encuentra funcionando) existe diferencia.

Todo hallazgo, debe estar sustentado con evidencia suficiente, competente y pertinente que constarán en los documentos de auditoría debidamente referenciados. La evidencia que sustenta los hallazgos debe ser convincente, incluso para una persona que no ha participado en la auditoría.

Para estructurar los hallazgos; se debe considerar que estos llevarán un título que anteceda a los atributos, los cuales están establecidos en el Art. 80 de las NAG:

a. Condición u observación

Es la deficiencia identificada por los auditores y sustentada en documentos de auditoría, con evidencia relevante, suficiente, competente y pertinente.

Describe o relata lo que sucedió; comunica los hechos concretos que revela que no se cumplió con las normas requeridas.

La condición suele redactarse con la siguiente frase introductoria: “Comprobamos que...” seguido de la descripción del detalle necesario y de forma clara, en qué consiste la deficiencia o la desviación observada.

La Observación debe cumplir características como: Denotar “lo que es”; Describir la deficiencia; Debe ser objetiva; Debe ser Producto de verificación o comprobación; se sustenta con evidencias; Es opuesta al deber ser.

Para formular o redactar la condición de una comunicación preliminar es útil formularse las siguientes preguntas:

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

b. Criterio o normativa incumplida

Es la disposición legal, reglamentaria, ordenanza y otra normativa técnica aplicable que ha sido incumplida.

Las preguntas básicas a formularse son las siguientes:

- ¿Qué aspecto legal o normativo se incumplió?
- ¿Dónde está contenido el criterio? (leyes, reglamentos u ordenanzas)
- ¿Cuál es el ámbito de aplicación? (un departamento, un proceso, un sistema)
- ¿Qué vigencia tiene? (Actual, pasado, permanente)

c. Causa

Es la razón fundamental por la cual ocurrió la condición, o el motivo por el que no se cumplió el criterio. Su identificación requiere de la habilidad de análisis, investigación y juicio profesional del auditor, lo cual servirá de base para el desarrollo de una recomendación constructiva.

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

Algunos ejemplos de posibles causas que pudo dar origen al incumplimiento:

- Inobservancia o inconsistencia al aplicar las leyes o reglamentos.
- Falta de planificación y de organización.
- Supervisión inadecuada.
- Ausencia de comunicación de las comunicaciones y de las normas.
- Falta o deficiencia en el control interno.
- Guías inadecuadas, obsoletas o impracticables.
- Deshonestidad, descuido o negligencia del personal.

d. Efecto

Impacto cuantitativo o cualitativo ocurrido o que podría ocurrir, originado por la condición u observación, tanto en relación con el área o cuenta auditada, como la probabilidad de que se extienda a la entidad en su conjunto, de manera que motive a los diferentes niveles jerárquicos correspondientes, a la adopción de las medidas correctivas oportunas, para el control de los riesgos identificados.

La evaluación del efecto de un hallazgo debe extenderse como mínimo a identificar el resultado observable o la consecuencia potencial de no haber cumplido con uno o más criterios y lo que ellos significa para el interés público: Pérdida de ingresos, gastos indebidos, ineficacia al realizar un trabajo, desmoralización del personal, pérdida de imagen o de prestigio.

En este aspecto resulta de mucha utilidad precisar las causas y efectos, ya que al identificar las causas, el auditor tiene mayores elementos de juicio para proponer recomendaciones adecuadas.

También se incluirán como parte del hallazgo los comentarios de la administración y los comentarios de los auditores, cuando exista discrepancia con las afirmaciones de la administración.

Comentarios de la Administración

Se incluirá íntegramente el Comentario de la Administración, tal cual lo expresa sin agregar ni quitar nada de lo expresado en relación con el hecho comunicado.

Comentarios de los Auditores

Serán opuestos a lo comentado por la Administración, deben expresar por qué el auditor no está de acuerdo o qué no le satisface para dar por superado un hecho señalado.

El equipo de auditoría dejará recomendaciones siempre y cuando existan acciones correctivas, o preventivas que mejoren la gestión de la entidad auditada; y concluirá sobre el hallazgo sólo cuando sea pertinente y necesario.

4.6 Borrador de Informe de Auditoría

Es el documento que contiene los resultados obtenidos en el desarrollo de procedimientos de auditoría, Ver Anexo 6 Estructura del Borrador de Informe. El Jefe de Equipo elabora este documento de forma gradual en toda la Fase de Ejecución. Con base en esta premisa es que las Normas de Auditoría Gubernamental consideran la elaboración del Borrador de Informe de Auditoría como parte de la Fase de Ejecución en los artículos 84 al 91.

El Jefe de Equipo con el apoyo de los auditores, deberá finalizar, el Borrador de Informe y Resumen Ejecutivo, los cuales serán revisados y aprobados por el Director o Subdirector de Auditoría; Jefe o Sub Jefe Regional, según el caso.

El Borrador de Informe de Auditoría, es el documento escrito donde el equipo de auditores presenta su opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros básicos de la entidad auditada, así como de los resultados de la evaluación de control interno y del cumplimiento de leyes reglamentos y demás normativa aplicable.

El contenido general del Borrador de Informe según el Reglamento de Normas de Auditoría Gubernamental emitido por la Corte de Cuentas es el siguiente:

1. Aspectos generales
 - 1.1 Resumen de los resultados de la auditoría
 - 1.1.1 Tipo de opinión del dictamen
 - 1.1.2 Sobre aspectos financieros
 - 1.1.3 Sobre aspectos de control interno
 - 1.1.4 Sobre aspectos de cumplimiento legal
 - 1.1.5 Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría
 - 1.1.6 Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores
 - 1.2 Comentarios de la administración
 - 1.3 Comentarios de los auditores
2. Aspectos financieros
 - 2.1 Dictamen de los auditores
 - 2.2 Información financiera examinada
 - 2.3 Hallazgos financieros

3. Aspectos de control interno
 - 3.1 Informe de los auditores
 - 3.2 Hallazgos de auditoría sobre aspectos de control interno
4. Aspectos sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables
 - 4.1 Informe de los auditores
 - 4.2 Hallazgos de auditoría sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables
5. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría
6. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores
7. Recomendaciones de auditoría.

Donde:

1. Informe sobre aspectos financieros: Se debe considerar el dictamen y opinión financiera, sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros. Este apartado tendrá como contenido lo siguiente:
 - a. Destinatario: El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada.
 - b. Párrafo introductorio: Sirve para identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y/o el período cubierto por los mismos. Debe incluirse una declaración que los estados financieros son responsabilidad de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en la auditoría.
 - c. Párrafo del alcance de la auditoría: Debe describir el alcance de la auditoría y que fue conducida de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte. El informe debe incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y ejecutada para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.
 - d. Debe describir que la auditoría se realizó sobre una base de pruebas selectivas de la evidencia que sustenta los montos y revelaciones de los estados financieros, y la evaluación de los principios de contabilidad utilizados para la preparación de los estados financieros. Incluyendo una declaración de que la auditoría proporciona una base razonable para la opinión.
 - e. Párrafo explicativo (solamente cuando la opinión sea con salvedad u opinión adversa): Si en el transcurso de la auditoría, el auditor detecta errores o irregularidades que sobrepasan la materialidad, el auditor deberá describir después del párrafo del alcance y antes del párrafo de la opinión, los asuntos materiales que modifican la opinión limpia.
 - f. Párrafo de la opinión: El informe debe indicar claramente la opinión del auditor respecto a los estados financieros.
 - g. Referencia a informes separados: El dictamen de los estados financieros debe hacer referencia a los informes sobre el control interno y el

- cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables. El dictamen sobre los estados financieros también debe expresar que los informes de control interno y de cumplimiento de leyes y reglamentos, son parte integral de la auditoría conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental, y en consideración a los resultados de auditoría, estos informes deben leerse junto con el dictamen del auditor sobre los estados financieros.
- h. Fecha: será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.
 - i. Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD.
 - j. Firma y sello de quien suscribe el informe: Los directores, subdirectores o jefe y subjefe regional que suscriban el informe deberán ser contadores públicos, inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría. El informe de la Corte, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.
2. Informe sobre aspectos de control interno, Ver Anexo 10
- a. Destinatario: El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada
 - b. Párrafo introductorio: Identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período que abarca los estados financieros.
 - c. Párrafo del alcance: El informe debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue conducida de acuerdo al Reglamento de la Norma de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas de la República e incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y ejecutada, para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.
 - d. Responsabilidad: El auditor debe incluir en el informe, que es responsabilidad de la administración la implementación, funcionamiento y actualización del sistema de control interno.
 - e. Párrafo explicativo: El auditor debe resumir las condiciones reportables, con referencia a los hallazgos correspondientes que deben describir ampliamente las condiciones observadas. Adicionalmente, el informe debe hacer referencia a comunicación de asuntos menores relacionados con el control interno, que se hayan informado a la gerencia en cartas separadas.
 - f. Párrafo de la conclusión: El informe debe incluir las condiciones que constituyen debilidades importantes del sistema de control interno o incumplimientos significativos, que afectan la opinión de los estados financieros.
 - g. Fecha: La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.
 - h. Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD.
 - i. Firma: El informe será suscrito por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.

3. Informe sobre aspectos legales, Ver Anexo 11
 - a. Destinatario: El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada
 - b. Párrafo introductorio: Identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período que abarca los estados financieros.
 - c. Párrafo del alcance: El informe debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue conducida de acuerdo al Reglamento de la Norma de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas de la República e incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y ejecutada, para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.
 - d. Responsabilidad: El auditor debe incluir en el informe, que es responsabilidad de la administración la implementación, funcionamiento del cumplimiento de leyes y reglamentaciones aplicables y que La auditoría incluye el examen del cumplimiento con Leyes, Regulaciones, Contratos, Políticas, Procedimientos y otras normas aplicables a la entidad.
 - e. Párrafo explicativo: El auditor debe resumir las condiciones reportables, con referencia a los hallazgos correspondientes que deben describir ampliamente las condiciones observadas. Adicionalmente, el informe debe hacer referencia a comunicación de asuntos menores relacionados con el cumplimiento que se hayan informado a la gerencia, en cartas separadas.
 - f. Párrafo de la conclusión: El informe debe incluir las condiciones que constituyen debilidades importantes de incumplimientos significativos, que afectan la opinión de los estados financieros.
 - g. Fecha: La fecha del informe será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.
 - h. Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD,
 - i. Firma: El informe será suscrito por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría
4. Recomendaciones: Cuando sea procedente, el equipo de auditores formulará recomendaciones para prevenir o mejorar los procesos auditados y encaminadas a superar las causas de los hechos observados e incorporándolas en un capítulo del Borrador de Informe de Auditoría.
5. Seguimiento de Auditoría: El Borrador de Informe de Auditoría debe contener un capítulo donde haga referencia a los resultados sobre el seguimiento a las recomendaciones de la auditoría anterior, si existiese seguimiento.

El auditor, al emitir su opinión con relación a los estados financieros, debe considerar los siguientes tipos:

- a. Opinión limpia u opinión limpia con párrafo explicativo, (Art. 288 de las NAG)
El auditor expresará una opinión limpia, cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad

con los Principios y Normas establecidos por el Ente Rector de Contabilidad Gubernamental; deberá expresarse una opinión limpia, cuando se concluye que los estados financieros se presentan razonablemente.

Ver Anexo 7

Se debe considerar que en ciertas ocasiones la Opinión limpia puede ir acompañada con un párrafo explicativo de énfasis en un asunto importante que podría afectar los estados financieros; el párrafo debería ser incluido preferiblemente después del párrafo de la opinión.

b. Opinión con salvedades (Art. 291 de las NAG)

La opinión con salvedades se dará cuando se concluye que no puede expresarse una opinión limpia, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, desviación de los Principios y Normas establecidos por el Ente Rector o limitación en el alcance, no es lo suficientemente importante para expresar una opinión adversa o negativa. Ver Anexo 8

c. Opinión adversa o negativa (Art. 288 de las NAG).

La opinión será adversa o negativa, cuando el efecto de una desviación de los Principios y Normas establecidos, o limitación en el alcance es tan importante para los estados financieros, que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros. Ver Anexo 9

4.7 Lectura del Borrador de Informe de Auditoría

En la fase de Informe se da lectura al Borrador de Informe de Auditoría, con la asistencia de todos los involucrados; quienes mediante acta (Anexo 13 Acta de Lectura de Borrador de Informe) dejan constancia de haber asistido; en esa acta también se establece el tiempo para presentar nuevos comentarios y documentación de descargo respecto a los hallazgos contenidos en el Borrador de Informe de Auditoría (Anexo 6 Borrador de Informe de Auditoría)

V. INFORME DE AUDITORÍA

1. Comentarios de la Administración para desvanecer Observaciones

Luego que la Administración presentó los comentarios y documentación de descargo al Borrador de Informe de Auditoría y los auditores realizaron el análisis respectivo para confirmar o superar los Hallazgos, el Jefe de Equipo o Encargado prepara el Informe de Auditoría.

2. Informe de Auditoría

Con base en los nuevos resultados de los hallazgos no confirmados comparar el monto de la Materialidad para efectos de Informe con la totalidad de hallazgos contenidos

en los resultados, si esa comparación indica que el total de errores no supera la materialidad, entonces se mantiene el tipo de opinión determinada para el Borrador de Informe de Auditoría. Al mismo tiempo se analizarán las observaciones de control interno y de cumplimiento legal que se mantienen para los informes de control interno y de cumplimiento respectivamente.

Al tener revisado el informe de auditoría con los hallazgos que no fueron superados y habiendo mantenido o modificado el tipo de opinión; el jefe de equipo remitirá el Informe de Auditoría al Director, Subdirector de auditoría jefe o subjefe regional, para que sean revisados y firmados para su distribución.

La estructura básica presentada en el Borrador de Informe de Auditoría se mantiene para la emisión del Informe de Auditoría.

AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

I. AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN - GENERALIDADES

Este capítulo, tiene como objetivo planificar adecuadamente la estrategia de una Auditoría Operacional o de Gestión, con el propósito de evaluar el grado de cumplimiento y el logro de la gestión de una entidad pública, el manejo de sus recursos y el desempeño de sus servidores y funcionarios a fin de que la auditoría sea desarrollada de forma efectiva en las fases de ejecución e informe.

La Auditoría de Gestión incluye una evaluación objetiva, constructiva, sistemática y profesional de los métodos y las políticas de gestión de una entidad pública en la administración y el uso de los recursos, con el propósito de conocer su nivel de desempeño y determinar el grado de eficiencia, eficacia, equidad, excelencia, economía y efectividad en el logro de sus resultados; al mismo tiempo, perfilar oportunidades de mejora para innovar valor y contribuir a una administración pública que cumpla los objetivos para los cuales ha sido creada.

La Auditoría de Gestión es:

- **Objetiva:** el desarrollo de la planificación examen e informe se realizará con base a evidencias.
- **Sistemática:** será realizada de conformidad a un proceso técnico, coherente y metodológico.
- **Profesional:** será realizada por profesionales idóneos con la experiencia necesaria a efecto presentar conclusiones objetivas relacionadas con la evaluación de la gestión.

La intención es examinar y valorar los métodos y las políticas de gestión, así como el desempeño de todas las áreas. Los factores de evaluación abarcan a partir de los elementos operativos y estratégicos; tales como, panorama económico, estructura organizativa, manuales de políticas y procedimientos, así como, la exactitud y confiabilidad de los controles, la adecuada utilización del personal, equipo y materiales.

Objetivos de la Auditoría Operacional o de Gestión:	Determinar el grado en que las entidades del sector público y sus servidores han cumplido adecuadamente con los deberes y atribuciones que les han sido asignados.
	Comprobar si los objetivos y las metas propuestas han sido logrados.
	Analizar el costo de los servicios públicos.
	Evaluar la eficiencia en el uso de los recursos de las entidades.
	Evaluar el cumplimiento de las políticas gubernamentales.
	Promover la salvaguarda de los recursos de la entidad.
	Identificar los criterios para medir el logro de metas y objetivos de la organización.
	Dar a conocer resultados de auditoría, para lo cual el auditor verifica que la organización actué de acuerdo con las leyes y normativa interna aplicable.

El examen directo de la gestión es oportuno cuando se cuenta con los criterios adecuados para medir la cantidad, la calidad y el coste de los recursos, las realizaciones, los resultados y el impacto. Si se llega a la conclusión de que la gestión realizada no es satisfactoria, las actividades y los sistemas de control han de someterse a los exámenes necesarios para identificar las causas.

La Auditoría de Gestión tiene por objeto determinar si las entidades auditadas han creado y aplicado sistemas de gestión y de seguimiento que permitan optimizar los recursos con base a criterios de eficiencia, la adquisición de bienes y servicios con parámetros de economía, y el logro de sus objetivos, metas y productos con criterios de eficacia, equidad, excelencia y efectividad. Se tendrá asimismo en cuenta si los sistemas existentes proporcionan información pertinente, fiable y oportuna sobre el desarrollo de medios financieros, humanos y de otro género (recursos), la ejecución de actividades (procesos) y la consecución de realizaciones, que se compararán con los objetivos operativos mediante indicadores de resultados. Se examinará, además, si, en caso de discrepancias, se adoptan medidas correctoras idóneas en el momento oportuno para ajustar el plan de acción, el despliegue de recursos y la ejecución de actividades. Con frecuencia, este enfoque incluirá un examen del sistema de evaluación y de la información correspondiente con el objetivo de valorar su calidad y, en caso de considerarse satisfactoria y pertinente para los objetivos de la fiscalización, utilizar los resultados, conclusiones y recomendaciones de las evaluaciones como pruebas de auditoría.

Este manual proporcionará lineamientos de carácter general para seleccionar, estructurar e interpretar indicadores que son utilizados para medir los conceptos de la eficiencia, eficacia y economía, equidad, excelencia y efectividad u otros que sean aplicables, cuando se esté planificando y ejecutando una Auditoría Operacional o de Gestión. Una explicación simple y breve, es como sigue:

Eficiencia:

Está referida a la relación existente entre los bienes o servicios producidos o entregados y los recursos utilizados para ese fin (productividad), en comparación con un estándar de desempeño establecido. Trabajar con eficiencia equivale a decir que la entidad debe desarrollar sus actividades siempre bien. Una actividad eficiente maximiza el resultado de un insumo dado o minimiza el insumo de un resultado dado.

La eficiencia significa:

- Que las normas de consumo o gastos sean correctas y que los servicios se ajustan a las mismas.
- Que las normas de trabajo sean correctas.
- Que se aprovechen al máximo las capacidades instaladas.
- Que se cumplan los parámetros técnicos en el proceso del servicio brindado y que garanticen la calidad requerida; y

- Que todos los trabajadores conozcan la labor a realizar, que ésta sea la necesaria y conveniente para la actividad.

La eficiencia de una operación que se encuentra influenciada no únicamente por la cantidad de servicios que se proporcione, sino también por la calidad y otras características del servicio ofrecido.

El resultado del trabajo del auditor será determinar el grado de eficiencia en la utilización de los recursos humanos, financieros, materiales y naturales en el desempeño de las actividades propias de la entidad, basado en consideraciones factibles, de acuerdo con la realidad objetiva del momento en que la Institución realizó su gestión.

Algunos ejemplos de la eficiencia son:

En el caso de Hospitales públicos, los factores de producción son, entre otros, los médicos contratados y las intervenciones quirúrgicas realizadas, porcentaje de las camas utilizadas y el número de pacientes, porcentaje profesor-alumno en una escuela.

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

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

Eficacia:

Es el grado en que una actividad o programa alcanza sus objetivos, metas y otros efectos que se habían propuesto.

Este aspecto tiene que ver con los resultados del proceso de trabajo de la entidad pública, por lo que debe comprobarse:

- Que los servicios se hayan cumplido en la cantidad y calidad esperada; y
- Que sea socialmente útil el servicio prestado.

El auditor deberá comprobar el cumplimiento del servicio y hacer comparaciones con el plan y los períodos anteriores para determinar progresos o retrocesos. Debe también considerar el grado de satisfacción de aquellos a quienes está destinado.

La eficacia expresa la relación entre los resultados alcanzados y los objetivos y metas programadas, en el tiempo esperado.

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

- Las metas están mal definidas, son complejas, cambiantes y contradictorias.
- A menudo es confuso en qué nivel o con respecto a qué unidades debe ser medido el logro de metas.
- Más de una tecnología o estrategia produce el mismo resultado.
- Objetivos basados en perspectivas, generalmente toman en consideración las preferencias particulares de quienes los formulan.

La eficacia es un término que mide el grado de cumplimiento de un objetivo propuesto por una entidad, en un tiempo preestablecido. Si se ha alcanzado plenamente el objetivo planteado inicialmente, se dice que se ha actuado con eficacia. Por ejemplo, si una campaña pública de vacunación contra la gripe en un determinado municipio, al final de la misma consigue vacunar a 75 personas de un total de 100, que es el público objetivo, en un tiempo de 15 días, considerando que el tiempo esperado o planificada era de 10 días se dirá que ha actuado con una eficiencia del 75 por ciento; pero considerando que se logró con un tiempo en exceso de 5 días equivalentes a 50% del tiempo esperado, significa que la eficacia le falló en 50%.

Economía:

Se refiere a los términos y condiciones bajo los cuales se adquieren y utilizan los recursos humanos, financieros y materiales, tanto en la cantidad y calidad apropiadas, como al menor costo posible, y de manera oportuna; es decir:

- Los recursos idóneos
- En la cantidad y calidad correctas
- En el momento previsto
- En el lugar indicado y
- Al precio convenido.

Para que una entidad trabaje con economía, es necesario que los activos fijos tangibles, los inventarios, los recursos financieros y la fuerza de trabajo; no se compre, gaste y pague más de lo necesario.

Para conocer si se cumple lo antes expuesto, el auditor deberá comprobar, entre otros aspectos, si la entidad invierte racionalmente los recursos, de la siguiente forma:

- Utilizan los recursos adecuados, según los parámetros técnicos y de calidad;
- Ahorro de recursos o se pierden por falta de control, por deficiencias en condiciones de almacenaje y de trabajo;
- Utilizan la fuerza de trabajo adecuada y necesaria;
- Los trabajadores aprovechan la jornada laboral, etc.; y

- Si se emplean óptimamente los recursos monetarios y crediticios.

El análisis de los componentes del costo total también puede brindar información útil que permita determinar gastos excesivos, innecesarios e indebidos. Se presume que hay estándares disponibles para juzgar si las consideraciones de la economía fueron tomadas en cuenta en la adquisición de recursos. Los auditores deben ser muy cuidadosos desarrollando estándares para emitir juicios sobre la gestión. Un ejemplo de un indicador para la economía es aceptar la más baja oferta abierta para comprar un activo. Pero no es tan simple, pues las ofertas pueden ser manipuladas por los participantes, por lo tanto, ese indicador puede no ser suficiente. Es en esta situación, donde el auditor debe tomar otros factores, tales como cantidad, calidad, lugar, tiempo y costo. Se requieren factores fáciles de evaluar, para determinar si la economía fue mantenida en la adquisición de los recursos.

Al analizar los términos de medición, se puede representar en el cuadro de variables y comprender las relaciones entre los mismos e inferir sobre cuales variables se elaborarán los indicadores, dichas relaciones son las que mencionamos a continuación:

- Para determinar indicadores de eficiencia se deben relacionar variables de insumos y de productos.
- Los indicadores de eficacia se relacionan variables de productos con las metas u objetivos de la organización en el tiempo establecido para su ejecución.
- Para determinar indicadores de economía de los procesos, se puede tomar variables de procesos y de productos y relacionarlos.
- Para los indicadores de economía de los insumos se pueden tomar variables de insumo y de productos.
- En la determinación de indicadores de equidad, se debe relacionar la oportunidad que tienen los receptores de los servicios que presta la institución, considerando que dichos servicios sean ofrecidos en forma igualitaria sin distinción alguna entre los grupos sociales.
- Para determinar indicadores de excelencia, se deben considerar indicadores de calidad, tomando en cuenta que las metas, bienes o servicios producidos se hayan realizado con la calidad establecida.
- En la determinación de indicadores de efectividad, se ha considerar la utilidad que representa las metas, bienes o servicios producidos.

CUADRO DE INDICADORES Y SUS VARIABLES

INDICADORES		VARIABLES
1	Economía	a) Adquisiciones de bienes o servicios b) Con calidad establecida c) Oportunidad en la entrega. En el tiempo esperado
2	Eficiencia	a) Metas, bienes o servicios producidos. b) Recursos utilizados para producir
3	Eficacia	a) Metas, bienes o servicios producidos b) Tiempo utilizado para producir
4	Equidad	a) Metas, bienes o servicios producidos b) Población receptora de los servicios
5	Excelencia	a) Metas, bienes o servicios producidos b) Requisitos de calidad
6	Efectividad	a) Metas, bienes o servicios producidos b) Utilidad.

El auditor utilizará estos indicadores para:

- a. Hacer análisis y comparaciones
- b. Valorar y verificar las aseveraciones y estimaciones de la administración
- c. Visualizar numérica o gráficamente el desempeño organizacional de planes, programas, áreas, procesos y actividades.

Al desarrollar la Auditoría Operacional o de Gestión se obtienen los siguientes beneficios:

- Le permite a la institución recomendar ciertas medidas para mejorar la situación presente.
- Identifica áreas problemáticas, causas relacionadas y las alternativas para mejorar.
- Oportunidad de interactuar con los servidores que desarrollan las operaciones, para conocer las causas de los problemas, a fin de compartir sus puntos de vista con la administración.
- Le permite al auditor formular recomendaciones objetivas y prácticas, para mejorar la gestión de la entidad.
- Localizar las oportunidades para eliminar derroches e ineficiencia, propiciando así la reducción de costos.
- Identificar los criterios para medir el logro de metas y objetivos de la organización.
- Es un canal adicional de la comunicación, entre los niveles de operación y la alta gerencia.
- Dar a conocer irregularidades, para lo cual el auditor se cerciora de que la organización actúe de acuerdo con las leyes y normativa interna aplicable.

- Evaluación independiente y objetiva de la gestión, señalando las áreas que necesitan mejoras, así como las que se estén desarrollando bien.

Al realizar una Auditoría para las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC's) con el propósito de medir los indicadores de gestión relacionados con la eficiencia, efectividad y economía de las TIC's; se procederá con lo previsto en la Guía para el Desarrollo de Auditorías a las TIC, emitida por la Corte de Cuentas de la República. La cual provee los lineamientos y unifica criterios que garantizan la efectividad de los procedimientos a ejecutar en la fiscalización tecnológica de las entidades públicas.

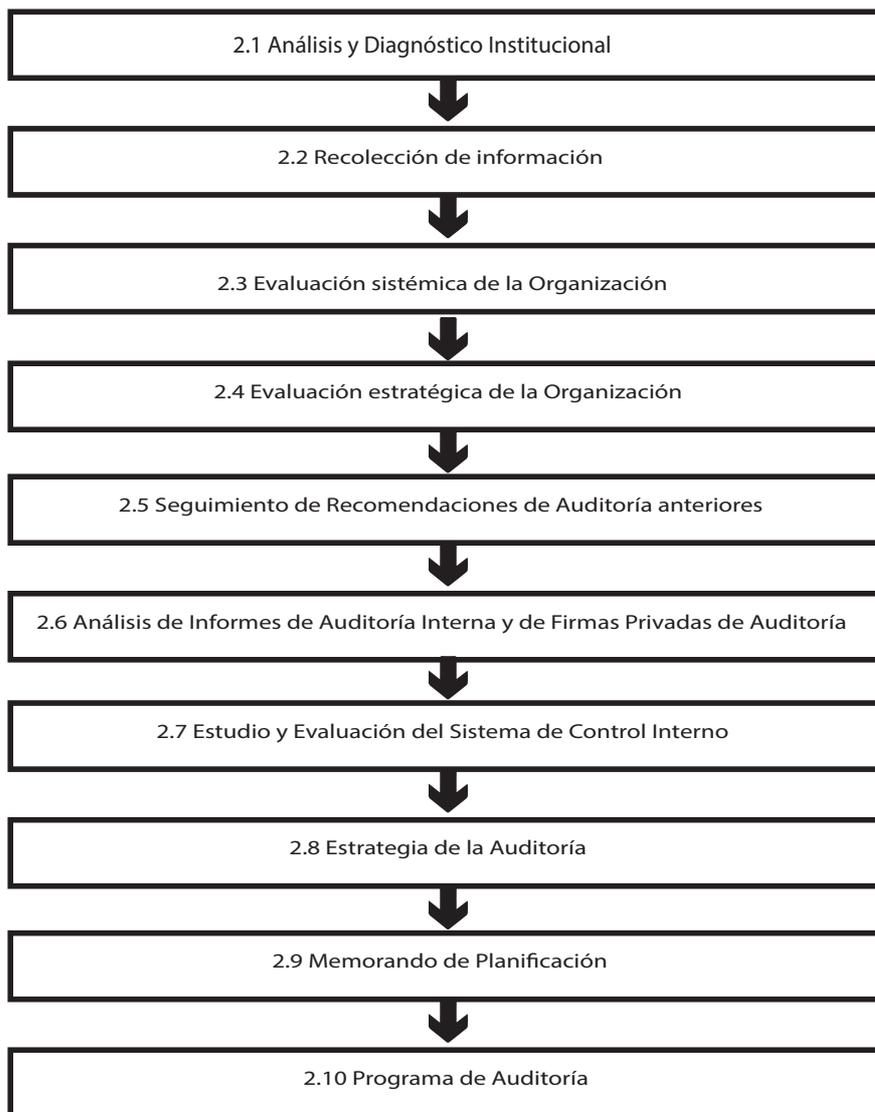
II. FASE DE PLANIFICACIÓN

Las Normas Aplicables a la Fase de Planificación, tratan del proceso de planificación de la auditoría gubernamental, por tanto, demanda del auditor el conocimiento y comprensión de las operaciones de la entidad a auditar, su naturaleza y el entorno en que ésta opera, determinación de la suficiencia del Sistema de Control Interno, entre otros aspectos, artículo 25 de las Normas de Auditoría Gubernamental.

Asimismo, desarrolla el memorando de planificación y los programas de examen como productos del proceso de auditoría y establece contenidos básicos para la preparación de los mismos.

También, considera el seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores como aspecto de estricto cumplimiento, así como el análisis e incorporación al Informe de Auditoría, de los resultados del trabajo que realizan las Unidades de Auditoría Interna y las Firms Privadas de Auditoría.

La Fase de Planificación comprenderá lo siguiente:



2.1 Análisis y Diagnóstico Institucional

La Auditoría de Gestión, según las Normas de Auditoría, requiere que el auditor elabore un diagnóstico sobre la institución, a partir de los elementos operativos y estratégicos; así como, del control interno establecido en ésta.

El análisis y diagnóstico institucional, consiste en efectuar un “Análisis General” de la entidad o áreas a auditar, de tal forma que el equipo de auditores pueda conocer y entender sus objetivos, metas, procesos, funcionamiento y otros aspectos al interior de la misma y de su entorno.

El auditor conocerá la Entidad estudiando su Visión Sistémica y Estratégica, lo cual contribuye a contemplar los diferentes factores que afectan en la definición de objetivos, metas, resultados tangibles y análisis de procesos que van a generar los resultados.

El auditor debe llegar a un nivel de conocimiento del tipo de actividades de la entidad que le permita planificar y llevar a cabo su examen siguiendo las Normas de Auditoría. Ese nivel de conocimiento debe permitirle tener una opinión de los acontecimientos, transacciones y prácticas que puedan tener a su juicio un efecto significativo en las operaciones. Entre otros aspectos, el auditor debe considerar:

- Estructura organizativa: Si el organigrama ha sido diseñado de conformidad a la existencia de las unidades organizativas, así como las respectivas líneas de autoridad y responsabilidad.
- Plan Estratégico
- Plan Anual Operativo
- Informes de Cumplimiento de Metas
- Sistema de Gestión de Riesgos
- Evaluación periódica de riesgos

2.2 Recolección de información

La Auditoría Operacional o de Gestión requiere realizar un conocimiento y comprensión de la entidad, mediante la recopilación de información y observación de la forma como realizan sus operaciones. El auditor debe conocer y seleccionar técnicas de recolección de información adecuadas, que le permitan obtener un conocimiento y comprensión de la entidad auditada e identificar la Visión y Estrategia de la institución. Estas técnicas se clasifican en: Técnicas verbales, oculares, documentales, físicas y escritas; asimismo, debe manejar destrezas, habilidades y prácticas comunes como: pruebas selectivas (muestreo), evaluación de riesgo, selección de estándares, y herramientas de tecnología de información y comunicación (TIC).

Las técnicas a las que dicha norma se refiere son, métodos o modos de actuar que permiten al auditor obtener información destinada a sustentar, con evidencia suficiente y pruebas auténticas, su opinión o juicio sobre alguna materia objeto de su análisis e investigación y al mismo tiempo identificar la visión y estrategia de la Institución. En consecuencia, no es la técnica misma la importante, sino que lo es su validez como herramienta de investigación seria y confiable, y la propiedad y oportunidad de su aplicación a cada circunstancia en especial.

La labor del auditor es conocer la institución a través de la aplicación de técnicas que la práctica y su idoneidad profesional le indiquen como convenientes, enmarcadas en las Normas de Auditoría. Algunas de las técnicas se detallan a continuación:

2.2.1 Examen de la documentación

Consisten en obtener de la entidad documentación escrita para soportar las afirmaciones, análisis o estudios realizados por los auditores. Entre las técnicas más apropiadas aplicables a esta fase de la auditoría encontraremos:

Revisión analítica y Estudio general (exploración)

Ejemplos:

Revisión de Actas de Juntas o Comités; manuales de organización, de descripción de cargos, de procedimientos; correspondencia relacionada con la organización y marcha del ente; organigramas; manual de políticas de administración, todo lo cual debe otorgar conocimiento del área o entidad examinada. Análisis de indicadores, tendencias y la investigación de fluctuaciones, variaciones y relaciones las cuales pueden resultar inconsistentes o se deriven de las operaciones, planes, entre otros, pronosticados.

2.2.2 La información ocular

Consiste en verificar en la entidad auditada, en forma directa y paralela, cómo se desarrollan y documentan los procesos, procedimientos, controles, las instalaciones físicas, los movimientos diarios, la relación con el entorno, accionar de su fuerza laboral, etc., permitiendo tener una apreciación real.

Ejemplos:

La observación permite conocer la realidad objetivamente, tales como, operaciones que involucren al personal (observar si realmente el personal de la institución está realizando el marcaje de las horas de entrada y salida), procedimientos, procesos, entre otros;

2.2.3 Descripciones Escritas

Son las características del sistema o de una situación específica a evaluar, pueden ser explicaciones sobre las funciones de la entidad, procedimientos, registros, formularios, archivos, recursos, etc. Lo importante es escribir lo visto por el auditor considerando que debe tener la habilidad de escribir en forma clara y concisa.

Ejemplos:

Identificar y clasificar información relevante para su posterior análisis.

Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general mediante la firma de una autoridad.

2.2.4 Verificación Verbal:

Permite obtener información oral dentro o fuera de la unidad auditada. Esta puede ser por entrevistas, indagación, encuestas y cuestionarios.

Ejemplo:

Esta técnica consiste en realizar entrevistas y discusiones con funcionarios de la entidad y con otras personas. La información recopilada por medio de esta técnica, puede utilizarse para completar, explicar, interpretar o contradecir otra obtenida por otras fuentes.

El conocimiento y comprensión de la entidad requiere de una concentración de esfuerzo a través del estudio y análisis de la información y documentación solicitada a la entidad, para lo que deberán elaborarse narrativas que describan una síntesis de cada uno de ellos.

2.3 Evaluación sistémica de la Organización

Una revisión general de la información disponible permitirá al auditor analizar las actividades o funciones del sujeto de fiscalización, en aspectos relevantes con los cuales se pueda planear el trabajo de auditoría y hacer planes para una revisión detallada de las actividades y los controles de las mismas.

El objetivo es acumular información útil en corto tiempo a base de la cual se pueden identificar las áreas apropiadas para examen y hacer planes para revisar. La evaluación sistemática no debe ser larga y tediosa. Debe ser un proceso relativamente rápido de recopilación de información, cuyo resultado será utilizado en la programación y decisiones de la auditoría. Dicha evaluación no pretende demostrar la existencia de deficiencias importantes. Sin embargo, debe documentarse cualquier indicio de las deficiencias encontradas en las operaciones durante esta parte del trabajo (identificación de riesgos), para que sean considerados al momento de decidir en qué áreas se requiere un examen detallado.

El conocimiento y comprensión de la Entidad es un procedimiento de rigor para el auditor antes de desarrollar la estrategia de auditoría, por tanto, tiene la responsabilidad de indagar toda información relacionada con la entidad, partiendo de lo general a lo particular; es decir, conociendo en términos generales cuál es su visión y misión, atribuciones legales, procesos sustantivos, presupuesto asignado, hasta concluir con las tareas y procedimientos asignados a los servidores públicos.

En una Auditoría de Gestión debe conocer su visión sistémica, estudiando su entorno próximo y remoto así también la estructura interna de la organización. De igual forma debe conocer su visión estratégica estudiando su plan estratégico, misión, visión. Planes y tácticas implementadas.

El auditor debe utilizar métodos de general aceptación para analizar la información recopilada entre los cuales se menciona el FODA y PODERR con el fin de conocer sus fortalezas y debilidades así como oportunidades y amenazas. Tanto las debilidades

como las amenazas deben ser tomadas en cuenta por el auditor para definir las áreas a examinar.

Para lograr el análisis de la visión sistémica, el auditor debe obtener información sobre:

Factores Internos: Sistemas de Planificación Operacional, Organización Administrativa, Administración de Personal, Administración de Bienes y Servicios, Administración Financiera, Sistemas de Información y Comunicación y otros Sistemas Gerenciales.

Factores del Entorno Próximo: Clientes, Competidores y Proveedores.

Factores del Entorno Remoto: Fuerzas Sociales, Económicas, Políticas, Demográficas, Reguladoras y Científico/Tecnológicas.

Es importante para el equipo de auditoría conocer y evaluar el entorno ambiental interno dentro del cual se desenvuelve la institución, debido a este conocimiento se tendrá una percepción clara y precisa en dónde reside y cuáles son los aspectos de fortaleza y debilidad interna de la misma.

Hay que conocer e identificar los aspectos fuertes y débiles en las áreas funcionales de la institución, las cuales abarcarían la gerencia, mercadeo, áreas de producción y operaciones, finanzas y contabilidad, investigación, sistemas informáticos, etc.

2.3.1 Factores Internos

El auditor analizará y evaluará los factores internos por medio de:

a. Análisis de recursos.

Se determinará la utilidad de los mismos respecto a los objetivos, y las posibles ventajas competitivas que otorgue, si facilita los cambios necesarios.

Ejemplo:

Identificar los recursos de una organización a los que pueden tenerse acceso y los cuales apoyan la estrategia implementada por la Institución:

- Físicos: Verificar la antigüedad, condición, capacidad, localización. Con el propósito de determinar la utilidad de los mismos respecto a los objetivos, con relación a equipos e infraestructura, el énfasis del análisis ha de ser concentrado en la determinación de la situación de la infraestructura con la que cuenta la entidad. Aspectos relativos a obsolescencia, grado de modernización de las maquinarias y equipos, diseño de planta, garantías en vigor, etc.

- Humanos: Se analizan desde diferentes perspectivas, con el propósito de determinar si el recurso humano facilita el cumplimiento de las metas:
 - Estructura: número, antigüedad, años, género
 - Capacidad al cambio: Versatilidad innovación
 - Distribución geográfica
 - Evaluar sus recursos humanos en cuanto a educación, experiencia, destreza, nivel de entrenamiento y Productividad.
 - Clima laboral.
 - Políticas de promoción e incentivos.
 - Políticas de selección y formación.
 - Diseño de tareas y puestos de trabajo.

- Financieros: Se analizan fuentes de financiación que hacen funcionar la estructura económica de la institución:
 - Fondos Propios
 - Necesidades presentes y futuras de capital
 - Relaciones con la Banca
 - Gestión del efectivo y control de deudores y acreedores
 - Riesgos financieros

b. Análisis comparativo.

Se realizará por medio de análisis históricos, comparación con los estándares de la industria, benchmarking (las mejores prácticas).

Ejemplo:

Tomar los Estados Financieros y realizar una cédula de análisis vertical y horizontal comparando diferentes años y evaluar el comportamiento de las cuentas. Análisis de la ejecución presupuestaria, etc.

c. Identificación de aspectos claves.

Se realizara por medio de un análisis FODA

Ejemplo:

Realizar un análisis interno (fortalezas y debilidades) y un análisis externo (oportunidades y amenazas)

d. Análisis financiero.

Se realizará desde los diferentes ámbitos de análisis y perspectivas de los grupos de interés:

DESDE LOS DIFERENTES ÁMBITOS DE ANÁLISIS	DESDE LAS DIFERENTES PERSPECTIVAS DE LOS INTERESADOS
<ul style="list-style-type: none"> • Análisis de solvencia a corto plazo • Análisis de solvencia a largo plazo • Análisis económico o de rentabilidad <ul style="list-style-type: none"> • Capital de trabajo • Inversiones 	<ul style="list-style-type: none"> • Proveedores financieros • Proveedores y clientes • Empleados y sindicatos • Administraciones Públicas • La comunidad (costes sociales)

2.3.2 Factores del entorno próximo y remoto

El auditor analizará y evaluará los factores del entorno próximo y remoto por medio de:

- Descripción de los determinantes de la incertidumbre del entorno
- Análisis PEST e identificar los factores clave que provocan el cambio del entorno y el impacto diferencial del cambio
- Utilizar el diamante de Porter para analizar ventajas competitivas
- Desarrollar escenarios y explicar sus consecuencias
- Analizar los segmentos de un mercado
- Realizar un análisis de la competencia



Ejemplo:

ANÁLISIS PEST

Trata de identificar los factores Políticos, Económicos, Sociales y Tecnológicos que influyen en la organización.

- ¿Cuáles son los factores del entorno que afectan a la organización?
- ¿Cuáles son los más importantes actualmente? ¿Y en los próximos años?
- ¿Cuáles son los generadores claves de cambio en el entorno?
- ¿Cuáles son las consecuencias diferenciales de las principales influencias del entorno?

2.3.3 Evaluación Sistemática de la Organización

En síntesis es necesario que el auditor efectúe una evaluación sistemática de la organización en la que se vean, al menos:

- Fuentes de información y su disponibilidad.
- Ubicación física de unidades organizativas y personas.
- Entrevistas previas: sólo a personal clave a nivel de toda la organización.
- Análisis de documentación general: descripción del PERFIL DE LA ORGANIZACIÓN. Para eso, entre otras cosas, es necesario conocer:
 - El ambiente en el que opera la entidad.
 - La organización de la entidad.
 - El funcionamiento general de los procesos de actividad de la entidad.
 - Los problemas de negocio de la entidad.

Información mínima a considerar en la realización de la evaluación sistemática de la organización:

Antecedentes de la Entidad	Análisis de la actividad	Hechos significativos	Sistemas de información y control	Legislación aplicable
<ul style="list-style-type: none"> • Breve descripción • Propiedad • Actividades y productos • Evaluación de la estructura organizativa 	<ul style="list-style-type: none"> • Evolución histórica • Comparación con mercado <ul style="list-style-type: none"> • Análisis general del balance • Principales procesos de la actividad 	Acontecimientos significativos del ejercicio y anteriores que no resulten de la actividad ordinaria	Breve descripción del sistema de información y control de la Entidad	Legislación especial aplicable a la actividad de la Entidad

2.4 Evaluación estratégica de la Organización

La evaluación estratégica consiste en comprender la posición estratégica de la organización en función de:

- su entorno externo (oportunidades y amenazas)
- sus recursos y competencias internas (Fuerzas y Debilidades)
- las expectativas y la influencia de la administración de la organización y su entorno (Culturales y Contexto Político)

El análisis de planes operativos, tácticos y estratégicos, comprende:

- Analizar el conjunto de políticas y estrategias definidas por la Institución para alcanzar sus objetivos de corto, mediano y largo plazo; análisis de los programas, subprogramas y proyectos que este ejecutando la institución para lograr los objetivos y resultados de los diferentes planes.
- Revisar los resultados financieros y operativos cotejándolos con los puntos de referencia establecidos por la misma institución a fin de identificar desviaciones importantes y tendencias emergentes.
- Revisión de la implementación de planes, para lo cual se revisarán los resultados financieros y operacionales.
- Elaborar conclusiones relativas a las debilidades en la formulación de las estrategias y las deficiencias en la ejecución.
- Evaluación de toma de acciones correctivas.

2.4.1 Elementos básicos de una evaluación estratégica

a. Antes de evaluar la estrategia debemos considerar algunos aspectos importantes, tales como:

- La Estrategia, son los medios por los cuales una institución pretende lograr sus objetivos.
- Los Principales componentes con los que debe contar la estrategia pueden ser los siguientes:
 - Patrones de decisiones coherentes, unificadores e integrativos;
 - Determinación y revelación de los propósitos organizacionales en términos de objetivos a largo plazo, programas de acción y prioridades en la asignación de recursos;
 - Abarcar todos los niveles jerárquicos de la institución
- La formulación de las estrategias incluye la identificación de las debilidades y fortalezas internas de la institución; la determinación de las amenazas y oportunidades externas de la institución; el establecimiento de misiones; la fijación de objetivos; el desarrollo de estrategias alternativas, el análisis de dichas alternativas y la decisión de cuales escoger.

- La ejecución de las estrategias requiere que las instituciones establezcan metas, diseñen políticas, motiven a sus empleados y asignen recursos de forma tal que las estrategias seleccionadas puedan llevarse a cabo en forma exitosa.
- b. La evaluación de las estrategias comprueba los resultados de la formulación y ejecución; dicha evaluación está compuesta por las siguientes tres actividades:
- Análisis de los factores internos y externos que integran las bases de las estrategias actuales.
 - Medir el desempeño de la institución, comparando el progreso real con el progreso previamente planificado o establecido. Esta actividad incluye la comparación de los resultados esperados con los resultados reales de los esfuerzos de ejecución estratégica, la investigación de las desviaciones de los planes, la evaluación de los desempeños Individuales y el análisis de los progresos alcanzados para lograr las metas y objetivos propuestos.
 - Realización de acciones correctivas para mejorar la posición estratégica de la institución tanto externa como internamente.
- c. La evaluación que el auditor debe desarrollar, es la verificación del proceso de administración estratégica, considerando los siguientes elementos:

¿A dónde está la institución?	VISIÓN / MISIÓN	<ul style="list-style-type: none"> • Declaración de la misión de la institución • La razón de su existencia
¿Para dónde va?	OBJETIVOS / METAS	<ul style="list-style-type: none"> • Resultados deseados basados en la misión • Acciones específicas que materializan las metas
¿Cómo llegará a cumplir?	PLANES DE ACCIÓN	<ul style="list-style-type: none"> • Elección de las estrategias a implementar
¿Cómo medirán el progreso?	OBJETIVOS / METAS	<ul style="list-style-type: none"> • Métodos utilizados para medir los resultados • Informe de gestión

Evaluando los conceptos antes expuestos el auditor concluirá sobre el proceso de la administración estratégica resumiéndolo en las siguientes etapas:

- i. Análisis del ambiente organizativo (MISIÓN/ VISIÓN). es el conjunto de las fuerzas, tanto externas como internas a la Institución, capaces de influir en su rendimiento.

Una vez que se tiene una idea clara y precisa de los puntos fuertes y débiles de la institución tanto desde el ambiente externo como interno, se está en posición de analizar los objetivos de la institución. Las metas u objetivos de la institución vistas desde el exterior ofrecen información relativa a la misión y la legitimidad de las actividades de la misma. Se ha definido como la misión de

una organización la razón de ser de la misma, es decir, el por qué se crea y cuáles son los bienes y servicios que la misma ofrece.

- ii. Identificación de los objetivos de la organización. Una vez analizada la misión, se procede al análisis de objetivos los cuales deben de tener dos características:
 - ser bien definidos, y
 - que sean alcanzables.

El auditor debe evaluar que los objetivos cumplan con los siguientes requisitos:

- i. Que las premisas y las presunciones envueltas en el desarrollo de los objetivos deben ser establecidos y discutidos con los responsables de alcanzarlos mismos.
 - ii. Estar por encima de los estándares (Los estándares operacionales prescritos por la gerencia representan la actuación mínima aceptable)
 - iii. Deben ser medibles.
 - iv. Deben ser realistas y representar un reto.
 - v. Deben ser consistentes.
 - vi. Que genere beneficios dentro de un marco de tiempo.
 - vii. Que existan prioridades.
 - viii. Deben ser flexibles.
- d. Evaluación del plan estratégico. La evaluación es de importancia vital ya que todo plan estratégico puede llegar a ser obsoleto debido a cambios en el entorno interno y externo de la institución, de ahí que después de la formulación y la implementación deberá de pasarse a una etapa que consistirá en revisar, evaluar y controlar la ejecución de la estrategia, todo esto por parte de la administración. El auditor deberá comprobar que la evaluación realizada por parte de la administración incluya las siguientes etapas:
- Una revisión detallada de las bases sobre las que se construyó el plan estratégico de la organización.
 - Una comparación de los resultados que se esperaban con los resultados reales.
 - La toma de acción correctiva para asegurarse de que la actuación se conforma con los planes.
 - Preparación de recomendaciones a los efectos de modificar o poner al día el plan estratégico original.
- e. En resumen, el conocimiento de la entidad ayuda al auditor, a:
- i. Identificar aquellas áreas que podrían requerir consideración especial.
 - ii. Identificar el tipo de condiciones bajo las que la información contable se produce, se procesa, se revisa y se compila dentro de la organización.
 - iii. Identificar la existencia de normativa de control interno.
 - iv. Evaluar la razonabilidad de las estimaciones en áreas tales como la valoración de existencias, criterios de amortización, dotaciones a las provisiones para insolvencias.

- v. Evaluar la razonabilidad de los comentarios y manifestaciones hechas por la gerencia.
- vi. Evaluar si los principios y normas de contabilidad utilizados son apropiados y si guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

2.5 Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores

En la planificación se debe tener en cuenta las auditorías y evaluaciones realizadas con anterioridad, para efectuar el seguimiento de las recomendaciones. Entre las auditorías anteriores pueden encontrarse las efectuadas por Corte de Cuentas, Auditorías Internas o Auditorías de Firmas Privadas.

Para efectos de seguimiento a las recomendaciones, por cada Informe de Auditoría, el auditor podrá realizar el siguiente análisis:

Entidad Auditora: _____

Informe de Auditoría _____

Período auditado: _____

No.	Recomendaciones	Acciones Realizadas por la Administración	Grado de Cumplimiento

2.6 Análisis de informes de auditoría interna y de firmas privadas

2.6.1 Revisión del Trabajo de las Unidades de Auditoría Interna

Constituye una responsabilidad del auditor externo gubernamental la verificación del trabajo del auditor interno de la entidad auditada; tal verificación implica evaluar la idoneidad de este y sus colaboradores, que:

- a. Los documentos de auditoría y la comunicación de resultados de los exámenes realizados hayan cumplido con las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental,
- b. Ha desarrollado sus auditorías y revisiones de conformidad al Plan de Trabajo y a sus modificaciones,
 - c. Los informes se hayan remitido a la Corte de Cuentas de la República,
- d. Los hallazgos reportados a la administración hayan sido debidamente documentados,
- e. Las recomendaciones emitidas ataquen la causa, sean viables, entendibles por si solas, guarden relación de costo - beneficio y hayan generado valor agregado,

- f. Han sido atendidas por las unidades administrativas,
- g. No haya participado en decisiones administrativas y operativas y
- h. Haya cumplido con las horas de educación continuada.

El auditor externo debe apoyarse en los resultados obtenidos por los auditores internos de las entidades; por tanto debe efectuar una revisión de los informes que haya emitido a ese periodo. Verificará los hallazgos que encuentren debidamente sustentados y que a la fecha del examen no se hayan superado para incluirlos como parte de los resultados.

El auditor externo, debe considerar si existen hallazgos reiterativos por haber sido reportados en informes de auditorías anteriores, en tal caso, deberá expresar la reiteración de los hechos.

El auditor externo gubernamental debe dar seguimiento a los planes de trabajo de las unidades de auditoría interna y sus modificaciones, también debe comprobar que los productos establecidos en esos documentos están relacionados con aquellas áreas administrativas, procesos o actividades que presentan mayores riesgos.

2.6.2 Revisión de los Informes del Auditor Externo.

El auditor gubernamental debe consultar los resultados de los exámenes practicados por Firmas Privadas de Auditoría y retomar para su análisis aquellas áreas en las cuales haya identificado condiciones reportables o consideradas de riesgo ya que podrían constituirse en áreas a examinar.

Debe revisar el expediente de la Firma Privada de Auditoría y comprobar que:

- a. Se encuentra inscrita en el Registro de Firmas Privadas de la Corte de Cuentas de la República.
- b. Se encuentra inscrita y autorizada por el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.
- c. El auditor debe comprobar que los informes emitidos por la Firma Privada de Auditoría correspondiente al periodo auditado hayan sido enviados a la Corte de Cuentas de la República.

2.7 Estudio y evaluación del Sistema de Control Interno

El Sistema de Control Interno es un proceso diseñado, implantado y revisado de manera permanente por la Administración, para proporcionar seguridad razonable de que se cumplen o alcanzan los logros en su desempeño y en su economía, prevenir pérdidas de recursos, asegurar la elaboración de informes financieros confiables, así como cumplimiento a las leyes y regulaciones, en consecuencia las entidades del sector público han elaborado sus Normas Técnicas de Control Interno Específicas, con el propósito de eliminar o mitigar directamente los riesgos. El auditor debe verificar la

existencia y aplicación de los documentos que se vinculan a dichas Normas Técnicas Específicas, ya que estos forman parte del Sistema de Control que ha implementado la entidad.

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

El auditor debe verificar que las instituciones auditadas cuenten con un sistema de control interno basado en los cinco componentes de control interrelacionados reconocidos por el COSO, el objetivo fundamental de cada componente es el siguiente:

Componentes de Control	Objetivos
Entorno de Control	Proporcionar la estructura organizativa, la disciplina y los valores fundamentales, entre otros, creando así el marco adecuado para garantizar la buena gestión de los recursos que se le confían.
Evaluación del Riesgo	Identificar y analizar los riesgos internos y externos para lograr los objetivos de las Instituciones. Incluyendo el establecimiento de objetivos desde el punto de vista estratégico, operativo y táctico según el enfoque de la gestión.
Evaluación del Riesgo	Todas las actividades deberán tener objetivos “SMART” (specific, measurable, achievable, relevant and timely), es decir, específicos, medibles, realistas, pertinentes y delimitados en el tiempo, así como análisis del riesgo y gestión del riesgo de las principales actividades.
Actividades de Control	Definir las políticas y los procedimientos específicos aplicados por la institución para garantizar que los riesgos identificados se gestionan adecuadamente. Comprenden, entre otras, actividades tan diversas como aprobaciones, autorizaciones, verificaciones, exámenes de resultados operativos, información sobre las excepciones y supervisión.
Información y comunicación	Procurar un marco adecuado para fijar los objetivos, efectuar un seguimiento de los mismos e informar sobre su consecución. Este componente incluye el sistema de información sobre la gestión necesario para establecer indicadores de rendimiento, tanto financieros como no financieros, para evaluar la consecución de objetivos, y también para sentar las bases del informe anual.
Supervisión	Garantizar la evaluación continúa de la gestión; comprende, entre otras cosas, la auditoría interna y la evaluación, así como la revisión anual del control interno.

La Auditoría de Gestión 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.

El auditor debe verificar después del conocimiento de la entidad que el control interno establecido por la institución es consistente con la realidad institucional y determinar si dichos controles ayudan al cumplimiento de los objetivos específicos de la entidad.

Los principales controles necesarios para establecer y mantener una estructura de control interno que provea seguridad razonable de que los objetivos están siendo alcanzados, deben considerar que la institución cuente con los siguientes elementos:

- a. Control preventivo.

Es el conjunto de actividades diseñadas para evitar un evento o resultado no procurado. Por lo tanto, los procedimientos de control de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de transacciones.

- b. Control detectivo.

Es el conjunto de actividades diseñadas para descubrir un hecho o un resultado no intencional. Por lo que los procedimientos de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

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

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

- a. Actualización y evaluación de la experiencia previa del auditor con la entidad.
- b. Hacer consultas al personal de la entidad.
- c. Lectura de las normas técnicas, políticas y manuales que regulan el sistema de control interno de la entidad.

- d. Examinar los documentos y archivos.
- e. Observar las actividades y operaciones de la entidad.

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

- a. Método descriptivo o narrativa
Por medio de este método se describen y relacionan, en los papeles de trabajo, las diversas características del control interno, clasificadas por actividades unidades organizativas, funcionarios y empleados, o registros contables o administrativos que intervienen en el sistema.
- b. Método gráfico o flujograma
Consiste en presentar objetivamente a la organización y los procedimientos que tienen efecto en las unidades organizativas o actividades; o bien, en la preparación de gráficas combinadas de la organización y sus procesos.
- c. Método de cuestionario
Se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del sistema de control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de lista de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas de la entidad, obteniendo la respuesta de los servidores responsables de los procesos, verificando siempre las medidas de control realmente en vigor. Es necesario que el auditor se familiarice con los cuestionarios de control interno, para saber cómo preguntar al funcionario responsable de determinada área o actividad.

El auditor debe respaldar adecuadamente en documentos de auditoría el estudio y evaluación del Sistema de Control Interno Institucional, para que otros auditores en ejercicios posteriores utilicen sus conclusiones en la medida que el procedimiento aplicado sea comprobable y genere la confianza necesaria.

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

Si la evaluación del control interno se realiza con la utilización de cuestionarios, el auditor deberá utilizar las normas de control interno que existen para cada área objeto de evaluación. Al identificar las normas de control relacionadas con cada área o aspecto, el auditor podrá utilizarlas para formular preguntas con orientación a que las respuestas afirmativas signifiquen fortalezas de control interno y las respuestas negativas representen debilidades de control interno.

2.8 Estrategia de la auditoría

En una Auditoría Operacional o de Gestión la estrategia debe contener al menos el desarrollo de las siguientes variables: determinación de los objetivos de la auditoría, riesgo de auditoría, materialidad específica, indicadores de gestión, establecimiento de las áreas a examinar, enfoque de muestreo a utilizar para aspectos financieros. La estructura del Memorando de Planificación para una Auditoría de Gestión podría indicar otras variables que debe desarrollar el auditor como parte de la estrategia de auditoría.

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

2.8.1 Determinación de los objetivos de la auditoría

Objetivo General

El objetivo de una Auditoría de Gestión es el de expresar una conclusión sobre la eficiencia, eficacia, economía, equidad, excelencia y efectividad de la gestión institucional.

Objetivos Específicos

- a) Verificar si los procesos de la entidad se realizaron con economía, de acuerdo con principios y prácticas administrativas razonables y con las directrices señaladas.
- b) Determinar el grado de eficiencia alcanzado por la entidad, en la utilización de los recursos humanos, financieros y de cualquier otro tipo, para realizar los productos, bienes y/o prestación de servicios.
- c) Examinar los sistemas de información, las medidas de rendimiento y control, y los procedimientos; seguidos por las entidades fiscalizadas para corregir las deficiencias encontradas y
- d) Verificar el grado de eficacia alcanzado por los objetivos y metas propuestos por la entidad fiscalizada con relación a los resultados alcanzados.
- e) Determinar el grado de equidad en la prestación de los servicios de la entidad, entre la población que tiene derecho a ellos.
- f) Determinar el grado de calidad de los servicios prestados o productos generados por la entidad.
- g) Determinar el nivel de efectividad en el cumplimiento de metas y objetivos, prestación de servicios o generación de productos.

2.8.2 Alcance de la Auditoría

Realizar Auditoría de Gestión de la (nombre de la Entidad), en el periodo comprendido (periodo de examen), examinando el cumplimiento de sus objetivos y metas, planes de desarrollo local e indicadores establecidos, su sistema de control interno, el cumplimiento legal sobre su función social y los derechos de los usuarios en la prestación del servicio y/o realización del bien o producto recibido.

2.8.3 Determinación del riesgo de auditoría

La evaluación de riesgos en una Auditoría de Gestión tiene como propósito identificar riesgos que pueden afectar los objetivos de la entidad; a diferencia, en una auditoría de estados financieros, el auditor identifica los riesgos y califica los riesgos inherentes y de control para evaluar la probabilidad de que un error significativo pueda existir en los estados financieros.

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

Las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG), determinan que el riesgo de auditoría, sirve para establecer la naturaleza y alcance de los procedimientos que serán aplicados en la ejecución de un examen.

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

Las Normas de Auditoría Gubernamental, sugieren que el auditor establezca un nivel de riesgo del 5% y en consecuencia un nivel de confianza del 95% para sus auditorías.

Para efectos de este Manual de Auditoría el riesgo de auditoría se determinará mediante los siguientes componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, de estos los dos primeros corresponden a la entidad y el último al auditor.

Dado que el riesgo inherente es aquel que por naturaleza tienen las actividades y operaciones que desarrolla la entidad; el auditor debe realizar un análisis de las mismas y evaluar al menos los siguientes aspectos, naturaleza de la entidad y complejidad de las transacciones, fortaleza de la visión sistémica y organizacional, utilización de indicadores para evaluar su gestión, integridad y competencia de la Administración y la situación presupuestaria y patrimonial.

La determinación del riesgo de control es un aspecto fundamental para todas las variables que conforman la estrategia de auditoría, en consecuencia el auditor responsable de realizarla debe contar con la experiencia y conocimiento de la entidad.

El riesgo de detección es inversamente proporcional al riesgo de la entidad; sabiendo que este último lo determina el riesgo inherente y de control, por tanto, el auditor debe asegurarse que esta relación se cumpla.

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

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

El nivel de riesgo de detección establecido podrá ser modificado si los errores encontrados, al finalizar un programa de auditoría, superan la materialidad específica; en estos casos el auditor debe ubicar el riesgo en el nivel inmediato superior.

Ejemplo de cómo establecer la Estimación del Riesgo de Auditoría:

Tabla de Modelo de Riesgos:		B = Nivel de Riesgo de Control Interno		
		ALTO	MODERADO	BAJO
A= Nivel del Riesgo Inherente	ALTO	ALTO (1)	ALTO (2)	MODERADO (3)
	MODERADO	ALTO (4)	MODERADO (5)	BAJO (6)
	BAJO	MODERADO (7)	BAJO (8)	BAJO (9)

Factores Cuantitativos y Cualitativos para Evaluar el Riesgo Inherente y de Control de Auditoría.

RIESGO	ALTO	MODERADO	BAJO
INHERENTE	0.60	0.50	0.40
CONTROL	0.80	0.50	0.20

Si se tiene como política aceptar un Riesgo de Auditoría (RA) del 5% para un nivel de confianza del 95%; y el Riesgo Inherente (RI) evaluado es de 40% y el Riesgo de Control (RC) evaluado es 20%; entonces tenemos que nuestro Riesgo de Detección (RD) se calcula despejando la fórmula de la siguiente manera:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

$$RD = \frac{RA}{RI \times RC}$$

$$RD = \frac{0.05}{0.40 \times 0.20} = 0.625 = 63\%$$

Nuestro riesgo de detección será del 63% (Alto), es decir, que nuestro nivel de confianza en nuestras pruebas sustantivas es del 37%.

Análisis de la confianza en la Auditoría.

Riesgo Inherente

Del conocimiento y la consideración del ambiente de control de la entidad o proyecto, hemos fijado este riesgo en un 40%, lo que significa que se tiene un 60% de confianza en que el ambiente de control detecte alguno de los posibles errores existentes en el Proyecto.

Es decir que de cada 100 errores, 60 serán detectados.

$(100 \times 0.60 = 60 \text{ errores})$

En consecuencia, 40 errores no pueden ser detectados por el ambiente de control. $(100 \text{ errores} - 60 \text{ errores detectados} = 40 \text{ errores no detectados})$

Riesgo de Control

Del estudio del sistema de control interno hemos fijado un Riesgo de Control (RC) del 20%; es decir, confiamos en que los controles internos detectarán el 80% de los errores que se filtran (no detectados) después de los que puedan ser mitigados por el ambiente de control.

Errores no detectados $40 \times 0.80 = 32$

Por lo tanto 8 errores no podrán ser detectados ni por el control interno ni por el ambiente de control establecido por la entidad o proyecto.

	Errores no detectados por el Ambiente de Control	40
Menos	Errores detectados por el Control Interno	<u>- 32</u>
Igual	Errores que no se detectarán, ni por el Ambiente de Control ni por el Control Interno	= 8

Riesgo de Detección

Según nuestros cálculos el Riesgo de Detección (RD) indica que existe el 63% de riesgo que nuestras pruebas sustantivas, no sean capaces de detectar 8 errores que no pueden ser detectados ni por el control interno ni por el ambiente de control. Consecuentemente, la confianza que depositamos en nuestros procedimientos sustantivos es del 37% para lograr una confianza total del 95%.

	Errores que no se detectarán, ni por el Ambiente de Control ni por el Control Interno	8
Por	Confianza en las pruebas sustantivas	<u>x 0.37</u>
Igual	Errores detectados por pruebas sustantivas	= $2.96 = 3$

Por lo que, 5 errores no detectarían nuestras pruebas sustantivas. (Errores no detectados ni por el ambiente de control ni por el control interno 8 - 3 errores detectados por las pruebas sustantivas)

Confianza Total de Auditoría

El Riesgo de Auditoría institucional es del 5%, la confianza de la Auditoría es de 95%, o sea que de los 100 posibles errores, al final deberían de ser detectados 95 de ellos.

Como hemos establecido un nivel de riesgo de detección alto, entonces el porcentaje de la muestra a examinar podrá ser del 20% al 40%, pero el auditor deberá realizar más pruebas analíticas y sustantivas, y menos pruebas de control o de cumplimiento.

2.8.4 Materialidad Específica

La Materialidad Específica, aplica a movimientos o partidas contables que el auditor utilizará para seleccionar los elementos de la muestra, esta materialidad también es conocida como importancia relativa de las cifras.

Las incorrecciones en auditoría son las desviaciones que surgen por la confrontación de la información que presenta un ente auditado y la información que debe ser acorde a las normativas aplicables según las circunstancias.

La determinación de materialidad por parte del auditor, es un asunto de juicio profesional, y se ve afectada por la percepción que éste tenga acerca de las necesidades de los usuarios de la información que generará la auditoría.

Se considera materialidad a los asuntos de importancia relativa o material a un elemento o grupo de elementos cuando tienen relevancia suficiente para ser resaltados en un Informe de Auditoría.

El auditor, en una Auditoría Operacional o de Gestión, debe determinar la materialidad específica; la cual utilizará para seleccionar los elementos de la muestra; esta materialidad debe ser establecida por el juicio profesional del auditor con base a la experiencia de auditorías anteriores, para determinar la importancia relativa de los movimientos o partidas contables; en caso contrario debe realizar una muestra de los movimientos que representan la actividad principal y de éstos obtener la moda, que finalmente se constituirá como la materialidad específica.

Cuando el equipo de auditoría, de conformidad a la naturaleza de los procedimientos, requiera examinar aspectos financieros o contables mediante muestra; debe determinar la materialidad específica de conformidad a lo mencionado en el párrafo anterior. Esta materialidad debe incluirla como parte de la estrategia de auditoría.

Ejemplo de Materialidad Específica

Con el propósito de examinar aspectos financieros o contables en la Auditoría de Gestión de la entidad examinada, se determinara la importancia relativa de los movimientos o partidas contables.

Debido a que la entidad no persigue lucro, se determinará una muestra de los movimientos contables de los gastos de gestión del Estado de Rendimiento Económico, para establecer la importancia relativa de los aspectos financieros o contables a examinar en la Auditoría de Gestión:

Se detalla la muestra aleatoria que se determinó de los movimientos contables de los gastos de gestión del Estado de Rendimiento Económico, así:

ESTADO DE RENDIMIENTO ECONÓMICO
--

CÓDIGO	CUENTA	VALOR
83401	Productos Alimenticios, Agropecuarios y Forestales	\$ 5,000.00
83409	Productos químicos combustibles y lubricantes	\$ 11,000.00
83413	Materiales de uso o consumo eléctrico	\$ 6,000,00
83415	Bienes de uso y consumo diversos	\$ 6,000.00
83417	Servicios Básicos	\$ 15,000.00
83421	Servicios comerciales	\$ 6,000.00
83429	Servicios técnicos y profesionales	\$ 5,000.00
83507	Equipo y mobiliario diverso	\$ 1,500.00

CÓDIGO	CUENTA	VALOR
83601	Primas y gastos por seguros y comisiones bancarios	\$ 2,000.00
83609	Intereses y comisiones de la deuda externa	\$ 11,000.00
83705	Transferencias corrientes al sector publico	\$ 6,000.00
83709	Transferencias corrientes al sector privado	\$ 6,000.00
83815	Depreciación de bienes de uso	\$ 5,000.00

De los movimientos contables de las cuentas de Gastos de Gestión del Estado de Rendimiento Económico, determinaremos la moda; la cual representará la Materialidad Específica a utilizar para los aspectos financieros o contables a examinar en la Auditoría de Gestión.

Definimos Moda como: el valor con una mayor frecuencia en una distribución de datos o el valor que más se repite en la frecuencia de datos.

Al ordenar los valores en forma ascendente, se observa que el valor que tiene mayor frecuencia es \$6,000.00, así:

ESTADO DE RENDIMIENTO ECONÓMICO		
CÓDIGO	CUENTA	VALOR
83507	Equipo y mobiliario diverso	\$ 1,500.00
83601	Primas y gastos por seguros y comisiones bancarios	\$ 2,000.00
83401	Productos Alimenticios, Agropecuarios y Forestales	\$ 5,000.00
83429	Servicios técnicos y profesionales	\$ 5,000.00
83815	Depreciación de bienes de uso	\$ 5,000.00
83413	Materiales de uso o consumo eléctrico	\$ 6,000.00
83415	Bienes de uso y consumo diversos	\$ 6,000.00
83421	Servicios comerciales	\$ 6,000.00
83705	Transferencias corrientes al sector publico	\$ 6,000.00
83709	Transferencias corrientes al sector privado	\$ 6,000.00
83409	Productos químicos combustibles y lubricantes	\$ 11,000.00
83609	Intereses y comisiones de la deuda externa	\$ 11,000.00
83417	Servicios Básicos	\$ 15,000.00

Por lo tanto, la Materialidad Específica para realizar el examen a los aspectos financieros o contables en la Auditoría de Gestión será de \$6,000.00 el cual es el error tolerable máximo a aceptar en los aspectos financieros o contables a examinar, para concluir que tienen relevancia suficiente para ser resaltados en un Informe de Auditoría de Gestión.

2.8.5 Identificación, formulación y evaluación con base en Indicadores de Gestión

2.8.5.1 Identificación de los Indicadores de Gestión

Cuando la entidad cuenta con un Sistema de Gestión basados en Indicadores, como mecanismo de control para medir el avance y cumplimiento de objetivos y metas institucionales, entonces, el auditor debe validar y comprobar que tales indicadores

miden los procesos o actividades claves de la entidad y que la administración monitorea sus resultados y toma las acciones correspondientes en caso se den desviaciones importantes o inusuales.

En una Auditoría Operacional o de Gestión, el auditor generalmente evalúa la gestión mediante la medición de los siguientes aspectos: eficiencia, eficacia y economía, equidad, excelencia y efectividad; no obstante, puede agregar otros que de conformidad a la naturaleza de las operaciones de la entidad le sean de utilidad para obtener resultados más precisos.

Si la entidad se apoya para asegurar sus resultados en el tablero de control de los indicadores de gestión u otro mecanismo que facilite a la entidad el control de sus indicadores de gestión; el auditor identificará los indicadores más importantes en las diferentes etapas, clasificándolos como indicadores de eficiencia, eficacia y economía; no obstante, puede agregar otros que de conformidad a la naturaleza de las operaciones de la entidad le sean de utilidad para obtener una conclusión adecuada de la gestión realizada por la entidad.

Cuando el equipo de auditoría haya seleccionado los Indicadores de Gestión en las diferentes etapas, los clasificará como indicadores de eficiencia, eficacia y economía; u otros que de conformidad a la naturaleza de las operaciones de la entidad, con el propósito de ser evaluados, para determinar las áreas a examinar en la fase de ejecución.

2.8.5.2 Formulación de los Indicadores de Gestión

Cuando la entidad no ha diseñado sus propios indicadores

En el caso de que la entidad no haya diseñado sus propios indicadores, el auditor debe elaborarlos utilizando tanto las variables correspondientes, como la información apropiada generada por la misma Entidad.

El Jefe de Equipo o el Encargado del proceso de auditoría deben preparar, junto con los auditores, los indicadores con los cuales evaluará la gestión institucional.

Indicadores de insumo (inputs): cuantifica los recursos tanto físicos como humanos, y/o financieros utilizados en la producción de los bienes y servicios. Estos indicadores generalmente están dimensionados en términos de gastos asignados, número de profesionales, cantidad de horas de trabajo utilizadas o disponibles para desarrollar un trabajo, días de trabajo consumidos, etc. Estos indicadores son muy útiles para dar cuenta de cuantos recursos son necesarios para el logro final de un producto o servicio, pero por sí solos no dan cuenta de si se cumple o no el objetivo final.

Indicadores de proceso: se refieren a aquellos indicadores que miden el desempeño de las actividades vinculadas con la ejecución o forma en que el trabajo es realizado para producir los bienes y servicios, tales como procedimientos de compra (días de demora del proceso de compra) o procesos tecnológicos (número de horas de los sistemas sin línea atribuibles al equipo de soporte). Estos indicadores son útiles para

la evaluación del desempeño en ámbitos donde los productos o resultados son más complejos de medir, como por ejemplo actividades de investigación, culturales, etc.

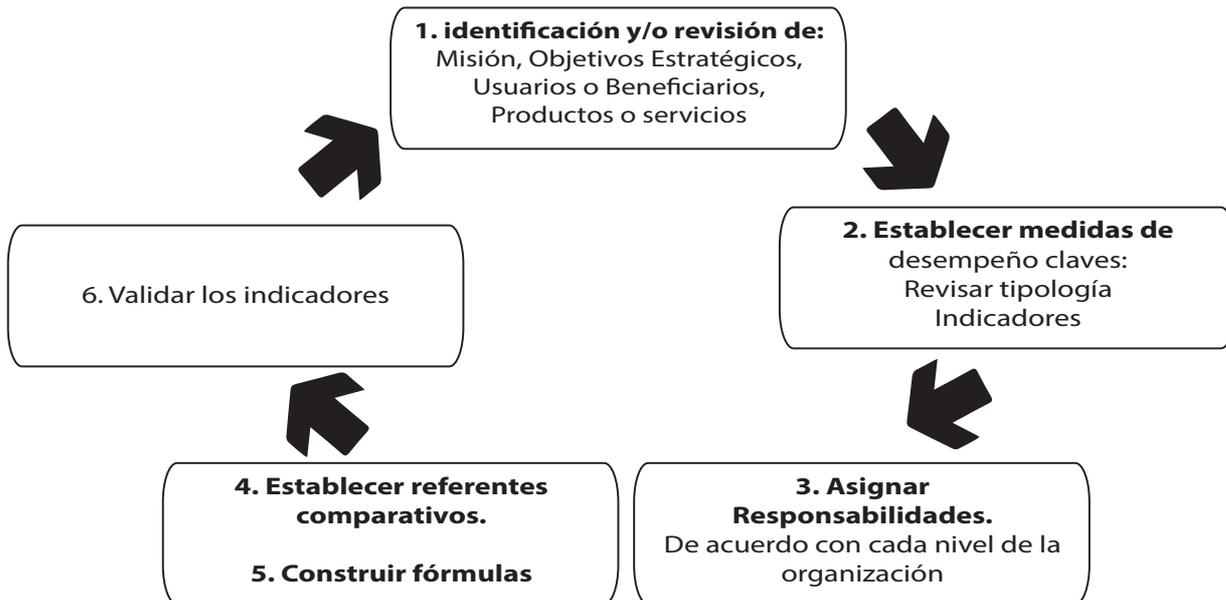
Indicadores de producto: muestra los bienes y servicios de manera cuantitativa producidos y provistos por un organismo público o una acción gubernamental. Es el resultado de una combinación específica de insumos por lo cual dichos productos están directamente relacionados con ellos. Por sí solo un indicador de producto, (por ejemplo número de vacunaciones realizadas, número de viviendas construidas, número de inspecciones, etc.) no da cuenta del logro de los objetivos o de los recursos invertidos en la generación de dichos productos.

El auditor al determinar los indicadores, debe considerar que la Auditoría Operacional o de Gestión se realiza mediante la medición de los siguientes aspectos: eficiencia, eficacia y economía; no obstante, puede agregar otros que de conformidad a la naturaleza de las operaciones de la entidad le sean de utilidad al equipo de auditoría para obtener los resultados esperados y que ayuden a mejorar la gestión de la entidad, como por ejemplo: equidad, excelencia y efectividad.

Preparación de Indicadores

El auditor debe preparar los Indicadores de Gestión, utilizando las variables correspondientes al cuadro de variables de los indicadores que se presenta en este manual. Por lo que, elaborará los indicadores de gestión basados en el siguiente gráfico del ciclo para el proceso de construcción de Indicadores.

Antes de iniciar el desarrollo de la guía para la preparación de los indicadores de



gestión definiremos los siguientes términos:

Indicadores de Gestión: Expresiones cuantitativas de las variables que intervienen en un proceso y de los atributos de los resultados del mismo y que permiten analizar el desarrollo de la gestión y el cumplimiento de las metas respecto al objetivo trazado por la organización.

Indicadores de Eficiencia: Estos indicadores les deben permitir a los responsables de los procesos evaluar su gestión frente a la optimización de los recursos.

Cada vez que se estructure un indicador de eficiencia, éste debe relacionar un recurso versus el número de unidades o actividades realizadas con el fin de poder evaluar los consumos de dicho recurso. La formulación del indicador depende del lenguaje que se quiera tener en la entidad.

Indicadores de Eficacia: Estos indicadores les deben permitir a los responsables de los procesos evaluar la oportunidad en el cumplimiento de las metas y objetivos.

Indicadores de Economía: Este indicador se puede definir como la capacidad de una institución para generar y movilizar adecuadamente los recursos financieros en pro del cumplimiento de sus objetivos.

Toda entidad que administre fondos, especialmente cuando éstos son públicos, es responsable del manejo eficiente de su efectivo, de ejecución de su presupuesto y de la administración adecuada de su patrimonio.

Indicadores típicos de economía son las adquisiciones de bienes o servicios a precios iguales o menores que los de mercado, manteniendo la calidad de los mismos y la oportunidad en la recepción.

Indicadores de Equidad: Miden la oportunidad que tienen los diferentes grupos sociales de recibir los servicios que presta la institución generadora de los mismos.

Indicadores de Efectividad: Estos indicadores permiten a los responsables evaluar el cumplimiento del propósito del sistema en estudio; es decir el impacto que se ha logrado acorde con los objetivos propuestos; por ejemplo, si un propósito es disminuir la tasa de mortalidad infantil por desnutrición a través de un proyecto que tiene como objetivo asegurar que en las escuelas de barrios marginales, haya un esquema de alimentación subsidiada por el Estado y se toma como prueba piloto un barrio y partiendo de una línea base se logra demostrar que efectivamente se disminuyó la mortalidad infantil, ahí se genera un impacto que es medible.

Indicadores de calidad del servicio (Excelencia)

La calidad del servicio es una dimensión específica del desempeño que se refiere a la capacidad de la institución para responder en forma rápida y directa a las necesidades de sus usuarios. Son extensiones de la calidad factores tales como: oportunidad, accesibilidad, precisión y continuidad en la entrega de los servicios, comodidad y cortesía en la atención. La calidad de servicio se puede mejorar por la vía de mejorar los atributos o características de los servicios que se entregan a los usuarios.

Entre los medios disponibles para sistematizar la medición y evaluación de estos conceptos se cuentan la realización de sondeos de opinión y encuestas periódicas a los usuarios, la implementación de libros de reclamos o de buzones para recoger sugerencias o quejas.

Ciclo para el proceso de construcción de Indicadores

Para la construcción de indicadores, es necesario que el equipo de auditoría realice un análisis exhaustivo de la información de la entidad, para ello el equipo de auditoría procederá a construir los indicadores de gestión, con base a los pasos planteados en el gráfico del ciclo para el proceso de construcción de Indicadores, dichos pasos deben de quedar respaldados en papeles de trabajo.

Paso 1: Identificación y/o Revisión objetivos, metas y productos que serán medidos.

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

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

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

- El conjunto de objetivos, metas y desempeño de la gestión estén enfocados a logro de: La eficiencia, eficacia, economía y entre otros como la efectividad y calidad o

- excelencia, etc.
- Que los objetivos y metas definidas se hayan generado de compromisos internos, por lo tanto su cumplimiento no debe depender de otras entidades o de factores exógenos.
 - Los objetivos y metas establecidos por la entidad, puedan ser alcanzadas con los recursos humanos y financieros disponibles.

Paso 2: Establecer medidas de desempeño claves

El equipo de auditoría determinará el número y tipo de indicadores, dependiendo de los objetivos y metas determinados por la entidad y del tamaño de la organización que se está examinando. En general, los criterios para decidir el número de indicadores tienen que ver con los siguientes aspectos:

- El número de indicadores debe limitarse a una cantidad, que permita dar una conclusión adecuada de la gestión de la entidad.
- Que cubran las diferentes áreas de la organización: que los indicadores de carácter estratégico y los más relevantes sean los que permitan dar una conclusión adecuada de la gestión de cada una de las unidades importantes de la entidad.
- Que cubran las dimensiones del desempeño de manera integrada: eficiencia, eficacia, efectividad, economía y calidad o excelencia, entre otros; que permitan conocer el desempeño de los procesos de la entidad para identificar debilidades, demoras, etc. Que nos permitan dar recomendaciones adecuadas, para mejorar la gestión de la entidad.

Paso 3: Asignar las responsabilidades

Cuando el equipo de auditoría haya construido los indicadores más importantes que se desarrollan a lo largo de la entidad, en todos los niveles y dado que estos indicadores, se asocian a los resultados sobre los productos/servicios de cada nivel, el equipo asignará a los funcionarios y/o empleados que son responsables de cada indicador de gestión construido. Los funcionarios y empleados son los responsables de proporcionar la información necesaria para evaluar dichos indicadores.

Es necesario identificar en este paso, los responsables de cada indicador construido, debido a que de esta manera se facilita comunicar los resultados del examen, a los funcionarios y empleados relacionados con los hallazgos de auditoría.

Paso 4: Establecer referentes comparativos

El auditor debe determinar el referente comparativo, el cual se encuentra asociado con el Paso 1, donde se establece las metas conforme a los objetivos, que se pretende medir, por lo que un primer referente lo constituye lo planeado por la entidad; sin embargo, también es posible establecer un referente respecto de otras entidades similares o comparables o respecto de datos históricos u otros documentos que

puedan proporcionar datos sirvan de parámetros para comparar, como por ejemplo: Plan Estratégico, Contratos de adquisición de bienes y servicios o de obras, Carpetas Técnicas, Libros Contables, Estados Financieros, Planes de Trabajo, Informes de Labores, Registros o controles internos de ejecución y seguimiento de la gestión, etc.; todo dependerá de los objetivos y alcance del examen.

Paso 5: Construir fórmulas.

El equipo de auditoría en la construcción de la fórmula, debe asegurar que su cálculo obtenga información de las variables que se están midiendo, para obtener el resultado esperado del indicador.

a. Ejemplos de Fórmulas

- i. Eficacia:
- ii. Eficiencia:

$$\text{Índice de Eficacia} = \frac{\text{Cantidad de productos o metas ejecutados}}{\text{Cantidad de productos o metas programados}} * 100$$

iii. Efectividad

➤ Productividad = $\frac{\text{Total de productos o metas ejecutados}}{\text{Número de colaboradores de la unidad organizativa}}$.

➤ Tiempo Medio = $\frac{\text{Tiempo total requerido de los productos o metas ejecutados}}{\text{Cantidad de productos o metas ejecutados}}$

➤ Costo Promedio de lo Ejecutado = $\frac{\text{Monto total de recursos financieros}}{\text{Cantidad de productos o metas ejecutados}}$

➤ Costo Promedio de lo Programado = $\frac{\text{Monto total de recursos financieros}}{\text{Cantidad de productos o metas programados}}$

➤ Índice de Eficiencia = $\frac{\text{Costo promedio de lo ejecutado}}{\text{Costo promedio de lo programado}} * 100$

Estas fórmulas pueden ser aplicadas a cada una de las unidades que conforman

- Índice de Cobertura = $\frac{\text{Cantidad de productos o metas ejecutadas}}{\text{Total de productos o metas ejecutadas}} * 100$
- Índice de Crecimiento = $\frac{\text{Cantidad de productos o metas ejecutadas en el año}}{\text{Cantidad de productos o metas ejecutadas en el año anterior}} - 1 * 100$
- Índice de Oportunidad = $\frac{\text{Cantidad de productos o metas ejecutadas del periodo evaluado}}{\text{Total de productos o metas ejecutadas}} * 100$
- Índice de Efectividad = $\frac{\text{Índice de Eficacia}}{\text{Índice de Eficiencia}} * 100$

la organización de la entidad auditada.

b. Estructura Básica de un Indicador

- Objetivo: Señalar para qué se establece el indicador y qué mide.
- Definición: Debe ser simple y claro, e incluir además sólo una característica.
- Responsabilidad: Indica el proceso dueño del indicador y por lo tanto, los responsables de los resultados que se deriven del mismo.
- Recursos: De personal, instrumentos, informáticos, entre otros.
- Periodicidad: Debe ser la suficiente para informar sobre la gestión.
- Nivel de referencia: Pueden ser metas, datos históricos, un estándar establecido, un requerimiento del cliente o de la competencia, o una cifra acordada por consenso en el grupo de trabajo.
- Puntos de lectura: Debe tenerse claro en qué punto se llevará a cabo la

medición, al inicio, en una etapa intermedia o al final del proceso.

Hoja Metodológica de los Indicadores

El auditor deberá elaborar una Hoja Metodológica por cada indicador de gestión que construya, la cual constituye un instrumento que permite identificar los aspectos importantes para documentar los indicadores, dicha hoja contendrá entre otros aspectos: Nombre de la Entidad, proceso, objetivo, fórmula, variables, unidad de medida, rango de gestión, metas; entre otras. Ver Anexo 14 Hoja Metodológica para construir indicadores.

Paso 6: Validar Indicadores

La etapa de validación, es muy importante para el equipo de auditoría, ya que este paso debe permitir asegurar la transparencia y confiabilidad del indicador, para que se constituya en una herramienta que permita realizar una planificación adecuada de los indicadores a evaluar.

Para poder validar los indicadores, a continuación se determina un conjunto de criterios o características sobre los cuales se deben construir los indicadores, para analizar su coherencia y la capacidad de cumplir los fines para los cuales se han construidos.

Criterios de validación para la construcción de Indicadores

2.8.5.3 Evaluación de los indicadores

CRITERIO	DESCRIPCIÓN
Pertinencia	Debe referirse a los procesos y productos esenciales que desarrolla la entidad auditada, para reflejar el grado de cumplimiento de sus objetivos institucionales.

CRITERIO	DESCRIPCIÓN
Relevancia	Asegurarse que se está midiendo los objetivos vinculados a lo estratégico. Cuando se trata de organizaciones que tienen más de un producto o servicio, es conveniente desarrollar un conjunto de indicadores globales que represente su accionar estratégico vinculado a su misión.
Homogeneidad	Este criterio implica preguntarse cuál es la unidad de producto (atenciones médicas, asesorías legales, cantidad de informes, cantidad de productos, etc.) y, más importante, procurar que dichas unidades de producto sean equivalentes entre sí en términos de los recursos institucionales que consumen (horas hombre, cantidad de insumos materiales, etc.).

CRITERIO	DESCRIPCIÓN
Independencia	Los indicadores deben responder en lo fundamental a las acciones que desarrolla y controla la entidad o a las variables del entorno que se vean afectadas directamente por esas acciones. No puede estar condicionado a factores externos, tales como la situación general del país, la labor legislativa o la actividad conexas de terceros (públicos o privados).
Costo	La obtención de la información para la elaboración del indicador deben identificarse los costos que tengan correlación con los recursos que se invierten en la actividad (variables).
Confiabilidad	Independiente de quién realice la medición. En principio la base estadística de los indicadores debe estar en condiciones de ser revisado y examinado por otras instancias.
Simplicidad	Se deben cubrir los aspectos más significativos del desempeño, pero la cantidad de indicadores no puede exceder la capacidad de análisis de los usuarios. Los indicadores deben ser de fácil comprensión y libre de complejidades.
Oportunidad	Los indicadores deben ser generados en el momento oportuno dependiendo de la necesidad de su medición, con el propósito de dar una recomendación que ayude a mejorar la gestión de la entidad.
No-redundancia	El indicador debe ser único y no repetitivo.
Focalizado en áreas importantes	Los indicadores deben estar focalizados en áreas susceptibles de corregir en el desempeño de las entidades públicas, determinando a la vez, los funcionarios y empleados responsables del resultado del indicador.
Participación	Su elaboración debe involucrar en el proceso a todos los integrantes del equipo de auditoría, con el fin de asegurar la legitimidad de los indicadores creados, con el propósito de generar un ambiente de pertenencia del examen que se está realizando.

La evaluación de los indicadores es aplicable tanto a los indicadores diseñados por la entidad, y seleccionados para propósitos de la auditoría a ejecutar, como a los construidos por el equipo de auditoría.

Cuando el equipo de auditoría haya construido los Indicadores de Gestión considerando los componentes del cuadro de variables de indicadores, los clasificará como indicadores de eficiencia, eficacia y economía u otros que de conformidad a la naturaleza de las operaciones de la entidad le sean de utilidad, con el propósito de ser evaluados; tales como equidad, excelencia y efectividad.

El auditor dejará constancia en sus papeles de trabajo de la evaluación realizada

utilizando los indicadores de gestión definidos en la planificación. Con base a los resultados de las mediciones efectuadas según los indicadores diseñados por la entidad o contruidos por el equipo de auditoría, documentará apropiadamente las cifras utilizadas por cada variable.

Cuando el auditor haya determinado el resultado final de la evaluación, tomando en cuenta cada indicador evaluado y si el resultado final de la evaluación es diferente al 100% del parámetro, el auditor debe establecer las áreas a examinar considerando los indicadores a examinar en cada área.

Estas áreas a examinar deberán documentarse adecuadamente en la Fase de Ejecución, a efecto de definir si constituye hallazgo, para comunicarlo a la administración.

Las conclusiones del auditor sobre la gestión institucional deben respaldarse en papeles de trabajo; el Jefe de Equipo o Encargado de la Auditoría deberá asegurarse que dichas conclusiones estén debidamente respaldadas.

2.8.6 Áreas a examinar

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

El establecimiento de las áreas a examinar, constituye uno de los puntos principales de control de la auditoría, debido a que en esta etapa se identifica la naturaleza y alcance del examen, en términos de los objetivos, criterios, áreas críticas e indicadores a examinar en la Fase de Ejecución, los recursos requeridos de acuerdo con las capacidades especiales que se necesiten, el tiempo que se ha de requerir en cada área a examinar.

Los auditores establecerán en los documentos de auditoría y el Jefe de Equipo en el Memorando de Planificación, el contenido del área a examinar, así:

- a. Nombre del área a examinar.
- b. Objetivo del área.
- c. Criterios de auditoría.
- d. Áreas críticas resultantes de la evaluación.
- e. Indicadores a utilizar.
- f. Requerimientos de recursos.

2.8.7 Muestreo

Es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de partidas dentro de una población, de tal manera que todas las unidades de la población tengan una oportunidad de selección y dar al auditor una base razonable al emitir conclusiones sobre la población entera.

2.8.7.1 Tipos de enfoque de muestreo

Para auditoría existen dos tipos de enfoque de muestreo, que son:

a. Estadístico

Se define como cualquier proceso de muestreo que aplique las leyes de la probabilidad para medir el riesgo que está presente en el muestreo de auditoría. Algunos métodos utilizados en el muestreo estadístico son:

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

La aplicación del muestreo estadístico en la auditoría implica la aplicación de procedimientos técnicos, de tal manera que el auditor obtenga y evalúe evidencia de auditoría únicamente sobre la muestra, y que le permita inferir estadísticamente sobre el universo.

b. No estadístico

Este tipo de muestreo está basado en el juicio profesional del auditor. Algunos métodos utilizados en el muestreo no estadístico son:

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

2.8.7.2 Plan de muestreo

El auditor debe establecer en la Fase de Planificación el plan de muestreo, que deberá desarrollarse en la Fase de Ejecución.

Tanto el muestreo de atributos como el de variables desarrollan su propio plan de muestreo, el cual está compuesto por elementos o componentes entre los que están:

- a. Objetivos del muestro,
- b. Población,
- c. Determinación del tamaño de la muestra,
- d. Selección de los elementos muestrales,
- e. Evaluación de la muestra,

f. Proyecciones de errores.

2.9 Memorandum de Planificación

Con los resultados obtenidos en la Fase de Planificación, el auditor preparará el Memorando de Planificación, el cual debe contener la información básica de la entidad, desarrollo de la auditoría, los procedimientos a desarrollar y los medios para administrar el trabajo.

La estructura del Memorando de Planificación para la Auditoría Operacional o de Gestión, contendrá como mínimo lo siguiente:

I- INFORMACION BÁSICA

1. Análisis y Diagnóstico Institucional
2. Recolección de Información
3. Evaluación Sistemática de la Organización
4. Evaluación Estratégica de la Organización
5. Estudio y Evaluación del Control Interno
6. Seguimiento a Recomendaciones de auditorías anteriores
7. Análisis de informes de la Unidad de Auditoría Interna y de Firmas Privadas de Auditoría
8. Personal clave de la entidad

II- ESTRATEGIA DE LA AUDITORÍA

1. Objetivos de la Auditoría
 - 1.1 Objetivos de la Auditoría
 - 1.2 Alcance de la Auditoría
2. Determinación de Riesgos
3. Materialidad Específica
4. Identificación, formulación y evaluación de Indicadores de Gestión
5. Áreas a Examinar
6. Enfoque de Muestreo

III- ADMINISTRACIÓN DEL TRABAJO

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

2.10 Programas de Auditoría

Los auditores elaborarán un programa de auditoría por cada una de las áreas a examinar, que se determinaron en la Fase de Planificación, dichos programas deben ser revisados por el Jefe de Equipo o Encargado y aprobados por el Director de Auditoría, Jefe Regional o Representante de la Firma Privada de Auditoría.

Los Programas de Auditoría, deben contener los procedimientos a realizar en la Fase

de Examen y es el documento de trabajo resultado de la planificación el cual posee entre otras características: contenido flexible, sencillo y conciso, de tal manera que los procedimientos empleados en cada auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen.

El programa de auditoría, tiene como propósito servir de guía en los procedimientos que se van a aplicar en el curso del examen y servir de lista y comprobante de las fases sucesivas de la auditoría.

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

Es importante que en dichos procedimientos se incluyan las mediciones que han de realizarse en las áreas o aspectos de gestión identificadas para realizar las evaluaciones con indicadores de gestión.

Para la elaboración de los procedimientos específicos del programa de auditoría deberá tomarse en cuenta las áreas críticas identificadas a las cuales se les deberá asociar la normativa directamente relacionada a efecto de que la misma sea utilizada para formular cada procedimiento de auditoría.

III. FASE DE EJECUCIÓN

La Fase de Ejecución de la Auditoría de Gestión inicia con el desarrollo de los procedimientos de auditoría contenidos en el Programa de Auditoría elaborado en la Fase de Planificación.

El esquema de la Fase de Ejecución para una Auditoría Operacional o de Gestión, es la siguiente:

- a. Procedimientos de auditoría
 - i. Desarrollo de Programas de auditoría
 - ii. Realización de Pruebas y obtención de evidencia
 - iii. Comunicación preliminar
 - iv. Análisis de los comentarios de la Administración
- b. Hallazgos de auditoría
- c. Evidencia
- d. Documentos de auditoría
- e. Elaboración del Borrador de Informe
- f. Carta a la Gerencia

3.1 Procedimientos de auditoría

Las Normas de Auditoría Gubernamental establecen que los procedimientos de auditoría son el conjunto de pruebas que el auditor diseñará e incorporará en el programa. Estas podrán ser de control, sustantivas y de procedimientos analíticos; por tanto, los procedimientos deben estar en función de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas a realizarse.

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

3.1.1 Desarrollo de Programas de auditoría

El auditor definirá el documento de auditoría en el cual ejecutará cada procedimiento contenido en el programa, para lo cual podrá preparar narrativas o utilizar marcas de auditoría colocándolas al lado derecho del aspecto examinado, cuidando de referenciar en el programa de auditoría, el procedimiento ejecutado anotándole el índice del documento de auditoría en el cual lo ejecutó.

3.1.2 Realización de Pruebas y obtención de evidencia

Con base en los procedimientos del programa, el auditor realizará pruebas que podrán ser:

- a. De cumplimiento: Estas pruebas serán utilizadas para verificar el cumplimiento de la entidad objeto de auditoría, a las leyes, reglamentos, instructivos, acuerdos, contratos y demás normativa que le es aplicable.
- b. Sustantivas: Estos procedimientos serán aplicados al evaluar la razonabilidad de un saldo de cuenta o una clase de transacción; área o aspecto de evaluación con base a indicadores de gestión. El auditor aplicará procedimientos analíticos para determinar los aspectos importantes a examinar.

Durante el desarrollo de las pruebas, el auditor obtendrá las evidencias que respalden sus resultados y conclusiones; por lo que durante la evaluación de la gestión deberá asegurarse de obtener el detalle de las metas y productos realizados, así como también las evidencias que demuestren su ejecución.

3.1.3 Comunicación preliminar

Durante el desarrollo del examen el auditor comunicará los resultados, consistentes en presuntas deficiencias, directamente a funcionarios o empleados relacionados con los mismos, a efecto de lograr dos propósitos:

- a. Respetar el derecho de las personas de ser notificados sobre los resultados del examen y el derecho de emitir respuesta sobre esos resultados.
- b. Obtener mayor evidencia sobre los resultados, comunicados.

3.1.4 Análisis de los comentarios de la Administración.

Con las respuestas, que presenten los funcionarios o empleados a quienes se les haya comunicado las presuntas deficiencias, puede ocurrir alguno de los aspectos siguientes:

- a. Que la administración demuestre que la presunta deficiencia no existe; en este caso ya no se incluiría en el Borrador de Informe de Auditoría.
- b. Que la administración demuestre que la condición comunicada es diferente; en este caso el auditor hará las modificaciones que correspondan y lo incluirá en el Borrador de Informe de Auditoría.
- c. Que la deficiencia se ratifique debido a que la administración con sus comentarios y documentación presentada no logre aclarar y confirme las presuntas deficiencias comunicadas; por lo tanto, se incluirá en el Borrador de Informe de Auditoría.

3.2 Hallazgos de auditoría

Los hallazgos de auditoría serán estructurados con los atributos siguientes:

- a. **TÍTULO**
Es importante que se agregue un título, que permita conocer en forma breve el contenido del hallazgo.
- b. **CONDICIÓN**
Es la deficiencia identificada por el auditor, de la cual dispone de evidencia suficiente y competente; es objetiva y resulta del incumplimiento de la normativa relacionada.

Si la deficiencia resulta de incumplimientos demostrados en la evaluación de la gestión, deberá revelarse los resultados de la medición ya sea de eficiencia, eficacia, economía, equidad, excelencia (calidad) o efectividad.
- c. **CRITERIO**
Es la normativa incumplida por parte de la administración, y debe ser directamente relacionada con la condición.
- d. **CAUSA**
Es el origen de la condición y debe especificar el cargo de empleados o funcionarios que por omisión o acción inadecuada originaron deficiencia identificada.
- e. **EFEECTO**
Es la consecuencia generada por la condición, es decir la deficiencia identificada, o el riesgo de consecuencias si la deficiencia no se supera.
- f. **CONCLUSIONES**

Sobre los aspectos evaluados, el auditor emitirá sus conclusiones especificando las mediciones resultantes de la evaluación de la gestión, en términos de eficiencia, eficacia, economía, equidad, excelencia (calidad) o efectividad.

3.3 Evidencia

La evidencia es la prueba obtenida por cualquiera de los diversos procedimientos empleados por el auditor; también es el conjunto de hechos comprobados que sustentan las conclusiones del auditor.

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

3.3.1 Clasificación

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

3.3.2 Evidencia física

La evidencia física se documenta en memorando que resume los asuntos revisados, es decir, documentos de auditoría que muestran la naturaleza y alcance de la verificación practicada, pudiendo ser el resultado de una inspección y estar representada por fotografías, cuadros, mapas u otras representaciones gráficas. El obtener y utilizar evidencia gráfica es una forma eficaz de explicar o describir una situación en un informe.

3.3.3 Evidencia testimonial

Es la información obtenida de otros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas. El resultado de las entrevistas puede expresarse en un memorando basado en notas tomadas durante ellas. Es conveniente que tales declaraciones estén firmadas por los entrevistados.

3.3.4 Evidencia documental

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

- a. Externos: Son aquellos que se originan fuera de la entidad como: facturas de vendedores y correspondencia que se recibe.
- b. Internos: Se originan dentro de la entidad como por ejemplo: registros contables, correspondencia que se envía, guías de recepción y comunicación interna.

3.3.5 Evidencia analítica

Se obtiene al analizar o verificar la información. El juicio profesional del auditor acumulado a través de la experiencia, el cual orienta y facilita el análisis. La evidencia analítica puede originarse de comparaciones con normas establecidas, operaciones anteriores u otras operaciones, transacciones o rendimiento, leyes y/o reglamentos, análisis de la información dividida en sus componentes.

3.3.6 Confiabilidad y fuentes de evidencia en auditoría

Para que la evidencia de auditoría sea aceptable debe ser confiable y estar influenciada por la fuente (externa e interna) y forma como se obtiene (visual, documentos u oral).

3.3.7 Criterios para evaluar la confiabilidad de la evidencia en la auditoría

- a. La evidencia obtenida de fuentes externas es de mayor confiabilidad que la obtenida dentro la institución. Por ejemplo, las confirmaciones recibidas de una tercera persona es más confiable que la generada internamente.
- b. La evidencia generada internamente es más confiable cuando los sistemas de contabilidad y de control interno relacionados son efectivos.
- c. La evidencia obtenida directamente por el auditor es más confiable que la obtenida en la propia entidad.
- d. La evidencia en la auditoría en forma de documentos y manifestaciones escritas es más confiable que las manifestaciones orales.

3.3.8 Evidencia proveniente de Sistemas Computarizados

Cuando la información procesada de medios electrónicos constituya una parte importante o integral de la auditoría y su confiabilidad será esencial para cumplir los objetivos del examen, el auditor deberá cerciorarse de la relevancia y de la confiabilidad de esa información.

Para determinar la confiabilidad de la información, el auditor:

- a. Podrá efectuar una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los controles relacionados específicamente con sus aplicaciones, que incluya todas las pruebas que sean permitidas.
- b. Si no se revisan los controles generales y los relacionados con las aplicaciones o se comprueba que esos controles no son confiables, podrán practicarse pruebas adicionales o emplear otros procedimientos.

Cuando el auditor utilice datos procesados de medios electrónicos o los concluya en su informe a manera de antecedentes o con fines informativos, por no ser significativos para los resultados de la auditoría, bastará generalmente que en el informe se cite la fuente de esos datos para cumplir las normas relacionadas con la exactitud e integridad de su informe.

3.3.9 Atributos

Los atributos mínimos que debe revestir la evidencia son:

- a. Relevante: se relaciona con el hallazgo en forma específica.
- b. Suficiente: es tan veraz, adecuada y convincente que al ser informada a una persona, que no es un auditor y no tiene conocimiento específico del asunto, llegue a la misma conclusión del auditor.
- c. Competente: debe ser válida y confiable.
- d. Pertinente: se refiere al momento en que pertenece las evidencias, el cual deberá ser el período que abarca la auditoría, y por lo tanto, relacionada directamente con el hecho auditado.

3.3.10 Técnicas para la recolección de evidencias

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

3.3.10.1 Técnicas de Verificación Ocular

a. Comparación

Es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos. Dentro de la fase de ejecución de la auditoría se efectúa la comparación de resultados, contra criterios aceptables, facilitando de esa forma la evaluación por el auditor y la elaboración de observaciones y recomendaciones.

b. Observación

Es el examen ocular realizado para cerciorarse cómo se ejecutan las operaciones. Esta técnica es de utilidad en todas las fases de la auditoría, por cuyo intermedio el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, en especial, las relacionadas con la forma de ejecución de las operaciones, apreciando personalmente, de manera abierta o discreta, como el personal de la entidad ejecuta las operaciones.

3.3.10.2 Técnicas de Verificación Escrita

a. Análisis

Consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el fin de establecer su naturaleza, su relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existentes. Los procedimientos de análisis están referidos a la comparación de cantidades, porcentajes y otros. De acuerdo con las circunstancias, se obtienen mejores resultados si son obtenidos por expertos que tengan habilidad para hacer inferencias lógicas y juicios de valor, al evaluar la información recolectada. Las técnicas de análisis son especialmente útiles para determinar las causas y efectos de los hallazgos de auditoría.

b. Confirmación

Es la técnica que permite comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados, a través de información directa y por escrito, otorgada por funcionarios que participan o realizan las operaciones sujetas a examen (confirmación interna), por lo que están en disposición de opinar e informar en forma válida y veraz sobre ellas.

Otra forma de confirmación, es la denominada confirmación externa, la cual se presenta cuando se solicita a una persona independiente de la organización auditada (terceros), información de interés que sólo ella puede suministrar.

c. Tabulación

Es la técnica de auditoría que consiste en agrupar los resultados obtenidos en áreas, segmentos o elementos examinados, de manera que se facilite la elaboración de conclusiones. Un ejemplo de aplicación de esta técnica lo constituye la tabulación de los resultados obtenidos en el inventario físico de bienes practicado en el almacén de la entidad en una fecha determinada.

d. Conciliación

Implica hacer que concuerden dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes. Esta técnica consiste en analizar la información producida por diferentes unidades operativas o entidades, respecto de una misma operación o actividad, con el objetivo de establecer su concordancia entre si y, a la vez, determinar la validez y veracidad de los informes, registros y resultados que están siendo examinados.

3.3.10.3 Técnicas de Verificación Documental

a. Comprobación

Técnica que se aplica en el curso de un examen, con el objeto de verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones efectuadas por una entidad, mediante la verificación de los documentos que las justifican.

b. Cálculo

Es la técnica que se utiliza para verificar la exactitud y corrección aritmética de una operación o resultado. Se prueba solamente la exactitud de un cálculo, por lo tanto, se requiere de otras pruebas adicionales para establecer la validez de las cifras incluidas en una operación.

c. Rastreo

Es utilizada para dar seguimiento y controlar una operación de manera progresiva de un punto a otro, de un proceso interno determinado o de un proceso a otro realizado por una unidad operativa dada. Al efectuar la comprensión de la estructura de control interno, se seleccionan determinadas operaciones relativas a cada partida o grupo, para darles seguimiento, desde el inicio hasta el final dentro de sus procesos normales de ejecución, para con esto asegurarse de su regularidad

y corrección. Esta técnica puede clasificarse en dos grupos:

- i. rastreo progresivo: que parte de la autorización para efectuar una operación hasta la culminación total o parcial de ésta; y
- ii. rastreo regresivo: que es inverso al anterior, es decir, se parte de los resultados de las operaciones para llegar a la autorización inicial.

d. Revisión Selectiva

Consiste en el examen ocular rápido de una parte de los datos o partidas que conforman un universo homogéneo en ciertas áreas, actividades o documentos elaborados, con fines de separar mentalmente asuntos que no son normales, dado el alto costo que representaría llevar a cabo una revisión amplia o, que por otras circunstancias, no es posible efectuar un análisis profundo.

3.3.10.4 Técnicas de Verificación Física

Inspección

Es el examen físico y ocular de activos, obras, documentos y valores, con el objetivo de establecer su existencia y autenticidad. La aplicación de esta técnica es de mucha utilidad, especialmente, en cuanto a la constatación de efectivo, valores, activo fijo y otros equivalentes. Generalmente, se acostumbra a calificarla como una técnica combinada, dado que en su aplicación utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo, tabulación y comprobación. Estas acciones verificadoras pueden ser oculares, verbales, por escrito, por revisión del contenido de documentos y por examen físico.

3.3.10.5 Técnicas verbales o testimoniales

a. Entrevista

Consiste en la averiguación mediante la aplicación de preguntas directas al personal de la entidad auditada o a terceros, cuyas actividades guarden relación con las operaciones de esta.

b. Encuestas y cuestionarios

Es la aplicación de preguntas, relacionadas con las operaciones realizadas por la institución auditada, para conocer la verdad de los hechos, situaciones u operaciones.

3.4 Documentos de auditoría

Los documentos de auditoría son el resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría, existen muchas variedades y tipos de documentos de auditoría (papeles de trabajo) que el auditor elabora y conserva al realizar una auditoría. En la mayor parte de los casos los documentos de auditoría consisten en: Programas de auditorías, Hoja de trabajo, Cédulas sumarias, Cédulas descriptivas o de detalles, Cédulas analíticas, Cédula de ajustes y reclasificaciones, Cédulas narrativas, Cédulas de hallazgos, Cédulas

de notas, Cartas de confirmación de terceros, Cédulas proporcionadas por la entidad (CPE), Carta de Representación.

En la auditoría de gestión, se organizará un legajo de documentos de auditoría, que acumule de manera clara, detallada, ordenada y sistemática, la documentación importante, el análisis y conclusiones del proceso de la auditoría.

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

En la Auditoría de Gestión, los documentos de auditoría comprenderán:

- Análisis y Diagnóstico Institucional
- Recolección de Información
- Evaluación Sistemática de la Organización
- Evaluación Estratégica de la Organización
- Evaluación del Control Interno
- Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores
- Análisis de informes de auditoría interna y de firmas privadas
- Enfoque de la Auditoría
- Evaluación de Riesgos
- Evaluación de la Gestión con base en indicadores
- Materialidad Específica
- Identificación, formulación y evaluación con base en Indicadores de Gestión
- Área a Examinar
- Enfoque de Muestreo
- Memorando de Planificación
- Programas de Auditoría
- Procedimientos de Auditoría
- Comunicación Preliminar
- Hallazgos
- Carta a la Gerencia
- Informes de Auditoría

3.4.1 Marcas

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

Las marcas de auditoría, son signos elaborados para identificar y explicar los procedimientos de auditoría ejecutados. La marca se hará notar al lado derecho del monto o aspecto examinado y su significado se describirá al pie de la cédula o en la cédula de marcas. Ver Anexo 17 Cédula de Marcas de Auditoría.

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

- a. Con significado uniforme: se emplean frecuentemente en circunstancias similares.
- b. Con leyenda a criterio del auditor: se emplean según las necesidades de la auditoría en particular.

Las reglas que se observan para la aplicación de las marcas de auditoría son:

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

3.4.2 Notas

Para documentar el trabajo efectuado en cada cédula y con el fin de ahorrar espacio y tiempo, se utilizan símbolos alfabéticos en mayúsculas encerrados en círculos (notas de auditorías), principalmente cuando el procedimiento de auditoría detecta una presunta deficiencia y se deja constancia en el documento de auditoría.

Las notas de auditoría, son signos alfabéticos que sirven para hacer una breve descripción de una presunta deficiencia. La nota de auditoría se hará notar al lado derecho del monto o aspecto examinado y su significado se describirá al pie de la cédula o en la cédula de notas. Ver Anexo 18 Cédula de Notas.

Las reglas que se observan para la aplicación de las notas de auditoría son:

- a. Se escriben utilizando color rojo.
- b. La descripción de la nota se incluye al pie de cada cédula donde se han detectado la presunta deficiencia, o en la cédula de notas que estará ubicada al final de cada rubro o proyecto, indicando al lado derecho, una breve descripción de la presunta deficiencia.

3.4.3 Referencias

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

Los métodos de referenciación que podrán ser utilizados son: referenciación alfabética, numérica, alfanumérica. Para las referenciación de los documentos de auditoría que los auditores de la Corte de Cuentas de la República elaboren, se considerarán y guardarán los parámetros establecidos en la Guía para Elaborar y Almacenar Papeles de Trabajo en Medios Magnéticos, emitida por la institución.

3.4.4 Archivos

Los archivos de documentos de la auditoría de gestión se clasifican, en archivo permanente y archivo corriente.

3.4.4.1 Archivo Permanente

El archivo permanente tiene por objetivo mantener la disponibilidad de la información de importancia, sin necesidad de reproducirla cada año.

Este archivo debe implementarse, clasificándolo por cada entidad gubernamental, el cual está conformado por un conjunto de documentos que contienen copias y/o extractos de información de interés. El contenido del archivo debe revisarse anualmente o al practicar cada auditoría, para asegurarse que esté completo y contenga información actualizada, este archivo debe prepararse en forma ordenada con índices apropiados y ordenados.

En el proceso de la auditoría, el auditor tendrá la responsabilidad de actualizar el archivo permanente de la entidad u organismos auditado.

3.4.4.2 Archivo Corriente

Este archivo respalda las conclusiones del auditor, generalmente incluye la documentación sobre la manera cómo el auditor comprende el sistema de control interno de la entidad, los procedimientos de auditoría realizados y las evidencias que se han obtenido durante la fase de planificación y fase de ejecución. Contiene cédulas elaboradas por el auditor, con base en la información proporcionada por la entidad y de terceros, correspondientes al período examinado y aplicación de procedimientos de auditoría a las áreas administrativas y operativas.

3.4.5 Responsabilidad y Custodia de los documentos de auditoría

Los documentos de auditoría, elaborados por los auditores, son propiedad exclusiva de la de la Corte de Cuentas de la República y deben elaborarse con información obtenida de los registros y documentos relacionados con la información que genera el ente auditado y por terceros.

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

Los documentos de la auditoría deben ser remitidos al Archivo Institucional y a las diferentes unidades que intervienen en los procesos Administrativo y Jurisdiccional de la Corte de Cuentas de la República.

3.5 Elaboración del Borrador de Informe

En esta fase de la Auditoría Operacional o de Gestión, el Jefe de Equipo deberá elaborar, junto con el apoyo de los auditores, el Borrador de Informe de Auditoría, el cual debe contener, por lo menos, lo siguiente:

- a. Resumen ejecutivo.
- b. Párrafo introductorio.
- c. Objetivos y alcance de la auditoría.
- d. Principales realizaciones y Logros.
- e. Resultados y conclusiones de la auditoría por Área (proyecto) examinado.
- f. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas.
- g. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores.
- h. Recomendaciones de auditoría.
- i. Conclusión general del examen

3.6 Carta a la Gerencia

Después de que el equipo de auditores ha analizado los comentarios y documentación presentada por la administración, y ha determinado deficiencias constituyen asuntos menores, éstas deben ser comunicadas al titular de la entidad, en Carta a la Gerencia. Ver Anexo 16.

IV. FASE DE INFORME

Concluida la ejecución de los procedimientos relacionados a la fase de ejecución, los auditores deberán preparar el borrador de informe el cual será sometido a una sesión de lectura.

4.1 Lectura del Borrador de Informe de Auditoría

Para efectos de lectura del Borrador de Informe de Auditoría, el jefe de equipo elaborará las convocatorias dirigidas a cada empleado o funcionario que tenga relación con los resultados de la auditoría, anexando copia del o los hallazgos con los cuales se les relaciona.

En la convocatoria al titular de la entidad, se anexará un ejemplar completo del Borrador de Informe de Auditoría.

4.2 Informe de Auditoría

4.2.1 Resumen Ejecutivo

El resumen ejecutivo deberá incluir lo siguiente:

- a. Nombre de la entidad auditada
- b. Nombre de la Auditoría
- c. Período examinado
- d. Títulos de los hallazgos

4.2.2 Párrafo Introductorio

En este párrafo se deberá especificar el tipo de auditoría realizada, el nombre de la entidad auditada, el período auditado y la base legal, que faculta a la Corte de Cuentas de la República, para realizar la auditoría.

4.2.3 Objetivos y Alcance de la Auditoría

En este apartado se describe el objetivo y alcance planteados en el Memorando de Planificación.

El objetivo estará orientado a evaluar la gestión institucional con base a criterios de economía, eficiencia, eficacia, equidad, excelencia y efectividad.

4.2.4 Principales Realizaciones y Logros

Realizados por la entidad:

En este apartado se comentarán todas aquellas actividades positivas de gestión que la entidad haya puesto en práctica para mejorar la satisfacción de los usuarios, así como lo implementado para mejorar administrativa, financiera y tecnológicamente los servicios que presta.

Se considerarán logros, aquellos que la entidad haya alcanzado según los resultados de las mediciones de la gestión efectuadas por el auditor; los cuales podrán comprender:

- a. El cumplimiento igual o mayor de las metas o generación de productos programados con iguales o menores recursos asignados.

- b. La adquisición de bienes o servicios a precios iguales o menores a los de mercado manteniendo la calidad, cantidad y oportunidad en la recepción de los mismos.
- c. El cumplimiento de metas en el tiempo programado.
- d. La prestación de servicios con iguales oportunidades para la población que tiene derecho a los mismos.
- e. El cumplimiento de metas con la calidad esperada.
- f. El impacto o la utilidad que representan las metas o los productos o servicios generados.

Logros de la Auditoría:

Si durante el desarrollo de la auditoría, se comunicaron deficiencias y se emitieron las recomendaciones necesarias, las cuales fueron atendidas por la entidad auditada, deberá reflejarse en este apartado.

4.2.5 Resultados de la Auditoría por área o aspecto examinado

El auditor incluirá los hallazgos con sus atributos, según correspondan a cada área o aspecto examinado.

Los atributos de cada hallazgo son:

- a. Condición
- b. Criterio
- c. Causa
- d. Efecto

Al hallazgo se le podrá anteponer un título que revele brevemente su contenido.

4.2.5.1 Comentarios de la Administración

Los auditores incluirán los comentarios de la administración, tanto los presentados durante la comunicación preliminar, como los presentados posteriormente a la lectura del Borrador del Informe de Auditoría.

4.2.5.2 Comentario de los Auditores

En este apartado se incluirá la opinión divergente de los auditores sobre los comentarios de la administración; y estarán fundamentados de manera objetiva basados en los resultados de las pruebas efectuadas y en la normativa relacionada en el hallazgo respectivo.

4.2.6 Análisis de Informes de Auditoría Interna, Firms Privadas de Auditoría y de la Corte de Cuentas de la República

Los auditores revisarán los Informes de Auditorías anteriores y verificarán si han sido elaborados de conformidad a Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la

Corte de Cuentas de la República; y deberá asegurarse de lo siguiente:

- a. Que cada informe se haya elaborado con los componentes establecidos en este manual.
- b. Que cada hallazgo de auditoría se encuentre debidamente sustentado con evidencias suficientes, competentes y pertinentes, en documentos de auditoría.
- c. Que los documentos de auditoría se encuentren debidamente ordenados con sus índices y referencias.

4.2.7 Seguimiento a Recomendaciones de Auditorías Anteriores

En este apartado, los auditores incluirán:

- a. El detalle de las recomendaciones de auditoría anteriores objeto de seguimiento.
- b. Las acciones realizadas por la Administración de la entidad auditada para cumplir con las recomendaciones.
- c. El Grado de Cumplimiento, que podrá ser:
 - i. recomendación cumplida, o
 - ii. recomendación no cumplida.

4.2.8 Conclusiones

Como producto de la evaluación realizada a la gestión institucional de la entidad auditada, los auditores presentarán sus conclusiones en términos de economía, eficiencia, eficacia, equidad, excelencia (calidad) y efectividad; especificando los resultados de las mediciones de gestión realizadas.

4.2.9 Recomendaciones de la Auditoría realizada

En los casos procedentes, se presentarán recomendaciones de auditoría que contengan al menos las características siguientes:

- a. Que ataquen la causa, a fin de que las deficiencias similares no se repitan.
- b. Que sea viable, factible de cumplirse.
- c. Que se explique por sí sola, comprensible sin necesidad de tener que auxiliarse de alguna normativa o de otro párrafo del informe.
- d. Que exista una relación de costo beneficio, a fin de que los costos de implementar la recomendación no superen los beneficios que se obtengan.

4.3 Notificación de Informe de Auditoría

El equipo de auditores notificará el Informe de Auditoría al Responsable de la entidad y los hallazgos correspondientes a cada uno de los funcionarios y empleados relacionados.

Una vez preparado el Informe de Auditoría, se procederá a la notificación del mismo, de acuerdo a los siguientes procedimientos.

4.4 Remisión del Informe de Auditoría

No.	Responsable	Actividad
1	Jefe de Equipo	<p>Elaborará la Nota de Antecedentes que incluya el detalle de los servidores actuantes, la cual deberá ser presentada conjuntamente con las esquelas de notificación al Director.</p> <p>Prepararán los ejemplares del Informe de Auditoría y copia de los hallazgos que serán comunicados a los relacionados con los mismos, para revisión y firma del Director, anexándolos a las esquelas de notificación.</p>
2	Jefe de Equipo o Auditores	<p>Entregarán la notificación personalmente a cada una de las personas relacionadas con los hallazgos, en caso de no ser posible la entrega personal, se notificará por correo certificado, si existe domicilio conocido, de lo contrario, la notificación se hará mediante publicación en uno de los periódicos de mayor circulación del país.</p>

Los responsables de realizar la auditoría de gestión, deben remitir el Informe de Auditoría a las instancias que correspondan, según se detalla:

- a. Los informes emitidos por la Corte de Cuentas que no contengan hallazgos, serán remitidos a la Unidad que el Reglamento Orgánico Funcional de la Corte de Cuentas de la República establece.
- b. Los Informes de Auditoría emitidos por la Corte de Cuentas, que contienen hallazgos, serán remitidos a la Unidad que asignada para la distribución en las Cámaras de Primera Instancia de la Corte de Cuentas de la República, incluyendo la Nota de Antecedentes que incluya el detalle de Funcionarios Actuantes, dentro del plazo determinado.
- c. Los Informes de Auditoría emitidos por Firmas Privadas de Auditoría, serán remitidos a la máxima autoridad de la entidad auditada y se remitirá un ejemplar del mismo a la Corte de Cuentas de la República, de conformidad con la Ley de la Corte de Cuentas de la República y otras disposiciones legales aplicables.

Una vez notificado el Informe de Auditoría, se procederá a la remisión del mismo, de

acuerdo a los siguientes procedimientos.

4.5 Remisión de los Documentos de Auditoría

No.	Responsable	Actividad
1	Jefe de Equipo	Entregará a la secretaria de la Dirección, las notificaciones, tres ejemplares del Informe de Auditoría para distribuirlos así: Dirección Administrativa, Oficina de Distribución de Informe de Auditoría y Archivo de la Dirección de Auditoría respectiva, la Nota de Antecedentes que incluya el detalle de funcionarios actuantes.
No.	Responsable	Actividad
2	Secretaria	Elaborará las Notas de Remisión, para su firma y envío a la Dirección Administrativa, a la Unidad Organizativa encargada de la Recepción y Distribución de Informes de Auditoría y entrega al Jefe de Equipo copia de las remisiones, para agregar a los documentos de auditoría.

El equipo de auditoría remitirá los Documentos de Auditoría a más tardar cinco días hábiles después de remitido el Informe de Auditoría, al archivo permanente de la Corte de Cuentas de la República, de acuerdo con los siguientes procedimientos.

4.6 Esquema General de la Fase de Informe

No.	Responsable	Actividad
1	Jefe de Equipo	Agregaré a los documentos de auditoría, copia de las remisiones de los Informes de Auditoría y de los hallazgos,
2	Jefe de Equipo	Nota de Antecedentes, una vez completado los papeles de trabajo se remitirán junto con un CD o DVD que contenga los Archivos magnéticos de los papeles de trabajo elaborados en el transcurso de la auditoría.
3	Secretaria	Preparará formulario de remisión de papeles de trabajo al archivo permanente.

El Informe de Auditoría debe ser elaborado una vez que los funcionarios de la entidad auditada hayan presentado comentarios por escrito o documentación, relacionada con los hallazgos comunicados en la lectura del Borrador de Informe de Auditoría. Los informes de las Auditorías Operacionales o de Gestión, serán dirigidos a la máxima

autoridad de la entidad auditada y deben incluir, al menos:

- a. Resumen Ejecutivo.
- b. Informe de Auditoría Operacional o de Gestión
 - Párrafo Introductorio.
 - Objetivos y Alcance de la auditoría.
 - Principales Realizaciones y Logros.
 - Resultados y Conclusiones de la Auditoría por Área Examinada.
 - a. Comentarios de la Administración.
 - b. Comentarios de los Auditores.
 - Análisis de informes de Auditoría Interna y Firmas Privadas de Auditoría.
 - Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores.
 - Conclusión.
 - Recomendaciones de la Auditoría realizada.
- c. Fecha
La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.
- d. Leyenda DIOS UNION LIBERTAD
Excepto en los Informes de Auditoría emitidos por las Firmas Privadas de Auditoría.
- e. Firma
El Informe de Auditoría emitido por la Corte de Cuentas de la República, será firmado por el Director de Auditoría y/o Jefe Regional, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría y/o Subjefe Regional.
- f. Identificación
El Informe de Auditoría deberá ser presentado en papel membretado de la Corte de Cuentas de la República.

Los auditores deben exponer los objetivos por los que se llevó a cabo la auditoría. Expresar claramente los fines del Informe de Auditoría implica, normalmente, indicar el asunto materia de la auditoría y el aspecto del desempeño examinado y puesto que los resultados de la auditoría dependen de sus objetivos, los hallazgos y las conclusiones a que se ha llegado.

En la sección del Informe de Auditoría que se refiere al alcance se deberá indicar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de auditoría, especificando los principales procedimientos realizados, relacionados con el cumplimiento de los objetivos de la auditoría de gestión.

Los auditores deben identificar la entidad, ubicación geográfica, especificar los tipos y

fuentes de evidencias utilizados y explicar los problemas relacionados con la calidad u otros problemas relacionados con la evidencia, de haber existido.

Los auditores también deben incluir una referencia a las limitaciones impuestas al enfoque de auditoría debido a las limitaciones de la información o del alcance de la auditoría.

Los auditores deben incluir en sus informes los logros y/o realizaciones importantes de la administración que se han constatado durante la auditoría, comprendidos en el alcance de la auditoría y necesarios para cumplir sus objetivos. Esa información será necesaria para presentar objetivamente la situación que han observado los auditores y para que el informe tenga el debido equilibrio.

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

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

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

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

El informe de Auditoría Operacional o de Gestión, debe contener una conclusión general relacionada con el objetivo general, dicha conclusión es una inferencia lógica basada en los resultados obtenidos por los auditores en la ejecución de los procedimientos de auditoría.

Procedimientos Generales de la Fase de Informe

No.	Responsable	Actividad
1	Jefe de Equipo	Revisará el Borrador de Informe de Auditoría junto con los miembros del equipo de auditoría, quienes podrán plantear sus observaciones.
2	Jefe de Equipo	Aplicará las correcciones necesarias y lo presentará al Director de Auditoría o Jefe Regional, donde corresponda, para su revisión.
3	Director de Auditoría o Jefe Regional	Revisará el informe y si tuviere observaciones al mismo, lo devolverá al Jefe de Equipo.
4	Jefe de Equipo	Una vez corregidas las observaciones, preparará la convocatoria a lectura Borrador de Informe de Auditoría.
5	Director de Auditoría, Jefe Regional y Equipo de Auditoría	Participan en la lectura del Borrador de Informe de Auditoría y elaboran la respectiva Acta.
6	Equipo de Auditoría	Analizarán los comentarios y evidencia presentada por la administración y completará el Informe de Auditoría, incorporarán dichos comentarios, de existir divergencia, se plasmará en los comentarios de los auditores.
7	Jefe de Equipo	Aplicará las correcciones y remitirá el Informe de Auditoría al Director de Auditoría o Jefe Regional, conjuntamente con la Nota de Antecedentes.
8	Director de Auditoría o Jefe Regional	Revisará el Informe de Auditoría y la Nota de Antecedentes, si tuviere observaciones, los devolverá al Jefe de Equipo.
9	Jefe de Equipo	Aplicará las correcciones sugeridas y los devolverá al Director de Auditoría.
10	Director de Auditoría o Jefe Regional	Se asegurará que el informe y la Nota de Antecedentes, hayan sido corregidos y los suscribirá, para su distribución.

AUDITORÍA DE EXAMEN ESPECIAL

I. GENERALIDADES DE AUDITORÍA DE EXAMEN ESPECIAL

La Auditoría de Examen Especial es la revisión y el análisis exhaustivo a un asunto específico, ya sea esto en un área organizativa de una entidad, uno o varios componentes de los estados financieros, una transacción financiera, una actividad o proceso operativo y/o administrativo, un programa, un contrato, un proyecto de infraestructura, entre otros; con el propósito de verificar aspectos presupuestales, de gestión, el adecuado manejo de los recursos, el cumplimiento de las disposiciones legales y/o reglamentos aplicables; para elaborar un Informe de Auditoría que incluya conclusiones, observaciones, y/o recomendaciones, cuando apliquen.

Una Auditoría de Examen Especial puede incluir una combinación de objetivos financieros y operativos, o restringirse a sólo uno de ellos, dentro de un área limitada de las operaciones.

La Auditoría de Examen Especial se sustenta en métodos, procedimientos y técnicas de auditoría, los cuales deben estar acordes a lo establecido en las Políticas Internas de Auditoría Gubernamental y a las Normas de Auditoría Gubernamental.

El desarrollo de una Auditoría Examen Especial sigue las mismas fases que al practicar una Auditoría Financiera o una Operacional o de Gestión, es decir:

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

Sin embargo, el Alcance de un Examen Especial es limitado, dado que sus procedimientos son más puntuales que el de las otras Auditorías, que tienen alcances amplios.

II. FASE DE PLANIFICACIÓN

La Fase de Planificación de una Auditoría de Examen Especial se inicia con la programación de la entidad a ser examinada y las áreas o asuntos específicos objeto de examen. Esta fase provee una estrategia para orientar los esfuerzos de auditoría.

La Fase de Planificación de la Auditoría de Examen Especial comprende las siguientes actividades:

2.1 Comprensión del área o actividad que se va a examinar

Implica la obtención de información básica para adquirir un apropiado entendimiento de los aspectos puntuales a ser auditados. Esta información puede obtenerse del Archivo Permanente, Informes de Auditoría Interna y/o Firmas Privadas de Auditoría, Página Web de la entidad, etc. En el caso de una denuncia, la información se obtendrá de la evidencia documental proporcionada al Departamento de Participación Ciudadana por el denunciante.

Entre la información básica que debe recopilar el auditor para desarrollar la estrategia de auditoría, en el caso de una Auditoría de Examen Especial a una entidad, unidad organizativa, actividad o proyecto, está la siguiente:

- Visión y Misión Institucional.
- Atribuciones legales.
- Objetivos de la entidad.
- Presupuesto asignado.
- Presupuesto ejecutado.
- Proyectos desarrollados.
- Normativa Interna y Externa.
- Estructura Organizativa.
- Nómina de Funcionarios claves con sus responsabilidades y atribuciones.

Asimismo, se deberá describir brevemente una reseña histórica de la entidad a examinar; en el caso de las instituciones que prestan servicios públicos, tales como: alcaldías, hospitales, unidades de salud, escuelas y otras instituciones de similares características, se hará una descripción de los factores económicos/productivos, poblacionales y territoriales donde están ubicados, a efecto de un mayor entendimiento de su entorno y de aquellos elementos que pueden coadyuvar o incidir en el cumplimiento de sus objetivos. Esta descripción se podrá efectuar cuando se considere necesaria en las instituciones que no prestan servicios públicos, de estimarlo conveniente el Equipo de Auditoría.

2.2 Identificación del Origen del Examen

El origen del Examen se refiere a los motivos que generó el inicio de la Auditoría, entre los cuales pueden estar los siguientes:

- a. Por la ejecución del Plan Anual Operativo de la Dirección de Auditoría, que programó efectuar una Auditoría de Examen Especial a una Entidad determinada.
- b. Para darle seguimiento a una denuncia efectuada por un ciudadano, organización o medios de comunicación.
- c. Por solicitud de un Titular de una entidad gubernamental.
- d. Por un requerimiento de un Equipo de Auditoría que está realizando una Auditoría Financiera, Operacional o de Gestión, a una entidad y que como resultado de su examen solicita por escrito se ejecute un examen especial a un asunto específico para una revisión más minuciosa y detallada.

2.3 Determinación de los Antecedentes del Examen

En el apartado de los antecedentes de la entidad o asuntos que serán examinados, se describe, en resumen, aquellos elementos que denotarían la existencia de situaciones problemáticas en las áreas objeto de examen.

El auditor debe identificar las características específicas del asunto o actividad por examinar y las particularidades del ambiente en que ocurrieron los hechos.

Una fuente de información que el auditor puede utilizar son los Informes de Auditoría anteriores emitidos por la Corte de Cuentas de la República, ya que al analizar las observaciones que se presenten en estos informes, proporcionaría un conocimiento de aquellas áreas en donde se encontraron fallas de control interno, incumplimientos legales o errores e irregularidades de tipo financiero; sin embargo, el auditor puede utilizar otros recursos como entrevistas con el personal, los Informes de la Unidad de Auditoría Interna y de Firmas Privadas, etc.

2.4 Planteamiento de los Objetivos del Examen

Se refiere a los propósitos que se pretenden lograr, como consecuencia de la ejecución de la Fase de Examen. El entendimiento de los objetivos del examen por parte del equipo de auditoría, es esencial para que la Auditoría de Examen Especial tenga éxito.

Se debe definir un objetivo general y objetivos específicos que permitirán al auditor identificar cuáles son los resultados que se persiguen en la Auditoría a ejecutar; además, estos servirán para diseñar adecuadamente la Estrategia del Examen que se aplicará en la Fase de Ejecución.

a. Objetivo General

Es el propósito o finalidad para el cual se desarrollará la Auditoría de Examen Especial.

Ejemplo de Objetivo General: Emitir una conclusión sobre: el manejo de los recursos públicos, el cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias en una determinada área organizativa, la adecuada ejecución presupuestaria, etc.

b. Objetivos Específicos

Identifican los asuntos o temas a evaluar en componentes, áreas, unidades administrativas, proyectos, programas o funciones específicas de la entidad sujeta a la Auditoría de Examen Especial y el propósito por el cual se efectuará dicha revisión.

2.5 Determinación del Alcance

El alcance indicará que el examen se efectuará de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental y determinará el grado de cobertura que incluye: el período, las actividades, áreas organizativas, proyectos, etc. que son objeto del examen.

Por la naturaleza de una Auditoría de Examen Especial, el alcance se define desde la emisión de la Orden de Trabajo por parte del Director o Subdirector de Auditoría o Jefe o Subjefe de la Oficina Regional, ya que se trata de una Auditoría a un área específica.

La Dirección de Auditoría u Oficina Regional deberá tener sumo cuidado al determinar el Alcance de una Orden de Trabajo cuando se examine un proyecto, programa, contrato, transacción financiera, área organizativa, actividad o proceso operativo y/o administrativo, de tal manera que se puede identificar claramente, sin confusión, el grado de cobertura y profundidad que tendrá la Auditoría de Examen Especial.

Cuando se trate de una denuncia, el alcance del Examen tendrá que ser bien definido en la Orden de Trabajo, identificando correctamente el asunto que se investigará, para evitar que haya confusión al momento de redactar los objetivos del examen.

2.6 Evaluación del Sistema de Control Interno

Es el estudio, análisis y evaluación de los componentes del sistema de control interno específico de las entidades sujetas a auditar, con el fin de verificar si el sistema cuenta con los procedimientos eficaces, eficientes y/o necesarios para contrarrestar los riesgos de no lograr los objetivos institucionales, y así determinar el nivel de confianza que se les pueda otorgar en la ejecución de la Auditoría a realizar.

En una Auditoría de Examen Especial se evaluará el Sistema de Control Interno, únicamente, de las áreas organizativas relacionadas con el aspecto puntual sujeto de examen, por ejemplo, en el caso de un Examen Especial a un Proyecto de Infraestructura, se evaluará el control interno existente en la UACI, Departamento de Proyectos y Unidad Financiera.

El auditor tomará como base para evaluar el sistema de control interno institucional las Normas Técnicas de Control Internos Específicas de la entidad, sus modificaciones y los documentos relacionados.

Es importante que el auditor verifique la existencia y aplicación de los documentos que se vinculan en las Normas Técnicas Específicas de la entidad examinada.

a. Métodos de Evaluación del Sistema de Control Interno

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

i. Método de Cuestionario o Preguntas para evaluar el Sistema de Control Interno.

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

Generalmente el cuestionario se diseña para que las respuestas negativas indiquen una deficiencia en el sistema de control interno.

Por medio de las respuestas y documentación presentada en la entrevista, el auditor obtendrá una evidencia que deberá constatar con procedimientos alternativos los cuales ayudarán a determinar si los controles operan tal como fueron diseñados.

El auditor de acuerdo con la evidencia mostrada por los funcionarios y empleados entrevistados, y a su juicio profesional, deberá asignar una calificación a cada

respuesta obtenida, la cual podrá ser del 1 al 5, considerando que entre mayor sea la calificación, más fuerte y efectivo es el sistema de control interno de la entidad.

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

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

ii. Método de Narrativa para evaluar el Sistema de Control Interno.

Consiste en la descripción detallada de los procedimientos más importantes y las características del sistema de control interno y sus elementos, mencionando los registros y formularios que intervienen en el sistema.

Esta información se obtiene de las entrevistas efectuadas a los funcionarios y empleados responsables de las actividades y procesos que se ejecutan en las áreas organizativas sujetas a examen.

iii. Método de Flujogramas para evaluar el Sistema de Control Interno.

Consiste en revelar o describir la estructura organizativa de las áreas y de los procesos del Sistema de Control Interno de una entidad, utilizando flujogramas. Con esta representación gráfica se obtendrá una idea completa y correcta del flujo secuencial de los procesos implementados en la entidad, con las siguientes ventajas:

- Identifica la ausencia de controles financieros, operativos y de gestión.
- Permite una visión panorámica de las operaciones de la Entidad.
- Identifica desviaciones de procedimientos y de las normas establecidas.
- Identifica procesos innecesarios o faltantes.
- Facilita el entendimiento del sistema de control interno y su aplicabilidad sobre asuntos contables o financieros, operativos, normativos y técnicos.

b. Resultados de la Evaluación del Sistema de Control Interno.

El auditor deberá establecer las conclusiones como resultado de la evaluación del Sistema de Control Interno en donde determine las fortalezas y debilidades del sistema de control interno y el nivel de confianza que posee: Débil, medio o Fuerte

- i. El auditor si utiliza el Método de Cuestionario para evaluar el Sistema de Control Interno deberá sumar las calificaciones asignadas a cada respuesta para obtener un promedio, dependiendo del resultado que se obtenga así será el nivel de confianza que posee el sistema, según los siguientes parámetros:

Rango	Calificación en la evaluación del Sistema de Control Interno	Nivel de confianza en el Sistema de Control Interno
1.0 a 1.9	Bajo	Débil
2.0 a 3.9	Moderado	Medio
4.0 a 5.0	Alto	Fuerte

Por ejemplo: El auditor al evaluar los componentes del sistema de control interno implementado en la Unidad Financiera Institucional a través de un cuestionario de 72 preguntas obtuvo los siguientes resultados:

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

Total de las calificaciones asignadas: $12+10+45+128+40 = 235$

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

Sustituyendo = $235 / 72 = 3.26$

Conclusión:

De acuerdo con los parámetros establecidos, el nivel de confianza asignado al sistema de control interno es medio, por lo tanto, la calificación otorgada al sistema de control interno es moderado.

- ii. Si el auditor utiliza los métodos de narrativa o flujogramas, deberá al final de su evaluación efectuar una conclusión de acuerdo con los resultados obtenidos, identificando las fortalezas y debilidades del Sistema de Control Interno de la entidad y estableciendo el nivel de confianza que posee dicho Sistema, ya sea Débil, Medio o Fuerte a lo cual corresponderá una calificación de Bajo, Moderado o Alto respectivamente.

2.7 Determinación del Riesgo de Auditoría

El propósito de determinar el riesgo de auditoría es definir la naturaleza y alcance de los procedimientos a ejecutar en el desarrollo de la Fase de Ejecución.

El auditor determinará el riesgo de auditoría, cuando examine uno o varios componentes de los estados financieros de la entidad.

El riesgo de auditoría se determinará mediante los siguientes componentes:

- a. Riesgo inherente: Es aquel que por naturaleza tiene las actividades y operaciones que desarrolla la entidad.
- b. Riesgo de control: Es el riesgo de que cuando ocurran errores no sean detectados ni corregidos por el sistema de control interno implementado por la administración.
- c. Riesgo de detección: Es el riesgo de que el auditor no descubra errores importantes que no hayan sido detectados por el sistema de control interno.

Los dos primeros componentes corresponden a la entidad y el último al auditor. El riesgo inherente y de control, influye en la naturaleza y alcance de los procedimientos que deben realizarse para reducir el riesgo de detección. El riesgo de detección se relaciona directamente con los procedimientos sustantivos del auditor.

La evaluación del riesgo inherente se realizará a través de narrativas o cuestionarios, mientras que la evaluación del riesgo de control se efectuará mediante narrativas, cuestionarios o flujogramas.

Si la evaluación del riesgo se realiza mediante narrativa, el auditor describirá los componentes evaluados y concluirá estableciendo el nivel de riesgo; mientras que, si utiliza cuestionario diseñará preguntas que permitan evaluar cada uno de los componentes, y determinará el nivel de riesgo mediante rangos establecidos.

El auditor después de haber aplicado el método que haya considerado el más adecuado para evaluar los riesgos, deberá analizar los resultados y determinar la calificación para cada riesgo, el cual podrá ser: Alto, Moderado o Bajo.

2.7.1 Evaluación del Riesgo Inherente

El Riesgo Inherente se determina mediante un análisis a la naturaleza de las actividades y operaciones de la entidad, complejidad y volumen de las transacciones, fortaleza organizacional, situación presupuestaria y patrimonial y la competencia del recurso humano con que cuenta la entidad.

2.7.2 Evaluación de los Riesgos de Control y Detección

El Riesgo de Control se obtiene de los resultados obtenidos en la evaluación a los componentes del sistema de control interno y el Riesgo de Detección se determina como un factor inversamente proporcional al Riesgo de Control e Inherente, según los siguientes parámetros:

- i. Cuando la evaluación del Sistema de Control Interno resulte ser Fuerte se considerará los siguientes riesgos:

Sistema de control Interno: Fuerte	
Riesgo de Control	Bajo
Riesgo de Detección	Alto

- ii. Cuando la evaluación del Sistema de Control Interno resulte ser Medio, se considerará los siguientes riesgos, así:

Sistema de control Interno: Medio	
Riesgo de Control	Moderado
Riesgo de Detección	Moderado

- iii. Si el resultado de la evaluación del Sistema de Control Interno se establece como Débil, se determinará los riesgos de la siguiente manera:

Sistema de control Interno: Débil	
Riesgo de Control	Alto
Riesgo de Detección	Bajo

2.7.3 Naturaleza de los procedimientos según el Riesgo de Control

Los tipos de procedimientos a utilizar en una Auditoría de Examen Especial se determinan según el nivel del riesgo de control que se haya determinado, de acuerdo con lo siguiente:

Riesgo de Control	Tipo de procedimiento
Bajo	Más Prueba de cumplimiento o de control Menos Pruebas sustantivas
Moderado	Pruebas de cumplimiento y sustantivas en igual proporción
Alto	Más Pruebas sustantivas (analíticas y/o de detalle) Menos Pruebas de cumplimiento o de control

2.7.4 Relación del tamaño de la muestra con el Riesgo de Detección

El nivel de Riesgo de Detección detectado por el auditor, definirá el alcance de los procedimientos o tamaño de la muestra en la Fase de Ejecución, así:

Riesgo de Detección	Alcance y/o Tamaño de la muestra
Bajo	Mayor alcance de los procedimientos o tamaño de la muestra
Alto	Menor alcance de los procedimientos o tamaño de la muestra

2.7.5 Porcentajes en la determinación de los riesgos en la Auditoría de Examen Especial

De acuerdo a la calificación que se haya otorgado al riesgo inherente y al riesgo de control tomando como base los resultados obtenidos en la evaluación efectuada, se determinará un porcentaje, de la siguiente manera:

Porcentaje	Calificación del Riesgo
20% a 40%	Bajo
40% a 60%	Moderado
60% a 80%	Alto

Ejemplo del Cálculo de Riesgo de Auditoría:

Si se tiene como política aceptar un Riesgo de Auditoría del 5 % para un nivel de confianza del 95%; y el riesgo inherente (RI) fue evaluado como Bajo asignándole un porcentaje del 40% y el riesgo de control (RC) fue evaluado también como bajo, al cual se le dio un porcentaje del 20%; por lo que el riesgo de detección se calcula despejando la fórmula de la siguiente manera:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

$$RD = \frac{RA}{RI \times RC}$$

$$RD = \frac{0.05}{0.40 \times 0.20} = 0.63$$

En conclusión el riesgo de detección será del 63% (Alto), es decir, que nuestro nivel de confianza en nuestras pruebas sustantivas es del 37%, por lo tanto, existe un 63% de riesgo que las pruebas sustantivas, no sean capaces de detectar errores materiales.

Después de establecer el nivel de riesgo de detección el auditor debe definir el alcance de sus procedimientos, partiendo de los siguientes parámetros:

Cuando el nivel de Riesgo de detección es:	El nivel de Alcance en sus procedimientos será:
Alto	Bajo
Moderado	Moderado
Bajo	Alto

Una vez definidos el Riesgo de Detección, calculamos el Riesgo de Auditoría (RA) con la siguiente fórmula:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

Sustituyendo, Riesgo de Auditoría sería: $RA = 0.40 \times 0.20 \times 0.63$

$$RA = 0.0504 = 5\%$$

¿Qué significa el valor obtenido?

Mientras mayor es el Riesgo de Auditoría obtenido, mayor es la posibilidad de que el auditor emita una opinión errada con respecto a la real situación del área que esté examinando. En este caso se tiene un nivel de confianza del 95% y un riesgo de auditoría del 5%.

El auditor no está obligado a determinar el riesgo de auditoría cuando realice una Auditoría de Examen Especial que por su naturaleza no requiera la aplicación de esta variable. Por ejemplo: Cuando el origen del Examen Especial sea la investigación de una denuncia que no abarque aspectos financieros.

2.8 Determinación de las áreas a examinar

En este apartado se deberá expresar las razones del porqué se seleccionaron las áreas que serán examinadas. Para las Auditorías de Examen Especial las Órdenes de Trabajo indicarán algunas áreas específicas a verificar.

2.9 Determinación de la Materialidad en Auditoría de Examen Especial

En una Auditoría de Examen Especial, cuando su naturaleza sea financiera y requiera determinar una muestra, se deberá establecer una Materialidad Específica, la cual se utilizará como parámetro para definir una población de donde se obtendrá la muestra a examinar.

El propósito de determinar la materialidad específica, es para que los elementos muestrales sean de importancia relativa, en concordancia con los objetivos del examen, y de esa forma se seleccionen elementos muestrales de relevancia para la Auditoría.

La materialidad específica se puede obtener de dos formas, las cuales son:

- a. Utilizando la moda estadística, que es el valor que más se repite en el universo de los elementos sujetos a estudio, el cual puede ser:
 - Subgrupos o cuentas contables.
 - Movimientos o partidas contables.
- b. Estableciendo un valor numérico con base al conocimiento que el auditor tenga de la entidad y de los registros contables y de la experiencia obtenida en auditorías anteriores.

2.9.1 Determinación de la materialidad específica, utilizando la moda estadística

Durante la Planificación de una Auditoría de Examen Especial a los Gastos en Personal se observó que existe un Universo de 500 partidas registradas en el subgrupo contable 833 Gastos en Personal durante un ejercicio; asimismo, se identificó que las partidas que más se repiten son las de los montos de \$1,000.00 siendo este el valor de la Moda; por lo tanto, la población sobre la cual se seleccionará los elementos de la muestra serán las partidas contables con montos mayores o iguales a \$1,000.00, que en total son 151 partidas contables.

En conclusión:

Del Subgrupo contable 833 Gastos en Personal, se tendrá como materialidad específica, donde:

Universo:	500 partidas contables
Materialidad Específica:	\$ 1,000.00
Población:	151 partidas contables mayores a \$ 1,000.00

2.9.2 Determinación de materialidad específica, según el Juicio Profesional del auditor

Durante la Planificación el auditor determina el monto de la materialidad específica en base a la experiencia y el conocimiento de la entidad; es decir establece un monto que sirve de punto de partida para examinar los registros contables, el cual constituye el límite para establecer si un elemento es o no importante para la auditoría.

Ejemplo, si el examen especial consiste en examinar las cuentas de activo fijo de la institución y el auditor conoce y tiene la experiencia previa sobre esa área en particular, entonces haciendo uso de su juicio profesional determina una cifra que puede ser \$2,000.00 que representa las cantidades mínimas que debe revisar, ya que según sus conocimientos en esa área regularmente se registran montos iguales o mayores; por lo tanto, cantidades inferiores no son representativas, en este caso su materialidad específica será el monto de \$2,000.00; lo que significa que revisará aquellos registros contables iguales o mayores a esa cifra.

No será aplicable la determinación de la materialidad específica cuando se examine el 100% del Universo de los elementos sujetos a auditoría, como por ejemplo en una Auditoría de Examen Especial a una Denuncia.

2.10 Enfoque de Auditoría de Examen Especial

Determinar el Enfoque de Auditoría, es definir la naturaleza y alcance de los procedimientos a desarrollar en la Fase de Ejecución, en una Auditoría de Examen Especial.

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

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

El auditor, al diseñar los procedimientos debe tomar en cuenta el riesgo inherente y el riesgo de control determinado.

El nivel de riesgo de control determina la naturaleza de los procedimientos de auditoría, si se establece como bajo, el auditor debe aplicar más procedimientos de cumplimiento y menos sustantivos; pero si ese riesgo se considera moderado; aplicará procedimientos de doble propósito; es decir, pruebas de cumplimiento y sustantivas en igual cantidad. En cambio, si el nivel del riesgo de control se determina alto, realizará más procedimientos sustantivos y menos de cumplimiento.

2.10.1 Procedimientos o pruebas de cumplimiento

Son aquellas pruebas que diseña el auditor con el objetivo de tener evidencia que permita comprobar con seguridad razonable de que los controles internos establecidos por la entidad auditada están aplicados correctamente y son efectivos.

Algunos ejemplos de este tipo de pruebas son las siguientes:

- Verificación de la elaboración de conciliaciones bancarias y contables.
- Realización de Arqueo a caja.
- Constatación de la existencia de los activos fijos y activos intangibles
- Inspección física de inventarios.

2.10.2 Procedimientos o pruebas sustantivas

Son aquellas pruebas que diseña el auditor con el objetivo de tener evidencia que permita opinar sobre la integridad, razonabilidad y validez de los datos producidos por el Sistema Contable de la entidad auditada. Estas pruebas se dividen en procedimientos analíticos y procedimientos de detalle.

- a. Pruebas analíticas, algunos ejemplos son las siguientes:
- i. Análisis de relaciones: Permite establecer la representatividad del saldo de una cuenta con relación a los recursos y obligaciones o respecto a cualquier otra base que se haya definido.
 - ii. Análisis de tendencias: Indica variaciones que ha experimentado el saldo de una cuenta de un periodo determinado con relación a otros períodos.
- b. Pruebas de detalle, algunos ejemplos son las siguientes:
- i. Confirmación de terceras partes: Se refiere a solicitar a terceros la confirmación de una o varias transacciones, realizadas con la entidad, y las características solicitadas. Ejemplo: Confirmación de saldos de la cuenta Deudores Financieros (Cuentas por Cobrar)
 - ii. Cálculo y comprobaciones aritméticas.
 - iii. Cotejo de las cifras contabilizadas con los documentos que la originan.

2.10.3 Procedimientos a utilizar en relación a la confianza en el Sistema de Control Interno

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

Nivel de confianza en el Sistema de Control Interno	Tipo de procedimiento a utilizar
A mayor confianza	MÁS Pruebas de cumplimiento o de control MENOS Pruebas sustantivas
A una confianza intermedia	IGUAL Pruebas de cumplimiento IGUAL Pruebas sustantivas
A menor confianza	MENOS Pruebas de cumplimiento o de control MÁS Pruebas sustantivas

2.11 Determinación del Enfoque de Muestreo:

Según las Normas de Auditoría Gubernamental, Muestreo de auditoría es: “La aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de partidas dentro de una población”.

El enfoque de muestreo está directamente relacionado con el nivel de riesgo de control establecido por el equipo de auditoría. A continuación se presenta la relación que existe para determinar el enfoque de muestreo que se utilizará:

Riesgo de control	Enfoque de muestreo
Bajo o Moderado	Muestreo de atributos
Alto	Muestreo de variables

Asimismo, existe otra relación que se debe tomar en cuenta para definir el tamaño de la muestra, la cual es inversamente proporcional, que detallamos así:

Riesgo de Auditoría	Tamaño de la muestra
Mayor Riesgo de Auditoría	Menor tamaño de la muestra
Menor Riesgo de Auditoría	Mayor tamaño de la muestra

- a. Muestreo en las Auditorías de Exámenes Especiales originados por una denuncia. En el caso de las Auditorías de Exámenes Especiales para investigar una denuncia, es recomendable examinar el 100% de la población, siempre y cuando ésta no sea demasiado amplia y cuando en el transcurso de la planificación se identifique un posible ilícito y sea necesario determinar una cantidad de un posible detrimento ocasionado a la entidad. Además, podrían existir casos en que no requerirá utilizar el muestreo, ya que el alcance del Examen es sobre un asunto específico y puntual.

No obstante si la denuncia corresponde a otra naturaleza (hechos relacionados al control interno o cumplimiento legal) y la población a examinar sea amplia, y no sea necesario establecer un monto exacto en términos financieros, será indispensable determinar una muestra.

- b. Definición del método y la técnica de muestreo
En la Fase de Planificación, el Equipo de Auditoría dejará definido en la Estrategia de Auditoría, el método y la técnica de muestreo que utilizará en la Fase de Ejecución.

Los métodos de muestreo a utilizar son los siguientes:

- i. Muestreo de Atributos
- ii. Muestreo de Variables

Las técnicas de selección de la muestra a utilizar son las siguientes:

- i. Sistemática
- ii. Aleatoria
- iii. Estratificada
- iv. Por Conglomerado
- v. Al azar (técnica no estadística)
- vi. Dirigida

2.12 Identificación de Criterios de Auditoría a utilizar

Los criterios a utilizarse en la Auditoría se refieren a la normativa legal y disposiciones de carácter reglamentario aplicables al objeto del examen.

Los criterios relacionados al examen especial serán utilizados para elaborar los procedimientos específicos de auditoría que se incluirán en el programa.

2.13 Principales procedimientos a realizar

En este apartado se describirán los procedimientos que se realizarán durante la Fase de Ejecución de la Auditoría de Examen Especial, con el fin de alcanzar los objetivos de auditoría propuestos.

2.14 Identificación de los Recursos necesarios

Constituye la descripción de los recursos humanos y materiales que se utilizarán para realizar la Auditoría.

2.15 Elaboración del Cronograma de Actividades

El tiempo programado para llevar a cabo la auditoría, se registrará en el Cronograma de Actividades; describiendo, allí, las actividades claves que el equipo de auditores efectuará desde el inicio hasta su finalización.

Es responsabilidad del Jefe de Equipo asegurarse que las actividades determinadas, para alcanzar los objetivos de la Auditoría, se realicen según lo programado.

En el caso de modificación al plazo en la orden de trabajo se deberá ajustar el Cronograma de Actividades.

2.16 Memorando de Planificación de la Auditoría de Examen Especial

Como resultado de la Fase de Planificación se elaborará el Memorando de Planificación que es el documento de soporte de las principales decisiones adoptadas, con respecto a los objetivos, alcance y metodología a utilizar en la Fase de Ejecución de la Auditoría de Examen Especial.

El Memorando de Planificación de una Auditoría de Examen Especial tendrá el siguiente esquema:

I. Información básica

1. Origen del Examen
2. Antecedentes del área o componente a examinar
3. Presupuesto del área o componente a examinar
4. Resultados de la Evaluación del Sistema de Control Interno (cuando aplique)
5. Normativa aplicable
6. Personal Clave del área o componente a examinar
7. Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores
8. Análisis de informe de auditoría interna y externa

II. Estrategia de la Auditoría

1. Objetivos y Alcance del Examen
2. Determinación del Riesgo de Auditoría (cuando aplique)
3. Determinación de las Áreas Críticas a examinar
4. Determinación de la Materialidad Específica (cuando aplique)

5. Determinación del Enfoque de Auditoría
6. Determinación del Enfoque de Muestreo (cuando aplique)

III. **Administración del Trabajo**

1. Identificación de los Recursos necesarios
2. Cronograma de Actividades

2.17 Programas de Auditoría

El Programa de Auditoría es listado de procedimientos a emplearse durante la fase de ejecución.

Al preparar y aplicar los programas de auditoría, se deben tener en cuenta que estén alineados con los objetivos de la auditoría inicialmente establecidos.

Los programas de auditoría serán diseñados y preparados al finalizar la Fase de Planificación aprovechando la información, análisis y evaluación que se hace del área o componente a examinar; los cuales podrán ser modificados en la Fase de Ejecución en caso de ser necesario, cualquier cambio en los programas deberá ser aprobado por el Jefe de Equipo.

Se deberá elaborar un programa de auditoría por cada área a examinar y contendrá lo siguiente:

- Un encabezado con la información siguiente:
 - Nombre de la entidad fiscalizadora: Corte de Cuentas de la República o Nombre de la Firma Privada de Auditoría
 - Identificación de la Dirección de Auditoría o nombre de la Oficina Regional que está realizando el examen
 - Nombre de la entidad Auditada
 - Tipo de Auditoría de Examen Especial que se realiza
 - Periodo que se examina
 - Área en donde se aplicarán los procedimientos
 - Índice que identificará al Programa
 - Iniciales del auditor y fecha de elaboración del programa
 - Iniciales del Jefe de Equipo y fecha de aprobación del programa
- Una descripción de los Objetivos General y/o Específicos, que se persiguen obtener
- Descripción de los procedimientos generales y específicos a desarrollar que se consideran necesarios para alcanzar los objetivos señalados anteriormente. Esta sección debe tener, al lado izquierdo, una columna que indiquen el correlativo del procedimiento y al lado derecho una columna para la Referencia cruzada del papel de trabajo que evidencia el desarrollo del procedimiento, una columna para las iniciales del auditor que elaboró el procedimiento y una final para la fecha de inicio y finalización del procedimiento desarrollado.

III FASE DE EJECUCIÓN

En la Fase de Ejecución se desarrolla la Estrategia de Auditoría planteada en el Memorando de Planificación con el fin de alcanzar los objetivos establecidos en el programa de auditoría, a través de los procedimientos a aplicar y dejando evidencia de su ejecución en los papeles de trabajo.

3.1 Documentos de Auditoría

Los documentos de auditoría están conformados por todos los papeles de trabajo elaborados por el Auditor u obtenidos durante el transcurso de cada una de las fases de una Auditoría.

Los documentos de auditoría son la evidencia de los análisis, comprobaciones, verificaciones, cálculos, etc., en que se fundamenta el auditor, para sustentar y determinar su opinión y/o conclusiones sobre el área sujetas de examen en una Auditoría.

Ejemplo de documentos de auditoría en un Examen Especial:

- Cédulas descriptivas o de detalle
- Cédulas analíticas
- Cédulas narrativas
- Cédulas de marcas
- Cédulas de notas
- Cédulas de hallazgos
- Cédulas de conclusiones
- Cédulas proporcionadas por la entidad (CPE), etc.

Los objetivos, importancia, diseño, estructura, propiedad y confidencialidad de los documentos de auditoría para un examen especial, serán desarrollados de conformidad a lo establecido en el apartado 3.4 “Documentos de auditoría” correspondiente a la Auditoría de Gestión.

3.2 Técnicas de Auditoría

Las técnicas de auditoría son los mecanismos utilizados por los auditores para obtener las evidencias necesarias y formarse un juicio objetivo y profesional sobre la materia a examinar; estos recursos de investigación son útiles para obtener los datos necesarios que corroboren la información que ha obtenido o le han suministrado, el detalle de las técnicas a utilizar se describen en el apartado 3.3.10 “Técnicas para la recolección de evidencias” desarrollado en la Auditoría de Gestión.

3.3 Evidencia de Auditoría

La evidencia de auditoría es la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones en las cuales sustenta su opinión o conclusión.

Las evidencias son un elemento clave en una auditoría, razón por la cual el auditor le debe prestar especial atención en su consecución y tratamiento.

La auditoría tiene como objetivo evaluar los diferentes procesos e identificar las posibles falencias y errores que estén sucediendo, hallazgos que naturalmente deben estar soportados con evidencias válidas y suficientes.

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

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

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

Por lo expresado anteriormente, requiere que la evidencia sea competente, es decir con calidad, en relación con su relevancia y confiabilidad y suficiente en términos de cantidad, al tener en cuenta los factores como: posibilidad de información errónea, importancia y costo de la evidencia.

Una evidencia se considera competente y suficiente si cumple las características siguientes:

a. Relevante

Cuando ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a los objetivos específicos de auditoría.

b. Auténtica

Cuando es verdadera en todas sus características.

c. Verificable

Es el requisito de la evidencia que permite que dos o más auditores lleguen por separado a las mismas conclusiones, en iguales circunstancias.

d. Neutral

Es requisito que esté libre de prejuicios. Si el asunto bajo estudio es neutral, no debe haber sido diseñado para apoyar intereses especiales.

El auditor debe asegurarse que ha obtenido toda la evidencia respecto a la operación o actividad examinada para que los hallazgos presentados en el Informe de Auditoría estén bien soportados de tal manera que al someterlo a los procesos jurisdiccionales estos se mantengan y sean comprensibles para terceros.

3.3.1 Tipos de Evidencias:

Los tipos de evidencia que generalmente obtiene el auditor, son los siguientes:

- a. Evidencia Física
Muestra de materiales, mapas, fotos.
- b. Evidencia Documental
Cheques, facturas, contratos, etc.
- c. Evidencia Testimonial
Obtenida de personas que trabajan en la entidad o que tienen relación con la misma.
- d. Evidencia Analítica
Datos comparativos, cálculos, etc.

3.4 Plan de muestreo en Auditoría de Examen Especial

El Plan de muestreo, ya sea por atributos o por variables, debe contener al menos los siguientes elementos:

- a. Objetivos del muestreo
Se refiere al o los propósitos que se pretenden obtener con la realización del muestreo, lo cual dependerá al tipo de Auditoría de Examen Especial que se esté efectuando y al tipo de muestreo que se haya seleccionado.
- b. Universo
Es el conjunto de todos los elementos sujetos a examen, acerca de los cuales emitiremos una conclusión al finalizar los procedimientos de auditoría.

Ejemplo de Universo: Los Gastos en Personal efectuado durante el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre por un monto de \$1,500,000.00

- c. Población
Son todos los elementos del Universo que comparten una característica en común, para el caso de Auditoría de Examen Especial la característica en común es que los elementos que forman la población deben ser iguales o mayores a la materialidad específica establecida, de este conjunto de unidades sujetas a investigación se seleccionarán los elementos de la muestra.

Ejemplos:

- i. El total de partidas registradas durante el periodo sujeto de examen, en el subgrupo contable 833 Gastos de Gestión iguales o mayores a \$ 10,000.00
 - ii. Los proyectos de infraestructura realizados durante periodo sujeto de examen cuyos montos invertidos sean iguales o mayores a \$ 100,000.00
- d. Unidad de muestreo
Son los elementos individuales que constituyen una población. Es la unidad mínima

de observación de la que se obtendrá información de las variables útiles.

Ejemplos:

- i. Partidas contables
 - ii. Expedientes de personal
 - iii. Expedientes de proyectos
 - iv. Bitácoras de vehículos
 - v. Controles de asistencia, etc.
- e. Determinación del tamaño de la muestra
Los métodos de muestreo para determinar el tamaño de la muestra, son los siguientes:
- i. Muestreo de atributos.
 - ii. Muestreo de variables: Se utilizará las fórmulas establecidas en el Muestreo de variables en una Auditoría Financiera.
- f. Selección de los elementos de la muestra
De la población determinada se seleccionan los elementos de la muestra, para lo cual se utilizarán técnicas, tales como: sistemática, al azar, aleatoria, por conglomerados, dirigida, entre otros.
- g. Evaluación de la muestra
Para evaluar los elementos de la muestra se utilizarán los atributos descritos en los procedimientos de auditoría.

A diferencia de la Auditoría Financiera, en la Auditoría de Examen Especial no se realiza la proyección de errores al universo auditado, debido a que no se efectúa la comparación de los errores encontrados con la materialidad asignada ni tampoco se compara con la materialidad para fines de informe, ya que no se emite una opinión sobre la razonabilidad de las cifras de los Estados Financieros.

3.5 Comunicación de resultados

En el transcurso de la Auditoría de Examen Especial, los auditores mantendrán constante comunicación con los servidores de la entidad u organismo bajo examen, otorgándoles la oportunidad para que presenten pruebas documentadas, así como información pertinente respecto de los asuntos comunicados durante la ejecución de los procedimientos de auditoría.

La comunicación de resultados será permanente y no se debe esperar concluir el trabajo o el Borrador de Informe de Auditoría o Informe de Auditoría, para que la administración conozca de los asuntos observados o detectados como presuntas deficiencias, éstas deberán ser transmitidas al formarse un criterio firme debidamente documentado y comprobado.

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

- i. Título
- ii. Condición u observación
- iii. Criterio o normativa incumplida

Al comunicar las presuntas deficiencias, se concederá el tiempo estipulado en las Políticas de Procedimientos Internos de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Corte de Cuentas, para luego analizar los comentarios y documentación proporcionada por la Administración, se elaborarán los hallazgos respectivos de aquellas deficiencias que fueron confirmadas.

Los hallazgos que resulten luego del análisis, se incluirán en el Borrador de Informe de Auditoría y se entregará al Director o Subdirector de Auditoría o Jefe o Subjefe de las Oficinas Regionales para su revisión.

IV FASE DE INFORME

La Fase de Informe es la última etapa del proceso de auditoría y los pasos claves a realizar son los siguientes:

- a. Los auditores convocarán a las personas vinculadas con las observaciones para efectuar la lectura del Borrador de Informe de Auditoría y les recibirán los comentarios y documentación que presenten para posteriormente analizarlos y determinar si las observaciones persisten o son superadas.
- b. Como producto final se emitirá un Informe de Auditoría que es el resultado de la información, estudios, investigación y análisis efectuados por los auditores durante la realización de la Auditoría de Examen Especial, que de forma sistematizada presentan sus observaciones, expresan conclusiones sobre el área o actividad auditada en relación con los objetivos fijados y formulan recomendaciones pertinentes para eliminar las causas de tales deficiencias y establecer las medidas correctivas adecuadas.

4.1 Estructura del Informe de Auditoría de Examen Especial

El Informe de Auditoría de Examen Especial debe ser presentado en papel membretado de la entidad emisora y contener, por lo menos, los siguientes componentes:

1. Título
2. Destinatario
3. Párrafo Introdutorio
4. Objetivos y Alcance de la auditoría de Examen Especial
5. Procedimientos de auditoría aplicados
6. Resultados de la auditoría de Examen Especial
7. Seguimiento a recomendaciones de auditoría anteriores

8. Conclusión de la Auditoría de Examen Especial
9. Recomendaciones
10. Párrafo aclaratorio
11. Lugar y Fecha
12. Leyenda: DIOS UNIÓN LIBERTAD excepto en los Informes de Auditoría emitidos por las Firmas Privadas de Auditoría.
13. Firma del Director de Auditoría, Jefe Regional o Representante Legal de la Firma Privada de Auditoría

ANEXOS

ANEXO 1. Procedimientos Generales en la Planificación

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
1	Jefe de Equipo	Instruirá a los auditores sobre los procedimientos a realizar para recopilar, analizar y realizar un diagnóstico de la Institución, al mismo tiempo dar seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores, a efecto de comprobar si la administración las cumplió, caso contrario, se elaborará un hallazgo por el incumplimiento al Art. 48 de la Ley de la Corte.
2	Auditores	<p>Con instrucciones del Jefe de Equipo, los auditores revisarán el archivo permanente y recopilarán información, específicamente la relacionada con los aspectos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Información relativa al entorno: PEST y Porter -Información relativa a los planes generales de la organización (estrategia) <ul style="list-style-type: none"> o Misión/Visión o Objetivos o Metas o Políticas o Presentaciones de la Organización - Organigramas - Estructura Directiva - Manuales de Funciones - Normativa legal y técnica aplicable a la entidad. - Plan anual operativo. - Planes específicos. - Informes de avance de metas. - Indicadores de gestión establecidos por la Administración. - Libros de actas y demás registros necesarios para evaluar la gestión. - Recursos Físicos, Humanos y Financieros <p>Analizarán y evaluarán la información sistemática y estratégica obtenida utilizando la metodología y técnicas mencionadas.</p> <p>En la Dirección de Auditoría respectiva, solicitarán los informes remitidos por la Unidad de Auditoría Interna y/o Firma Privada, según el caso, durante el período a examinar y efectuarán el análisis respectivo, para la posterior incorporación o no de sus resultados al informe que emitirá la Corte.</p> <p>Obtendrán una comprensión sobre el control interno de la entidad, por medio de cuestionarios, narrativas o flujogramas, evaluando en forma general los componentes del sistema de control interno: el ambiente de control, la valorización del riesgo, las actividades de control, la información y comunicación, y el monitoreo.</p> <p>Determinarán el riesgo de la auditoría: inherente, de control y de detección; identificarán los factores de riesgo y las áreas críticas.</p> <p>Determinarán los indicadores de gestión a utilizar.</p> <p>Comunicarán al Jefe de Equipo sobre los resultados obtenidos.</p>

No.	RESPONSABLE	ACTIVIDAD
3	Jefe de Equipo	Determinará la materialidad para la planificación, ejecución e informe, considerando las pautas relacionadas con los mismos y el juicio profesional del auditor.
4	Jefe de Equipo	Determinará la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, y el enfoque del muestreo a utilizar.
5	Jefe de Equipo	Durante el proceso revisará papeles de trabajo, orientará los esfuerzos del equipo hacia el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y para asegurarse que se ha cumplido con el proceso de la planificación.
6	Jefe de Equipo	Elaborará el Memorando de la Planificación; entregará el Memorando de Planificación al Director o Subdirector, para su aprobación.
7	Director o Subdirector	Revisará el Memorando de Planificación y si estuviere de acuerdo con su contenido lo aprobará, caso contrario, presentará al Jefe de Equipo sus observaciones, para que sea mejorado previo a su aprobación.
8	Jefe de Equipo y Auditores	De acuerdo a los resultados obtenidos y plasmados en el Memorando de Planificación, elaborarán los programas de auditoría.

ANEXO 2. Ejemplo sobre Muestreo de Atributos

En la Fase de Planificación se definió como área examinar el **Subgrupo de Disponibilidades**, por tal razón en el programa de auditoría se determinó una muestra representativa de los pagos efectuados en la adquisición de bienes y servicios durante el primer trimestre del 2013.

La evaluación del Control interno realizada por el auditor estableció un nivel moderado y definió 5% como el riesgo de Auditoría, reconociendo como contraparte un nivel de confianza en sus pruebas del 95%.

El jefe de Equipo solicitó el movimiento de cuentas de las disponibilidades relacionadas con la adquisición de bienes y servicios; dicho documento presentó más de 200 registros contables, según detalle Anexo.

Desarrollo del Ejercicio:

1. Definición de los objetivos de la prueba:

Verificar que los pagos efectuados durante el primer trimestre del 2010 por adquisiciones de bienes y servicios estén debidamente documentados y autorizados por el personal competente.

2. Universo

Corresponde a todos los pagos efectuados durante el primer trimestre del 2010 por adquisición de bienes y servicios independientemente de valor.

3. Población

Está constituida por aquellos pagos con características similares que pueden ser verificadas o no.

Queda a criterio del jefe de equipo revisar por separado aquellos pagos con montos significativos por la importancia que estos representan en el universo de pagos efectuados o por requerimientos de administración en focalizar o verificar aspectos específicos.

4. Método

El plan de muestreo corresponde al muestreo de atributos.

5. Técnica

Se aplicará la técnica sistemática para seleccionar los elementos de la muestra.

6. Definición de sus atributos y sus desviaciones

Los atributos a comprobar en los elementos muestrales son los siguientes:

- a) El pago es respaldado con factura
- b) La factura describe el bien o servicio recibido
- c) El pago fue autorizado el Gerente Administrativo

Las desviaciones a los atributos descritos serán los siguientes:

- a) No existe factura en el registro del devengado o pagado
- b) La factura no describe el tipo o clase de bien o servicio recibido
- c) El pago no fue autorizado por el Gerentes Administrativo

7. Determinación del Tamaño de la Muestra

Para determinar el tamaño de la muestra se establecieron las siguientes variables:

Tasa de Desviación Tolerable:

Por el conocimiento de la entidad y los resultados de ejercicios anteriores se fijó en 12% dado que el riesgo de control establecido es moderado con tendencia a bajo.

Tasa de desviación esperada:

Los resultados de la auditoría anterior, revelan que la tasa esperada utilizada fue de un 3%;

Los resultados de la evaluación del control interno presentan datos similares al ejercicio anterior, por lo tanto la tasa espera será el mismo porcentaje.

Nivel de confianza:

Definimos un nivel de confianza en nuestras pruebas de un 95%; en consecuencia reconocemos un riesgo del 5% que lo asociamos directamente al riesgo de aceptación incorrecta que está vinculado a este tipo de muestreo.

Definidas las variables anteriores y utilizando las tablas correspondientes determinamos el tamaño de la muestra así:

Nivel de confianza	Taza esperada de errores	Tasa aceptable de desviaciones													
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	15%	20%	
95 %	0%	299	149	99	74	59	49	42	36	32	29	24	19	14	
	1%				156	93	78	66	58	51	46	38	30	22	
	2%				194	181	127	88	77	68	46	38	30	22	
	3%						195	129	95	84	76	51	30	22	
	4%							239	146	100	89	63	40	22	
	5%								240	158	116	74	40	30	
	6%									279	179	96	50	30	
	7%										298	138	68	37	
	8%											199	93	44	
	9%												110	44	
	10%													150	50

La Celda donde se interceptan la tasa aceptable de desviación tolerable (12%) con la tasa esperada de errores (3%) nos muestra el tamaño de la muestra (51).

8. Selección de los elementos de la muestra

De conformidad a la Técnica Sistemática desarrollamos los siguientes pasos:

- ✓ Determinamos el intervalo de selección así:

$$\text{Intervalo} = \text{Población} / \text{muestra}$$

$$\text{Intervalo} = 187 / 51$$

$$\text{Intervalo} = 3.55 \text{ aproximadamente } 4$$

- ✓ Definimos el Punto de Partida

El Punto de partida sea cualquier elemento entre los primeros 3, el auditor eligió el número 2.

- ✓ Selección de los elementos de la muestra:

El punto de partida es el primer elemento de la muestra, El segundo elemento lo encontramos sumando al punto de partida el intervalo determinado y el resultado

es el número 5, a este le sumamos el intervalo y encontraremos el tercer elemento de la muestra; el resto de los elementos se seleccionan sumando el intervalo al punto establecido así:

Secretaria de Tecnología e Innovación
INFORME DE MOVIMIENTO DE CUENTAS
 Del 1 de enero al 31 de marzo de 2010
 (EN DOLARES)

No. Correla	No													Elementos	
	INTERNO	FECHA	TM	AO	FR	Proy.	EST.PF.C.R.	FF	M.D.	N.C(AE	FEC.DIG.	DEBE	HABER	Seleccionados	
Cuenta: 21109001 Bancos comerciales M/D															
1	10132	14/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010	\$ -	\$ 350.00		
2	10133	14/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010	\$ -	\$ 400.00	PP	1
3	10137	15/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 387.00		
4	10139	15/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 400.00		
5	10140	15/01/2010	1	1	0	0	202	1			25/01/2010		\$ 425.00	√	2
6	10142	15/01/2010	1	1	0	0	202	1			25/01/2010		\$ 400.00		
7	10143	15/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 385.00		
8	10145	18/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 390.00	√	3
9	10146	18/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 380.00		
10	10150	19/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 390.00		
11	10152	19/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 400.00	√	4
12	10160	20/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 485.00		
13	10161	20/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 850.00		
14	10165	21/01/2010	1	1	0	0	102	1			25/01/2010		\$ 50.00	√	5
15	10166	21/01/2010	1	1	0	0	102	1			29/01/2010		\$ 385.00		
16	10170	21/01/2010	1	1	0	0	102	1			29/01/2010		\$ 400.00		
17	10175	22/01/2010	1	1	0	0	102	1			29/01/2010		\$ 400.00	√	6
18	10180	26/01/2010	1	1	0	0	202	1			26/01/2010		\$ 420.00		
19	10182	26/01/2010	1	1	0	0	202	1			26/01/2010		\$ 422.00		
20	10184	26/01/2010	1	1	0	0	102	1			26/01/2010		\$ 412.00	√	7
21	10186	27/01/2010	1	1	0	0	102	1			02/02/2010		\$ 800.00		
22	10190	28/01/2010	1	1	0	0	202	1			02/02/2010		\$ 402.00		
23	10192	28/01/2010	1	1	0	0	202	1			02/02/2010		\$ 403.00	√	8
24	10195	29/01/2010	1	1	0	0	202	1			02/02/2010		\$ 405.00		
25	101100	29/01/2010	1	1	0	0	202	1			02/02/2010		\$ 300.00		
26	101105	29/01/2010	1	1	0	0	202	1			02/02/2010		\$ 350.00	√	9
27	101207	29/01/2010	1	1	0	0	202	1			03/02/2010		\$ 324.00		
28	101110	29/01/2010	1	1	0	0	202	1			03/02/2010		\$ 850.00		
29	10212	01/02/2010	1	1	0	0	202	1			08/02/2010		\$ 455.00	√	10
30	10215	01/02/2010	1	1	0	0	101	1			08/02/2010		\$ 243.00		
31	10216	01/02/2010	1	1	0	0	202	1			08/02/2010		\$ 36.00		
32	10218	02/02/2010	1	1	0	0	202	1			08/02/2010		\$ 390.00	√	11
33	10220	02/02/2010	1	1	0	0	101	1			08/02/2010		\$ 400.00		
34	10222	02/02/2010	1	1	0	0	202	1			08/02/2010		\$ 402.00		
35	10230	04/02/2010	1	1	0	0	202	1			04/02/2010		\$ 412.00	√	12

Mediante interpolación determinamos el valor del tamaño de muestra 51

Con los siguientes datos:

$$50 = 12.6$$

$$51 = x$$

$$55 = 11.5$$

$$X = 12.6 + (11.5-12.6) \times 51-50 / 55-50$$

$$\mathbf{X = 12.38;}$$

Significa que para una muestra de 51 elementos y 2 desviaciones encontradas obtenemos un porcentaje máximo de desvío de 12.38; si comparamos ese porcentaje con la tasa de desviación tolerable que es 12 establecemos una diferencia mínima de .38 que puede ser aceptado por el auditor como razonable.

Dicho resultado mantiene el nivel de riesgo establecido y la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría.

10. Conclusiones

Existe un 95 por ciento de probabilidad de que la cantidad de pagos que no están debidamente autorizados o justificados no supere el 12 por ciento. En otras palabras, hay un 5 por ciento de probabilidad de que la tasa de errores supere el máximo tolerable del 12 por ciento.

ANEXO 3. Tablas para calcular el tamaño de la muestra

Nivel de confianza	Taza esperada de errores	Tasa aceptable de desviaciones												
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	15%	20%
90%	0%	230	114	76	57	45	38	32	28	25	22	19	15	11
	1%			176	96	77	64	55	48	42	38	31	25	18
	2%				198	132	88	75	48	42	52	31	25	18
	3%					258	153	94	82	58	65	43	25	18
	4%						294	149	98	87	78	43	34	18
	5%								160	115	128	54	34	18
	6%									195	199	76	43	25
	7%											96	52	32
	8%											146	60	32
	9%											241	93	32
	10%												100	38

Nivel de confianza	Taza esperada de errores	Tasa aceptable de desviaciones												
		1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	12%	15%	20%
90%	0%	230	114	76	57	45	38	32	28	25	22	19	15	11
	1%			176	96	77	64	55	48	42	38	31	25	18
	2%				198	132	88	75	48	42	52	31	25	18
	3%					258	153	94	82	58	65	43	25	18
	4%						294	149	98	87	78	43	34	18
	5%								160	115	128	54	34	18
	6%									195	199	76	43	25
	7%											96	52	32
	8%											146	60	32
	9%											241	93	32
	10%												100	38

ANEXO 4. Tabla para cálculo de la Tasa Máxima de Desviación de la Población Nivel de confianza: 90%

Tamaño de muestra	Cantidad de desviaciones halladas																								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
25	9.2	15.6	21.3	26.8	32.0	37.1	42.2																		
26	8.9	15.0	20.5	25.7	30.8	35.7	40.5																		
27	8.6	14.4	19.7	24.8	29.6	34.4	39.0																		
28	8.3	13.9	19.0	23.9	28.6	33.1	37.6	42.1																	
29	8.0	13.4	18.4	23.1	27.6	32.0	36.3	40.6																	
30	7.7	13.0	17.8	22.3	26.7	30.9	35.1	39.3																	
31	7.5	12.6	17.2	21.6	25.8	29.9	34.0	38.0																	
32	7.2	12.2	16.7	20.9	25.0	29.0	32.9	36.8	40.6																
33	7.0	11.8	16.2	20.3	24.2	28.1	31.9	35.7	39.4																
34	6.8	11.4	15.7	19.7	23.5	27.3	31.0	34.7	38.2																
35	6.6	11.1	15.2	19.1	22.9	26.5	30.1	33.7	37.1																
36	6.4	10.8	14.8	18.6	22.2	25.8	29.3	32.7	36.1	39.5															
37	6.2	10.5	14.4	18.1	21.6	25.1	28.5	31.8	35.1	38.4															
38	6.1	10.2	14.0	17.6	21.1	24.4	27.7	31.0	34.2	37.4															
39	5.9	10.0	13.7	17.2	20.5	23.8	27.0	30.2	33.3	36.4															
40	5.8	9.7	13.3	16.7	20.0	23.2	26.4	29.5	32.5	35.5	38.5														
41	5.6	9.5	13.0	16.3	19.5	22.6	25.7	28.7	31.7	34.7	37.6														
42	5.5	9.3	12.7	15.9	19.1	22.1	25.1	28.1	31.0	33.8	36.7														
43	5.4	9.1	12.4	15.6	18.6	21.6	24.5	27.4	30.2	33.1	35.8														
44	5.3	8.8	12.1	15.2	18.2	21.1	24.0	26.8	29.6	32.3	35.0	37.7													
45	5.1	8.6	11.8	14.9	17.8	20.6	23.4	26.2	28.9	31.6	34.2	36.9													
46	5.0	8.5	11.6	14.5	17.4	20.2	22.9	25.6	28.3	30.9	33.5	36.1													
47	4.9	8.3	11.3	14.2	17.0	19.7	22.4	25.1	27.7	30.2	32.8	35.3													
48	4.8	8.1	11.1	13.9	16.7	19.3	22.0	24.5	27.1	29.6	32.1	34.6	37.1												
49	4.7	7.9	10.9	13.7	16.3	18.9	21.5	24.0	26.5	29.0	31.5	33.9	36.3												
50	4.6	7.8	10.7	13.4	16.0	18.6	21.1	23.6	26.0	28.4	30.8	33.2	35.6												
55	4.2	7.1	9.7	12.2	14.6	16.9	19.2	21.4	23.6	25.8	28.0	30.2	32.4	34.5											
60	3.9	6.5	8.9	11.2	13.3	15.5	17.6	19.6	21.7	23.7	25.7	27.7	29.7	31.6	33.6	35.5									
65	3.6	6.0	8.2	10.3	12.3	14.3	16.2	18.1	20.0	21.9	23.7	25.5	27.4	29.2	31.0	32.8	34.6								
70	3.3	5.6	7.6	9.6	11.4	13.3	15.1	16.8	18.6	20.3	22.0	23.7	25.4	27.1	28.8	30.4	32.1	33.7							
75	3.1	5.2	7.1	8.9	10.7	12.4	14.1	15.7	17.3	19.0	20.6	22.1	23.7	25.3	26.8	28.4	30.0	31.5	33.0						
80	2.9	4.9	6.7	8.4	10.0	11.6	13.2	14.7	16.3	17.8	19.3	20.8	22.2	23.7	25.2	26.6	28.1	29.5	31.0	32.4	33.8				
85	2.7	4.6	6.3	7.9	9.4	10.9	12.4	13.9	15.3	16.7	18.1	19.5	20.9	22.3	23.7	25.1	26.4	27.8	29.1	30.5	31.8	33.2			
90	2.6	4.3	5.9	7.4	8.9	10.3	11.7	13.1	14.4	15.8	17.1	18.4	19.8	21.1	22.4	23.7	25.0	26.2	27.5	28.8	30.1	31.3	32.6		
95	2.4	4.1	5.6	7.0	8.4	9.8	11.1	12.4	13.7	15.0	16.2	17.5	18.7	20.0	21.2	22.4	23.6	24.9	26.1	27.3	28.5	29.7	30.9	32.1	
100	2.3	3.9	5.3	6.7	8.0	9.3	10.5	11.8	13.0	14.2	15.4	16.6	17.8	19.0	20.1	21.3	22.5	23.6	24.8	25.9	27.1	28.2	29.3	30.5	31.6
110	2.1	3.5	4.9	6.1	7.3	8.4	9.6	10.7	11.8	12.9	14.0	15.1	16.2	17.2	18.3	19.4	20.4	21.5	22.5	23.6	24.6	25.6	26.7	27.7	28.7
120	1.9	3.2	4.4	5.6	6.7	7.7	8.8	9.8	10.8	11.8	12.8	13.8	14.8	15.8	16.8	17.8	18.7	19.7	20.6	21.6	22.5	23.5	24.4	25.4	26.3
130	1.8	3.0	4.1	5.2	6.2	7.1	8.1	9.1	10.0	10.9	11.9	12.8	13.7	14.6	15.5	16.4	17.3	18.2	19.1	19.9	20.8	21.7	22.6	23.4	24.3
140	1.7	2.8	3.8	4.8	5.7	6.6	7.5	8.4	9.3	10.2	11.0	11.9	12.7	13.5	14.4	15.2	16.0	16.9	17.7	18.5	19.3	20.1	21.0	21.8	22.6
150	1.5	2.6	3.6	4.5	5.3	6.2	7.0	7.9	8.7	9.5	10.3	11.1	11.9	12.6	13.4	14.2	15.0	15.7	16.5	17.3	18.0	18.8	19.6	20.3	21.1
160	1.4	2.4	3.3	4.2	5.0	5.8	6.6	7.4	8.1	8.9	9.6	10.4	11.1	11.9	12.6	13.3	14.0	14.8	15.5	16.2	16.9	17.6	18.3	19.0	19.7
170	1.4	2.3	3.1	3.9	4.7	5.5	6.2	6.9	7.7	8.4	9.1	9.8	10.5	11.2	11.8	12.5	13.2	13.9	14.6	15.2	15.9	16.6	17.3	17.9	18.6
180	1.3	2.2	3.0	3.7	4.4	5.2	5.9	6.5	7.2	7.9	8.6	9.2	9.9	10.5	11.2	11.8	12.5	13.1	13.8	14.4	15.0	15.7	16.3	16.9	17.6
190	1.2	2.1	2.8	3.5	4.2	4.9	5.6	6.2	6.8	7.5	8.1	8.7	9.4	10.0	10.6	11.2	11.8	12.4	13.0	13.6	14.2	14.8	15.4	16.0	16.6
200	1.2	2.0	2.7	3.4	4.0	4.6	5.3	5.9	6.5	7.1	7.7	8.3	8.9	9.5	10.1	10.7	11.2	11.8	12.4	13.0	13.5	14.1	14.7	15.2	15.8
220	1.1	1.8	2.4	3.0	3.6	4.2	4.8	5.4	5.9	6.5	7.0	7.6	8.1	8.6	9.2	9.7	10.2	10.7	11.3	11.8	12.3	12.8	13.3	13.9	14.4
240	1.0	1.6	2.2	2.8	3.3	3.9	4.4	4.9	5.4	5.9	6.4	6.9	7.4	7.9	8.4	8.9	9.4	9.8	10.3	10.8	11.3	11.8	12.2	12.7	13.2
260	0.9	1.5	2.1	2.6	3.1	3.6	4.1	4.5	5.0	5.5	5.9	6.4	6.8	7.3	7.7	8.2	8.6	9.1	9.5	10.0	10.4	10.8	11.3	11.7	12.2
280	0.8	1.4	1.9	2.4	2.9	3.3	3.8	4.2	4.6	5.1	5.5	5.9	6.4	6.8	7.2	7.6	8.0	8.4	8.8	9.3	9.7	10.1	10.5	10.9	11.3
300	0.8	1.3	1.8	2.2	2.7	3.1	3.5	3.9	4.3	4.7	5.1	5.5	5.9	6.3	6.7	7.1	7.5	7.9	8.3	8.6	9.0	9.4	9.8	10.2	10.5

Nivel de confianza: 95%

Tamaño de muestra	Cantidad de desviaciones halladas																								
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
25	12.0	19.0	25.2	31.0	36.6	42.1	47.4																		
26	11.5	18.3	24.2	29.9	35.2	40.5	45.6																		
27	11.1	17.6	23.3	28.7	33.9	39.0	43.9																		
28	10.7	17.0	22.5	27.7	32.7	37.6	42.3	47.0																	
29	10.3	16.4	21.7	26.8	31.6	36.3	40.9	45.3																	
30	10.0	15.8	21.0	25.9	30.5	35.1	39.5	43.8																	
31	9.7	15.3	20.3	25.0	29.6	33.9	38.2	42.4																	
32	9.4	14.8	19.7	24.3	28.6	32.9	37.0	41.1	45.1																
33	9.1	14.4	19.1	23.5	27.8	31.9	35.9	39.9	43.8																
34	8.8	14.0	18.5	22.8	26.9	30.9	34.9	38.7	42.5																
35	8.6	13.6	18.0	22.2	26.2	30.1	33.9	37.6	41.3																
36	8.3	13.2	17.5	21.6	25.4	29.2	32.9	36.5	40.1	43.6															
37	8.1	12.8	17.0	21.0	24.8	28.4	32.0	35.5	39.0	42.5															
38	7.9	12.5	16.6	20.4	24.1	27.7	31.2	34.6	38.0	41.3															
39	7.7	12.2	16.2	19.9	23.5	27.0	30.4	33.7	37.0	40.3															
40	7.5	11.9	15.8	19.4	22.9	26.3	29.6	32.9	36.1	39.3	42.4														
41	7.3	11.6	15.4	18.9	22.3	25.7	28.9	32.1	35.2	38.3	41.4														
42	7.1	11.3	15.0	18.5	21.8	25.1	28.2	31.3	34.4	37.4	40.4														
43	7.0	11.1	14.7	18.1	21.3	24.5	27.6	30.6	33.6	36.5	39.5														
44	6.8	10.8	14.3	17.6	20.8	23.9	26.9	29.9	32.8	35.7	38.6	41.4													
45	6.7	10.6	14.0	17.2	20.4	23.4	26.3	29.2	32.1	34.9	37.7	40.5													
46	6.5	10.3	13.7	16.9	19.9	22.9	25.8	28.6	31.4	34.2	36.9	39.6													
47	6.4	10.1	13.4	16.5	19.5	22.4	25.2	28.0	30.7	33.4	36.1	38.7													
48	6.3	9.9	13.1	16.2	19.1	21.9	24.7	27.4	30.1	32.7	35.4	37.9	40.5												
49	6.1	9.7	12.9	15.8	18.7	21.5	24.2	26.8	29.5	32.1	34.6	37.2	39.7												
50	6.0	9.5	12.6	15.5	18.3	21.0	23.7	26.3	28.9	31.4	33.9	36.4	38.9												
55	5.5	8.6	11.5	14.1	16.7	19.1	21.6	23.9	26.3	28.6	30.9	33.1	35.4	37.6											
60	5.0	7.9	10.5	12.9	15.3	17.5	19.8	21.9	24.1	26.2	28.3	30.4	32.4	34.5	36.5	38.5									
65	4.6	7.3	9.7	11.9	14.1	16.2	18.2	20.2	22.2	24.2	26.1	28.0	29.9	31.8	33.7	35.5	37.4								
70	4.3	6.8	9.0	11.1	13.1	15.0	16.9	18.8	20.6	22.4	24.2	26.0	27.8	29.5	31.3	33.0	34.7	36.4							
75	4.0	6.3	8.4	10.4	12.2	14.0	15.8	17.5	19.3	21.0	22.6	24.3	25.9	27.6	29.2	30.8	32.4	34.0	35.6						
80	3.8	5.9	7.9	9.7	11.5	13.2	14.8	16.4	18.1	19.6	21.2	22.8	24.3	25.8	27.4	28.9	30.4	31.9	33.4	34.9	36.3				
85	3.5	5.6	7.4	9.1	10.8	12.4	13.9	15.5	17.0	18.5	20.0	21.4	22.9	24.3	25.8	27.2	28.6	30.0	31.4	32.8	34.2	35.6			
90	3.3	5.3	7.0	8.6	10.2	11.7	13.2	14.6	16.0	17.5	18.9	20.2	21.6	23.0	24.3	25.7	27.0	28.3	29.7	31.0	32.3	33.6	34.9		
95	3.2	5.0	6.6	8.2	9.6	11.1	12.5	13.8	15.2	16.5	17.9	19.2	20.5	21.8	23.0	24.3	25.6	26.8	28.1	29.4	30.6	31.8	33.1	34.3	
100	3.0	4.8	6.3	7.8	9.2	10.5	11.9	13.2	14.4	15.7	17.0	18.2	19.5	20.7	21.9	23.1	24.3	25.5	26.7	27.9	29.1	30.3	31.4	32.6	33.8
110	2.7	4.3	5.7	7.1	8.3	9.6	10.8	12.0	13.1	14.3	15.4	16.6	17.7	18.8	19.9	21.0	22.1	23.2	24.3	25.4	26.4	27.5	28.6	29.6	30.7
120	2.5	4.0	5.3	6.5	7.6	8.8	9.9	11.0	12.0	13.1	14.1	15.2	16.2	17.2	18.2	19.3	20.3	21.3	22.3	23.2	24.2	25.2	26.2	27.2	28.1
130	2.3	3.7	4.9	6.0	7.1	8.1	9.1	10.1	11.1	12.1	13.1	14.0	15.0	15.9	16.8	17.8	18.7	19.6	20.5	21.5	22.4	23.3	24.2	25.1	26.0
140	2.1	3.4	4.5	5.5	6.5	7.5	8.5	9.4	10.3	11.2	12.1	13.0	13.9	14.8	15.6	16.5	17.4	18.2	19.1	19.9	20.8	21.6	22.4	23.3	24.1
150	2.0	3.2	4.2	5.2	6.1	7.0	7.9	8.8	9.6	10.5	11.3	12.1	13.0	13.8	14.6	15.4	16.2	17.0	17.8	18.6	19.4	20.2	21.0	21.7	22.5
160	1.9	3.0	3.9	4.9	5.7	6.6	7.4	8.2	9.0	9.8	10.6	11.4	12.2	12.9	13.7	14.4	15.2	15.9	16.7	17.4	18.2	18.9	19.6	20.4	21.1
170	1.8	2.8	3.7	4.6	5.4	6.2	7.0	7.7	8.5	9.2	10.0	10.7	11.4	12.2	12.9	13.6	14.3	15.0	15.7	16.4	17.1	17.8	18.5	19.2	19.9
180	1.7	2.6	3.5	4.3	5.1	5.8	6.6	7.3	8.0	8.7	9.4	10.1	10.8	11.5	12.2	12.8	13.5	14.2	14.8	15.5	16.2	16.8	17.5	18.1	18.8
190	1.6	2.5	3.3	4.1	4.8	5.5	6.2	6.9	7.6	8.3	8.9	9.6	10.2	10.9	11.5	12.2	12.8	13.4	14.1	14.7	15.3	15.9	16.5	17.2	17.8
200	1.5	2.4	3.2	3.9	4.6	5.3	5.9	6.6	7.2	7.9	8.5	9.1	9.7	10.3	11.0	11.6	12.2	12.8	13.4	13.9	14.5	15.1	15.7	16.3	16.9
220	1.4	2.2	2.9	3.5	4.2	4.8	5.4	6.0	6.6	7.1	7.7	8.3	8.8	9.4	10.0	10.5	11.1	11.6	12.1	12.7	13.2	13.8	14.3	14.8	15.4
240	1.3	2.0	2.6	3.2	3.8	4.4	4.9	5.5	6.0	6.6	7.1	7.6	8.1	8.6	9.1	9.6	10.1	10.6	11.1	11.6	12.1	12.6	13.1	13.6	14.1
260	1.2	1.8	2.4	3.0	3.5	4.1	4.6	5.1	5.6	6.0	6.5	7.0	7.5	8.0	8.4	8.9	9.4	9.8	10.3	10.7	11.2	11.6	12.1	12.5	13.0
280	1.1	1.7	2.3	2.8	3.3	3.8	4.2	4.7	5.2	5.6	6.1	6.5	7.0	7.4	7.8	8.3	8.7	9.1	9.5	10.0	10.4	10.8	11.2	11.6	12.1
300	1.0	1.6	2.1	2.6	3.1	3.5	4.0	4.4	4.8	5.2	5.7	6.1	6.5	6.9	7.3	7.7	8.1	8.5	8.9	9.3	9.7	10.1	10.5	10.9	11.3

ANEXO 5. Ejercicio de Muestreo de Unidades Monetarias

En la Fase de Planificación se definió como área examinar el ***Subgrupo de Disponibilidades***, por tal razón en el programa de auditoría se estableció determinar una muestra representativa de los pagos efectuados en la adquisición de bienes y servicios durante el primer trimestre del 2013.

La evaluación del control interno realizada por el auditor determinó un nivel de riesgo de control alto y estableció el 5% como el riesgo de Auditoría, reconociendo como contraparte un nivel de confianza en sus pruebas del 95%.

El Jefe de Equipo solicitó el movimiento de cuentas de las disponibilidades relacionadas con la adquisición de bienes y servicios, dicho documento **presentó** más de 200 registros contables según detalle Anexo.

Desarrollo del Ejercicio:

1. Definición de los objetivos de la prueba

Verificar la razonabilidad del saldo de las disponibilidades al 31 de marzo de 2010.

2. Universo

Corresponde a todos los movimientos contables registrados en la cuenta Bancos Comerciales M/D (21109) relacionados con la adquisición de bienes o servicios, para el trimestre a examinar suman \$243,944.

3. Población

Representa todos los movimientos contables registrados en la cuenta Bancos Comerciales M/D (21109) durante el primer trimestre del 2010.

4. Método

El plan de muestreo corresponde al muestreo de Variables/Método de Unidades Monetarias.

5. Técnica

Se aplicará la técnica sistemática para seleccionar los elementos de la muestra.

6. Error tolerable (Materialidad)

El error tolerable se ha establecido en 6.5% del total de la población sujeta a examen para esta cuenta en particular, por tanto a juicio del auditor es razonable y la define como el porcentaje de materialidad a utilizar en esta prueba.

7. Determinación del Tamaño de la Muestra

Para determinar el tamaño de la muestra se establecieron las siguientes variables:

Materialidad Si nuestro universo asciende a \$243,944 y aplicando el porcentaje del 6.5% establecemos el monto de materialidad así:

$$\text{Materialidad} = \text{Universo} \times \text{porcentaje definido de materialidad}$$

$$\text{Materialidad} = 243,944 \times 6.5\%$$

$$\underline{\text{Materialidad} = 15,856.36}$$

Error esperado:

Con base a la experiencia en ejercicios anteriores se espera que los errores no sobrepasen los \$2,400; dicha cifra en este caso representa el 1% aproximadamente de la población a examinar.

Nivel de confianza:

Definimos un nivel de confianza en nuestras pruebas de un 95%; en consecuencia reconocemos un riesgo del 5% que lo asociamos directamente al riesgo de aceptación incorrecta que está vinculado a este tipo de muestreo.

Factores de confiabilidad y expansión:

Para un nivel de confianza del 95% la tabla indica un factor de confianza de 3 y un factor de expansión de 1.6; según se observa en la siguiente tabla:

Nivel de Confianza	Riesgo de Auditoria	Factor de Confianza	Factor de Expansión
90%	10%	2.3	1.5
95%	5%	3.0	1.6
99%	1%	4.6	1.9

Con los datos anteriores y utilizando la siguiente fórmula determinamos el tamaño de la muestra así:

$$n = \frac{V(FC)}{TE - (EE * FE)}$$

Donde:

- V = Valor del universo
- FC = Factor de confianza
- TE = Materialidad
- EE = Error esperado
- FE = Factor de expansión

Sustituyendo la fórmula con los datos conocidos tenemos:

$$N = 243,944 \times 3$$

$$15856.36 - (2400 \times 1.6)$$

N=	61
----	-----------

8. Selección de los elementos de la muestra

De conformidad a la Técnica Sistemática desarrollamos los siguientes pasos:

- ✓ Determinamos el intervalo de selección así:

Intervalo = Universo / tamaño de muestra

$$\text{Intervalo} = 243,944 / 61$$

Intervalo = \$3,999.08 lo a aproximamos a \$4,000 por facilidad en el proceso.

- ✓ Agregamos una columna de saldos acumulados mediante la cual seleccionaremos los elementos de la muestra.
- ✓ Definimos el Punto de Partida

El Punto de partida será cualquier número que se encuentre entre 1 y 4, 000, para el caso decimos que nuestro punto de partida es \$1,000.

- ✓ Selección de los elementos de la muestra:

El punto de partida es el primer elemento de la muestra, para ello ubicamos en la columna de saldos acumulados una cantidad que contenga ese monto.

El segundo elemento lo encontramos sumando al punto de partida (\$1,000) el intervalo determinado (\$4,000) y nos da un total de \$5,000, esa cantidad la ubicamos en la columna de saldos acumulados.

El tercer elemento lo encontramos sumando al punto anterior (\$5000) el intervalo y obtenemos un monto de \$9,000 el cual también ubicamos en la columna de saldos acumulados.

9. Evaluación de la muestra

Evaluamos cada uno de los elementos de la muestra aplicando los procedimientos establecidos en nuestro programa de auditoría, tal como se presentan a continuación:

No.	No. Pda	Fecha	Concepto	Valor	Procedimientos					Desviación Monetaria	Observaciones
					a)	b)	c)	d)	e)		
1	10136	15/01/2010	Pago de parqueo no 2	\$ 1,500.00	✓	✓	✓	✓	✓		
2	10146	18/01/2010	materiales para limpieza	\$ 380.00	✓	✓	✓	✓	✓		
3	10167	21/01/2010	Consultoria sobre Gestion de Calida	\$ 10,000.00	✓	✓	φ	✓	✓	1,000.00	No se efectuó retención de Impuesto Sobre la Renta
4	10178	25/01/2010	Servicios de Vigilancia	\$ 17,500.00	✓	✓	✓	✓	✓		
5	10184	26/01/2010	la prensa grafica	\$ 412.00	✓	✓	✓	✓	✓		
6	10212	01/02/2010	El Diario de Hoy	\$ 455.00	✓	✓	✓	✓	✓		
7	10223	02/02/2010	Adquisicion de Uniformes personal f	\$ 17,300.00	✓	✓	✓	✓	✓		
8	10231	04/02/2010	papeleria San Rey	\$ 500.00	✓	✓	✓	✓	✓		
9	10250	08/02/2010	refrigerios del mes	\$ 2,000.00	✓	✓	✓	✓	✓		
10	10266	09/02/2010	Diario de hoy	\$ 425.00	✓	✓	✓	✓	✓		
11	10275	15/02/2010	Mantenimiento de aires acondiciona	\$ 14,000.00	φ	✓	✓	✓	✓	12,600.00	Factura es por \$1,400
12	10280	15/02/2010	Diario de hoy	\$ 400.00	✓	✓	✓	✓	✓		
13	102105	19/02/2010	Papeleria IBERICA	\$ 425.00	✓	✓	✓	✓	✓		
14	102126	24/02/2010	Super Selectos	\$ 422.00	✓	✓	✓	✓	✓		
30	103172	22/03/2010	Hotel Real Intercontinental, Evento	\$ 25,679.00	✓	✓	✓	✓	✓		
31	103181	23/02/2010	refrigerios del mes	\$ 425.00	✓	✓	✓	✓	✓		
Total desviaciones monetarias										13,600.00	

Procedimientos

- cifras contabilizadas cotejadas según facturas
- cifras cotejadas con monto ofertado o cotizado
- Cálculos de IVA y Otras retenciones fiscales verificadas
- Sumas y otros retenciones adecuadamente
- Sumas y otros cálculos aritméticos verificados

Simbología

- ✓ Cumple
- φ No Cumple
- N/A No Aplica

Posteriormente determinamos el Límite Superior de Confianza (LSC) aplicando la siguiente fórmula:

$$LSC = DBP + DM$$

Donde:

DBP = Desviación Básica de la Población

DM = Desviación Monetaria

Para determinar DBP, utilizamos la siguiente fórmula:

$$DBP = \text{Valor del Intervalo} \times \text{Factor de confianza}$$

$$\text{DBP} = \$4,000 \times 3$$

$$\text{DBP} = \$12,000$$

La DM según muestra evaluada fue de \$ 13,600

Sustituyendo valores

$$\text{LSC} = \$12,000 + 13,600$$

$$\text{LSC} = \$ 25,600$$

Conociendo el valor del Límite Superior de Confianza (LSC), ya podemos comparar dicho monto con la materialidad asignada a este componente.

Datos:

Materialidad asignada = 15,856.36; mientras que LSC= \$ 25,600

El resultado de comparar ambos datos revela que el LSC supera a la materialidad asignada.

10. Conclusiones

El auditor deberá profundizar los procedimientos de auditoría y ampliar el alcance ya que el LSC es mayor a la materialidad asignada.

ANEXO 6. Estructura del Borrador de Informe Auditoría Financiera

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA
DIRECCIÓN DE AUDITORÍA _____

INFORME DE AUDITORÍA FINANCIERA



A (NOMBRE DE LA ENTIDAD) POR EL PERÍODO
COMPRENDIDO ENTRE EL 1 DE ENERO
Y EL 31 DE DICIEMBRE DE _____.

SAN SALVADOR, _____ DE _____ DE _____.

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁG.
1. Aspectos generales	
1.1 Resumen de los resultados de la auditoría	
1.1.1 Tipo de opinión del dictamen	
1.1.2 Sobre aspectos financieros	
1.1.3 Sobre aspectos de control interno	
1.1.4 Sobre aspectos de cumplimiento legal	
1.1.5 Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría	
1.1.6 Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores	
1.2 Comentarios de la administración	
1.3 Comentarios de los auditores	
2. Aspectos financieros	
2.1 Dictamen de los auditores	
2.2 Información financiera examinada	
2.3 Hallazgos financieros	
3. Aspectos de control interno.	
3.1 Informe de los auditores	
3.2 Hallazgos de auditoría sobre aspectos de control interno.	
4. Aspectos sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.	
4.1 Informe de los auditores	
4.2 Hallazgos de auditoría sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.	
5. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría	
6. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores	
7. Recomendaciones de auditoría.	

ANEXO 7. Dictamen Limpio

II. ASPECTOS FINANCIEROS

II.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los Estados Financieros antes mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, los cuales se han aplicado uniformemente durante el período auditado, en relación con el período precedente.

Lugar y fecha

DIOS UNIÓN LIBERTAD

Firma del Director de Auditoría

ANEXO 8. Dictamen con Salvedad

II. ASPECTOS FINANCIEROS

II.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Como resultado de la auditoría, encontramos las siguientes observaciones:

En nuestra opinión, excepto por lo expresado en el párrafo anterior, los Estados Financieros mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, los cuales se han aplicado uniformemente durante el período auditado, en relación con el período precedente.

Lugar y fecha

DIOS UNIÓN LIBERTAD

Firma del Director de Auditoría

ANEXO 9. Dictamen Adverso

II. ASPECTOS FINANCIEROS

II.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Al realizar nuestra auditoría encontramos que al 31 de diciembre de la Entidad no registró la cantidad de..... correspondientes a; asimismo, las cuentas, están sobreestimadas en \$....., al haber considerado en ese período intereses que se devengarán en ejercicios futuros. Estas prácticas no son concordantes con principios de contabilidad gubernamental, han tenido el efecto de incrementar inapropiadamente los resultados de las operaciones del ejercicio en \$... y distorsionan la situación financiera de la entidad al término de dicho año.

En nuestra opinión, debido a lo expresado en el párrafo anterior, los Estados Financieros examinados, no presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda.

Lugar y fecha

DIOS UNIÓN LIBERTAD

Firma del Director de Auditoría

ANEXO 10. Informe sobre Aspectos de Control Interno

III. ASPECTOS DEL CONTROL INTERNO

III.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año ... y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y desarrollemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable sobre si los Estados Financieros, están libres de distorsiones significativas.

Al planificar y ejecutar la auditoría a (nombre de la entidad), tomamos en cuenta el Sistema de Control Interno, con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, para expresar una opinión sobre los Estados Financieros presentados y no con el propósito de dar seguridad sobre dicho Sistema.

La Administración de (nombre de la entidad), es responsable de establecer y mantener el Sistema de Control Interno. Para cumplir con esta responsabilidad, se requiere de estimaciones y juicios de la Administración para evaluar los beneficios esperados y los costos relacionados con las Políticas y Procedimientos de Control Interno. Los objetivos de un Sistema de Control Interno son: Proporcionar a la Administración afirmaciones razonables, no absolutas de que los bienes están salvaguardados contra pérdidas por uso o disposiciones no autorizadas y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización de la Administración y están documentadas apropiadamente. Debido a limitaciones inherentes a cualquier Sistema de Control Interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. Además, la proyección de cualquier evaluación del Sistema a períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos sean inadecuados, debido a cambios en las condiciones o a que la efectividad del diseño y operación de las Políticas y Procedimientos pueda deteriorarse.

Identificamos ciertos aspectos que involucran el Sistema de Control Interno y su operación que consideramos son condiciones reportables de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental. Las condiciones reportables incluyen aspectos que llaman nuestra atención con respecto a deficiencias significativas en el diseño u operación del Sistema de Control Interno que, a nuestro juicio, podrían afectar en forma adversa la capacidad de la Entidad para registrar, resumir y reportar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la Administración en los Estados de Situación Financiera, de Rendimiento Económico, de Flujo de Fondos, y de Ejecución Presupuestaria.

Las condiciones reportables en el Sistema de Control Interno son las siguientes:

Una falla importante es una condición reportable, en la cual el diseño u operación de uno o más de los elementos del Sistema de Control Interno no reduce a un nivel relativamente bajo, el riesgo de que ocurran errores o irregularidades en montos que podrían ser significativos y no ser detectados por los empleados, dentro de un período, en el curso normal de sus funciones.

Además identificamos otros aspectos que involucran al Sistema de Control Interno y su operación, los cuales hemos comunicado a la administración en carta de gerencia de fecha

Nuestra revisión del Sistema de Control Interno no necesariamente identifica todos los aspectos de control interno que podrían ser condiciones reportables y, además, no necesariamente revelaría todas las condiciones reportables que son también consideradas fallas importantes, tal como se define en el párrafo anterior.

Lugar y fecha

DIOS UNIÓN LIBERTAD

Firma del Director de Auditoría

ANEXO 11. Informe sobre Aspectos sobre el Cumplimiento

IV. ASPECTOS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS APLICABLES

IV.1 INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de Ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen del cumplimiento con leyes, regulaciones, contratos, políticas, procedimientos y otras normas aplicables a (nombre de la entidad), cuyo cumplimiento es responsabilidad de la Administración. Llevamos a cabo pruebas de cumplimiento con tales disposiciones; sin embargo, el objetivo de nuestra auditoría a los Estados Financieros, no fue proporcionar una opinión sobre el cumplimiento general con las mismas.

Los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento revelaron las siguientes instancias significativas de incumplimiento, las cuales no tienen efecto en los Estados Financieros del período antes mencionado, de (nombre de la entidad), así:

Excepto por lo descrito anteriormente, los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento legal indican que, con respecto a los rubros examinados, (nombre de la entidad) cumplió, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones. Con respecto a los rubros no examinados nada llamó nuestra atención que nos hiciera creer que (nombre de la entidad auditada) no haya cumplido, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones.

Lugar y fecha.

DIOS UNIÓN LIBERTAD

Firma del Director de Auditoría

ANEXO 12. Convocatoria a Lectura de Borrador de Informe

REF. _____

San Salvador, ____ de _____ de _____.

Señor (es)

(Nombre)

**Ministro/ Junta Directiva / consejo Directivo/
Consejo Municipal / funcionarios y Empleados
Presuntamente Responsables
Presente.**

Atentamente me dirijo a usted (es), para hacer de su conocimiento que, con la finalidad de cumplir lo dispuesto en el Art. 33 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, esta Dirección de Auditoría, ha preparado el borrador del informe de auditoría a los Estados Financieros (o Examen Especial) de _____ correspondiente al período del _____ al _____, del cual remito un ejemplar adjunto a la presente (o copia del hallazgo donde se encuentra relacionado el servidor actuante, según el caso).

Al respecto, es oportuno mencionar que por tratarse de resultados preliminares, tal informe puede ser modificado mediante la presentación de evidencias documentales, así como de análisis de explicaciones y comentarios adicionales que se presenten por escrito el día de la lectura y discusión de dicho informe; para tal efecto, se le (s) convoca a usted, funcionarios y empleados que se detallan en Anexo a una reunión en las oficinas de esta Corte, ubicadas entre la 1ª Avenida Norte y 13 Calle Poniente de esta ciudad, a las _____ horas del día _____ del corriente año.

Lo anterior se notifica a usted(es) para los efectos legales consiguientes, y aprovecho la ocasión para expresarles las muestras de mi consideración y estima.

DIOS UNIÓN LIBERTAD

Director (Subdirector) de Auditoría

ANEXO 13. Acta de Lectura de Borrador de Informe

ACTA DE LECTURA NÚMERO ____ DEL BORRADOR DE INFORME DE
AUDITORÍA _____ A _____ (NOMBRE DE LA ENTIDAD) _____ ,
CORRESPONDIENTE AL PERÍODO DEL _____ AL _____

En la _____ de la Corte de Cuentas de la República, a las _____ horas, del día _____ del año dos mil ____; siendo éstos el lugar, día y hora señalados para dar lectura al borrador de Informe de Auditoría _____, a _____ correspondiente al período del _____ al _____, en presencia de los señores: nombres y cargos, quienes fueron previamente convocados mediante nota de fecha _____, todos servidores públicos o terceros relacionados; y los (nombre de los servidores de la Corte de Cuentas, que participan en la respectiva lectura); procedieron los últimos a dar lectura al borrador de Informe, en cumplimiento a la Ley de la Corte de Cuentas de la República y Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Se hace constar que los asistentes a la esta reunión, presentaron documentación de descargo, la cual será analizada previa a la emisión del informe final.

(de ser necesario incluir el plazo concedido para la presentación de documentación de descargo)

La presente acta únicamente constituye evidencia de que los convocados a la lectura del borrador de informe, estuvieron presentes en el acto.

Y no habiendo más que hacer constar, se da por terminada la presente acta en su lugar de origen, a las _____ horas del día _____ del año dos mil ____, la cual se firma de conformidad.

(NOMBRES, CARGOS Y FIRMAS)

ANEXO 14. Hoja Metodológica para construir los Indicadores de Gestión

I. IDENTIFICACIÓN DEL INDICADOR

Proceso				
Producto/Servicio				
Responsable	Proceso		Medición	

Nombre del Indicador				
Objetivo del Indicador				

Fórmula del Indicador	Unidad de Medida	Nombre Variable	Explicación de la Variable	Fuente de Información

Mide: Eficiencia Eficacia Efectividad

Periodicidad: Mensual Bimestral Trimestral Semestral Anual

Rango de Gestión						
Tendencia	Ascendente	Máximo	Sobresaliente	Satisfactorio	Aceptable	Mínimo
	Descendente	Máximo	Aceptable	Satisfactorio	Sobresaliente	Mínimo

META		Línea Base		Fuente Información Línea Base	
------	--	------------	--	-------------------------------	--

II. INFORMACIÓN OPERACIONAL

Registro de Resultados													
Variables	Periodo	Enero	Febrero	Marzo	Abril	Mayo	Junio	Julio	Agosto	Septiembre	Octubre	Noviembre	Diciembre
Resultado													

Para la elaboración de la hoja Metodológica se tiene en cuenta los siguientes aspectos:

- a. **Proceso:** Identifica el nombre del proceso al cual pertenece el indicador.
- b. **Producto / Servicio:** Identifica el nombre del producto o servicio.
- c. **Responsables Proceso:** Identifica el responsable del proceso.
- d. **Medición:** Identifica la persona responsable de registrar los resultados del indicador, realizar la interpretación de los resultados y realizar propuestas de mejoramiento.
- e. **Nombre del Indicador:** Nombre que identifica al indicador.
- f. **Objetivo del indicador:** Señala el para qué se establece el indicador y qué mide.
Fórmula del indicador: Fórmula matemática utilizada para el cálculo del indicador.
- g. **Unidad de medida:** Magnitud referencia para la medición. Ejemplo: Porcentaje, Número de asesorías.
- h. **Nombre de la variable:** Nombre de las variables a utilizar, puede ser una sola variable o dos dependiendo del indicador.
- i. **Explicación de la variable:** Opcional si la variable requiere explicación o definición.
- j. **Fuente de información:** Señala la(s) fuente(s) de las cuales se obtiene la información para el cálculo del indicador. Por ejemplo: Sistemas de información, resultados encuestas del cliente externo, interno, verificación del servicio y control de visitantes.
- k. **Mide:** Marcar con una x el tipo de indicador (eficiencia, eficacia, efectividad).
Periodicidad: El periodo de tiempo en que se está midiendo el indicador. Indique el período de tiempo en el cual va a medir.
- l. **Rango de Gestión:** Espacio comprendido entre los valores mínimo y máximo que el indicador puede tomar. Establecer, para este indicador un rango de comportamiento que nos permita hacerle el seguimiento. (Ver ejemplo)
- m. **Tendencia:** Señala el patrón de comportamiento del indicador (Ver explicación más amplia dentro de las fases para la construcción e indicadores).
- n. **Meta:** Es el valor que se espera alcance el indicador. Línea base: Es el valor obtenido en el período inmediatamente anterior. En el caso de que no exista se colocará no aplica. Fuente de información: Indique la fuente de origen de la línea base (histórico registrado)
- o. **Información Operacional**
- p. **Registro de Resultados:** Evidencia los datos de las variables y el resultado del indicador de acuerdo con la periodicidad.
- q. **Variables:** Coloque las variables definidas en la sección fórmula del indicador

ANEXO 15. Carta de Representación

San Salvador, ___ de _____ de _____.

Licenciado (a)
Jefe de Equipo (a) de la Dirección de
Auditoría _____
Corte de Cuentas de la República
Presente.

Estamos proporcionando esta carta en conexión a su(s) Auditoría(s) de (identificación de los estados financieros) de (el nombre de la entidad) de fecha (fecha(s) y por él (períodos) con el propósito de expresar opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera, el resultado de operaciones, el flujo de efectivo y la ejecución presupuestaria (nombre de la entidad) de conformidad con las Normas de Contabilidad emitidas por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda. Confirmamos, que somos responsables por la razonable presentación de dichos estados financieros. Confirmamos, según nuestro conocimiento y convicción, al (fecha del informe del auditor), las siguientes representaciones hechas a usted (es) durante su(s) Auditoría(s)

1. Los estados financieros referidos anteriormente, esta(n) razonablemente presentado(s) de conformidad a las Normas de Contabilidad emitidas por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.
2. Hemos puesto a su disposición lo siguiente:
 - a. Los registros financieros y toda la información relacionada.
 - b. Las actas de las reuniones de los Inversionistas, Directores, y Juntas de Directores, o resúmenes de acciones de reuniones recientes, para los cuales las actas todavía no han sido elaboradas.
3. No han existido comunicaciones de agencias reguladoras, con respecto al incumplimiento o deficiencias en las prácticas de los informes financieros.
4. No existen transacciones materiales que no hayan sido apropiadamente registradas en la contabilidad que respalda los estados financieros.
5. No ha existido:
 - a. Fraude o irregularidades en el cual estén involucrados la gerencia o empleados que desempeñan un papel importante en el sistema de control interno.
 - b. Fraude o irregularidades en el cual estén involucrados otros empleados, que pueda tener un efecto material en los estados financieros.
6. La entidad no tiene planes o intenciones que puedan afectar materialmente los valores, o la clasificación de bienes y obligaciones.
7. Lo siguiente ha sido registrado apropiadamente o revelado en los estados financieros:
 - a. Transacciones entre partes relacionadas (incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, acuerdos de contratos de arrendamientos, garantías

- y montos a cobrar o pagaderos a las partes relacionadas).
- b. Garantías ya sean por escrito o verbales, bajo las cuales la compañía es eventualmente responsable.
 - c. Cálculos o valúos significativos, y concentraciones materiales conocidas por la gerencia que requieren ser reveladas.
8. No existen.
 - a. Violaciones o posibles violaciones de leyes o regulaciones, cuyos efectos deben ser considerados para revelar en las auditorías financieras, o como base para registrar una pérdida eventual.
 - b. Reclamos o litigios no aceptados que nuestros abogados hayan considerado como probables aceptaciones, que deben ser revelados.
 - c. Otras obligaciones, ganancias o pérdidas eventuales, que se requiere sean acumuladas o reveladas.
 9. La entidad tiene satisfactoriamente a su nombre, la propiedad de todos los bienes y no existen gravámenes a los mismos, ni han sido otorgados en garantía colateral.
 10. La entidad ha cumplido con todos los acuerdos contractuales que tendrían un efecto material en los estados financieros en caso de incumplimiento.

Según nuestro conocimiento y convicción, ningún suceso ha ocurrido subsiguiente a las fechas de los estados financieros y hasta la fecha de esta carta, que requiera un ajuste o revelación en los mismos.

(Nombre y cargo del responsable del área financiera)

ANEXO 16. Carta a la Gerencia

San Salvador, ___ de _____ de _____.

Señor (a)(es)

Ministro / consejo Directivo / junta Directiva / concejo Municipal

Presente.

Hemos efectuado Auditoría de los Estados Financieros (o Examen Especial relacionado con _____) de la entidad a su digno cargo, correspondiente al período comprendido del _____ al _____.

Como resultado de nuestro examen, hemos identificado algunas deficiencias relacionadas con Aspectos Financieros, Control Interno y/o de Cumplimiento con Leyes, Reglamentos u otras disposiciones aplicables, las cuales al ser superadas mejorarían la gestión institucional, fortaleciendo su sistema de control interno y evitarían que en el futuro, puedan convertirse en hallazgos de auditoría; siendo las siguientes:

Detalle de los asuntos menores, los cuales deben contener:

- Título
- Condición y
- Normativa incumplida

Aprovecho la oportunidad para expresarle las muestras de mi consideración y estima.

DIOS UNIÓN LIBERTAD

Director de Auditoría

ANEXO 17. Cédula de Marcas

MARCA	REF P/T	CONCEPTO
✓		Cotejado, comprobado y correcto
✓✓		Verificado y cotejado con documentación sustentatoria
✓✗		
✓✓✓		
✓✗		
CPE		Comprobante proporcionado por la entidad.

ANEXO 18. Cédula de Notas

NOMBRE DE LA NOTA / TÍTULO DEL HALLASGO	REF P/T	Nota	DESCRIPCIÓN
	ACEA	(A)	
	ACEB	(B)	
	ACEB	(C)	
	ACEC		

**ANEXO 19. Contenido de Informe de Auditoría Operacional o de
Gestión**

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA _____



**INFORME DE AUDITORÍA OPERACIONAL
O DE GESTIÓN**

A (NOMBRE DE LA ENTIDAD) POR EL PERÍODO
COMPENDIDO (PERÍODO SUJETO DE EXAMEN).

SAN SALVADOR, _____ DE _____ DE _____.

ÍNDICE

1. Resumen ejecutivo
2. Párrafo introductorio.
3. Objetivos y alcance de la auditoría.
4. Principales realizaciones y Logros.
5. Resultados de la Auditoría por área o aspecto examinado.
6. Análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas.
7. Seguimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores.
8. Conclusión general
9. Recomendaciones de auditoría.
10. Párrafo aclaratorio.

CONTENIDO DEL INFORME:

1. Resumen Ejecutivo

Se debe preparar un extracto de los resultados de la auditoría, el que debe dirigirse al titular de la entidad y contendrá: Párrafo Introdutorio, donde se identifique el tipo de auditoría, el nombre de la entidad y el período auditado y los Títulos de los hallazgos,

Dicho resumen incluirá la fecha de su elaboración y será suscrito por el Director de Auditoría o Jefe Regional correspondiente.

2. Párrafo Introdutorio

El informe será dirigido a la máxima autoridad y contendrá un párrafo introductorio, donde se mencione el tipo de auditoría realizada, el nombre de la entidad auditada, el período auditado y la base legal, que faculta a la Corte de Cuentas de la República, para realizar la auditoría.

3. Objetivos y alcance de la auditoría

En este apartado se describe el objetivo y alcance planteados en el Memorando de Planificación.

4. Principales realizaciones y logros

Realizados por la entidad:

En este apartado se comentarán todas aquellas actividades positivas de gestión que la entidad haya puesto en práctica para mejorar la satisfacción de los usuarios, así como lo implementado para mejorar administrativa, financiera y tecnológicamente los servicios que presta.

Se considerarán logros, aquellos que la entidad haya alcanzado de manera extraordinaria con los mismos recursos asignados.

Logros de la Auditoría:

Si durante el desarrollo de la auditoría, se comunicaron deficiencias y se emitieron las recomendaciones necesarias, las cuales fueron atendidas por la entidad auditada, esto deberá reflejarse en este apartado.

5. Resultados de la Auditoría por área o aspecto examinado

Es la parte del informe de mayor importancia, ya que es donde se describen los resultados, estructurándose de la siguiente manera:

5.1 Nombre del Área No.1

5.1.1 Hallazgos

5.1.2 Conclusión

5.2 Nombre del Área No.2

5.2.1 Hallazgos

5.2.2 Conclusión

6. Análisis de Informes de Auditoría Interna, Firmas Privadas de Auditoría y de la Corte de Cuentas de la República

En este apartado se debe de incluir los resultados del análisis de informes de auditoría interna y firmas privadas de auditoría, según sea el caso, incorporando las observaciones que los referidos informes contengan y estén sustentados con la respectiva evidencia. Si del análisis de dichos informes resulta que no existen observaciones que merezcan ser incorporadas, se hará mención de ello en este párrafo.

7. Seguimiento a Recomendaciones de Auditorías Anteriores

En este numeral se deberá incluir el resultado del seguimiento realizado a las recomendaciones, presentadas en informes de auditoría anteriores que no hayan sido objeto de seguimiento. Los resultados de este procedimiento deberán ser comunicados durante la fase de planificación, por lo que en este párrafo se debe hacer mención de la fecha en que se dieron a conocer los resultados del seguimiento. Si la administración dio cumplimiento a dicha recomendaciones, se hará mención en este párrafo; por las recomendaciones no cumplidas se elaborará un hallazgo de auditoría.

8. Conclusión general

En este numeral se establecerá la conclusión general del examen

9. Recomendaciones de Auditoría

De existir recomendaciones, se deben incluir en este apartado.

10. Párrafo aclaratorio

En este numeral se delimita a qué entidad está dirigido el Informe de Auditoría, el tipo de examen y periodo auditado; a quien se le comunica y el uso exclusivo del Informe de Auditoría por parte de la Corte de Cuentas de la República.

ANEXO 20. Contenido de Informe de Examen Especial

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA _____

INFORME DE EXAMEN ESPECIAL



(NOMBRE DE LA ENTIDAD)

CORRESPONDIENTE AL PERÍODO

DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE _____.

SAN SALVADOR, _____ DE _____ DE _____.

ÍNDICE

CONTENIDO

PÁG.

1. Párrafo Introdutorio
2. Objetivos y Alcance de la auditoría de Examen Especial
3. Procedimientos de auditoría aplicados
4. Resultados de la auditoría de Examen Especial
5. Seguimiento a recomendaciones de auditoría anteriores
6. Conclusión de la Auditoría de Examen Especial
7. Recomendaciones
8. Párrafo aclaratorio

CONTENIDO DEL INFORME:

1. Párrafo Introdutorio

El informe será dirigido a la máxima autoridad y contendrá un párrafo introductorio, donde se mencione el tipo de auditoría realizada, el nombre de la entidad auditada, el período auditado y la base legal, que faculta a la Corte de Cuentas de la República, para realizar la auditoría.

2. Objetivos y alcance de la auditoría de Examen Especial

En este apartado se describe el objetivo y alcance planteados en el Memorando de Planificación.

3. Procedimientos de auditoría aplicados

En este apartado se describe los principales procedimientos relacionados con el examen, que han sido aplicados para lograr los objetivos del mismo.

4. Resultados de la Auditoría de Examen Especial

Es la parte del informe de mayor importancia, ya que es donde se describen los resultados.

5. Seguimiento a recomendaciones de auditoría anteriores

El auditor deberá presentar las recomendaciones de auditorías anteriores con el objeto de seguimiento y además el detalle de las acciones realizadas por la administración a efecto de darles cumplimiento. Producto del análisis de las acciones y evidencias, presentadas por la administración, el auditor determinara el grado de cumplimiento de las recomendaciones las cuales pueden ser:

- 1) Recomendación cumplida o
- 2) Recomendación no cumplida.

6. Conclusión de la Auditoría de Examen Especial

Con base a los resultados del examen, el auditor presentará su conclusión relacionada a los objetivos de la auditoría; por ejemplo: en los casos que la auditoría de Examen Especial se haya originado por una denuncia, el auditor podrá concluir si la denuncia a sido confirmada o si no existía fundamentos relacionados a la misma

7. Recomendaciones

De existir recomendaciones, se deben incluir en este apartado.

8. Párrafo aclaratorio

En este numeral se delimita a qué entidad está dirigido el Informe de Auditoría, el tipo de examen y período auditado; a quien se le comunica y el uso exclusivo del Informe de Auditoría por parte de la Corte de Cuentas de la República.



MISIÓN

SOMOS EL ORGANISMO SUPERIOR DE CONTROL DEL ESTADO, RESPONSABLE DE PRONUNCIARSE PROFESIONAL Y ÉTICAMENTE SOBRE LA LEGALIDAD, EFICIENCIA, ECONOMÍA, EFECTIVIDAD Y TRANSPARENCIA DE LA GESTIÓN PÚBLICA, COADYUVANDO AL DESARROLLO DEL ESTADO PARA MEJORAR LA CALIDAD DE VIDA DE LOS SALVADOREÑOS.

VISIÓN

LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA, SE CONSOLIDARÁ COMO UN ORGANISMO MODERNO, LÍDER EN CONTROL GUBERNAMENTAL, EN VIRTUD DE PARÁMETROS DE OPORTUNIDAD, EFECTIVIDAD Y RENTABILIDAD SOCIAL, GENERANDO SERVICIOS CON ESTÁNDARES DE CALIDAD MUNDIAL.

POLÍTICA DE CALIDAD

EN LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA NOS ESFORZAMOS EN REALIZAR CON CALIDAD LA FISCALIZACIÓN EN SU DOBLE ASPECTO, ADMINISTRATIVO Y JURISDICCIONAL, A TRAVÉS DE LA ACTUALIZACIÓN Y MEJORA PERMANENTE DE LA RED DE PROCESOS Y LA GESTIÓN DEL TALENTO HUMANO, CUMPLIENDO CON EL MARCO LEGAL Y TÉCNICO APLICABLE, PARA CONTRIBUIR AL DESARROLLO DE LA SOCIEDAD SALVADOREÑA.

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

[HTTP://WWW.CORTEDECUENTAS.GOB.SV](http://www.cortedecuentas.gob.sv)
TEL. CONMUTADOR:(503) 2592-8000
13A. CALLE PONIENTE Y 1A. AVENIDA NORTE,
SAN SALVADOR, EL SALVADOR, C.A.