

**MANUAL DE AUDITORIA FINANCIERA  
GUBERNAMENTAL**

*AGOSTO 2001*

## **PRESENTACION**

La Constitución Política de la República del Ecuador y las demás disposiciones legales pertinentes, atribuyen a la Contraloría General del Estado, como una de sus funciones sustantivas, el control de los recursos públicos, la regulación y reglamentación en materia de su competencia y la determinación de responsabilidades.

La Contraloría General del Estado, en su afán de desarrollar las técnicas y metodologías actuales que la profesión de la auditoría requiere para ejercer un eficiente y efectivo control, ha preparado el Manual de Auditoría Financiera que se ajusta a las disposiciones legales vigentes, a las Políticas de Auditoría Gubernamental, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas Aplicables en el Sector Público, Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Ecuatorianas de Auditoría y que recoge las opiniones de las unidades de auditoría de la Contraloría General, avalizando con ello su contenido y calidad.

El Manual de Auditoría Financiera se compone de seis capítulos, en los que constan los aspectos generales de la auditoría, bases conceptuales de la auditoría financiera, la planificación, ejecución y comunicación de resultados y sus fundamentos de las responsabilidades. Se complementan los conceptos con programas, formatos, ejemplos y demás información relacionada con la ejecución de la auditoría financiera. Se ha procurado que su redacción y exposición sean sencillas y comprensibles para la sistematización del trabajo del auditor.

Se aspira que este Manual se constituya en una guía práctica y didáctica que facilite el desarrollo y cumplimiento de los objetivos de la auditoría financiera gubernamental.

Este documento ha sido elaborado por un equipo técnico, integrado por delegados de la Dirección de Planificación y Evaluación Institucional, Direcciones de Auditoría 1, 2 y 4 en coordinación con los técnicos de la Asesoría General.

**Dr. Alfredo Corral Borrero**  
**CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO**

## **ACUERDON° CG**

### **El Contralor General del Estado**

#### **Considerando:**

Que mediante Acuerdo No. 017-CG, promulgado en el Registro Oficial No. 41 de octubre 6 de 1992, se expidió el Manual General de Auditoría Gubernamental, estructurado sobre la base de las políticas y normas de Auditoría emitidas en 1977.

Que con Acuerdo No. 039-CG, publicado en el Registro Oficial No. 555 de octubre 25 de 1994, se expidieron las nuevas Políticas de Auditoría Gubernamental, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas Aplicables en el Sector Público y las Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental, aplicables de manera obligatoria en la ejecución de la auditoría en el sector público.

Que la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control, faculta a la Contraloría General para dictar y actualizar los reglamentos, políticas, normas, manuales e instructivos relacionados con la auditoría Gubernamental, a efectos de contar con un documento que permita la práctica de la auditoría financiera en forma eficiente y oportuna.

En ejercicio de la facultad que le confieren los artículos 211 de la Constitución Política de la República del Ecuador, 303 numeral 8 letra a) y 323 de la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control.

#### **ACUERDA:**

- Art. 1. Expedir el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, que regirá para las unidades de auditoría de la Contraloría General del Estado y para las unidades de auditoría interna de las entidades y organismos del sector público sujetas al Control del Organismo Técnico Superior de Control.
- Art. 2. El Comité de Directores conjuntamente con la Asesoría General, delegarán a los funcionarios respectivos, para que investiguen los últimos pronunciamientos de la profesión, los que serán incorporados al presente manual y luego tramitados ante el Contralor General del Estado para su aprobación.

Art.3. El presente Manual entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

Dado en la ciudad de San Francisco de Quito, Distrito Metropolitano, a

COMUNIQUESE

**Dr. Alfredo Corral Borrero**  
**CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO**

# INDICE GENERAL

<i>CONTENIDO</i>	<i>PAGINA</i>
<b>CAPITULO I</b>	
<b>GENERALIDADES</b>	
<b>Introducción</b>	<b>03</b>
<b>Objetivos del Manual</b>	<b>04</b>
<b>Base Legal</b>	<b>04</b>
<b>Funciones y Responsabilidades del Area de Auditoría</b>	<b>05</b>
<b>Código de Etica del Auditor Gubernamental</b>	<b>11</b>
<b>CAPITULO II</b>	
<b>AUDITORIA FINANCIERA</b>	
<b>Definición</b>	<b>17</b>
<b>Objetivos</b>	<b>18</b>
<b>Características</b>	<b>18</b>
<b>Proceso de la Auditoría Financiera</b>	<b>19</b>
<b>Control de Calidad en la Auditoría Financiera</b>	<b>23</b>

## **CAPITULO III**

### **PLANIFICACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA**

<b>Generalidades</b>	<b>27</b>
<b>Fases de la Planificación</b>	<b>29</b>
<b>Programas de Auditoría</b>	<b>160</b>

## **CAPITULO IV**

### **EJECUCION DE LA AUDITORIA FINANCIERA**

<b>Generalidades</b>	<b>205</b>
<b>Pruebas de Auditoría</b>	<b>205</b>
<b>El Muestreo en Auditoría</b>	<b>215</b>
<b>Los Hallazgos en Auditoría</b>	<b>221</b>
<b>Nuevas Evidencias Encontradas</b>	<b>226</b>
<b>Conclusiones de Auditoría</b>	<b>227</b>
<b>Consideraciones sobre los Estados Financieros Examinados</b>	<b>228</b>
<b>Revisión de Hechos Posteriores</b>	<b>229</b>
<b>Procedimientos para la Identificación de hechos Posteriores</b>	<b>229</b>
<b>Documentación del Trabajo de Auditoría</b>	<b>229</b>

## **CAPITULO V**

## **COMUNICACIÓN DE RESULTADOS EN LA AUDITORIA FINANCIERA**

<b>Generalidades</b>	<b>257</b>
<b>El Informe de Auditoría</b>	<b>261</b>
<b>Estructura de los Informes de Auditoría</b>	<b>274</b>
<b>Tipos de Opinión</b>	<b>300</b>
<b>Apéndices de la Comunicación de Resultados</b>	<b>316</b>
<b>GLOSARIO DE TERMINOS</b>	<b>335</b>

**CAPITULO**

**I**

**GENERALIDADES**

<b>1.</b>	<b><u>Introducción</u></b>	<b><u>03</u></b>
<b>2.</b>	<b><u>Objetivos del Manual de Auditoría Financiera</u></b>	<b><u>04</u></b>
<b>3.</b>	<b><u>Base Legal</u></b>	<b><u>04</u></b>
<b>4.</b>	<b><u>Funciones y Responsabilidad del Area de Auditoría</u></b>	<b><u>05</u></b>
4.1	<u>Del director y subdirector</u>	<u>06</u>
4.2	<u>Del auditor supervisor</u>	<u>07</u>
4.3	<u>Del auditor jefe de equipo</u>	<u>08</u>
4.4	<u>De los auditores</u>	<u>09</u>
4.5	<u>Responsabilidades compartidas con el supervisor y el jefe de equipo de la auditoría</u>	<u>10</u>
<b>5.</b>	<b><u>Código de Etica del Auditor Gubernamental</u></b>	<b><u>11</u></b>





## **CAPITULO**

### **I**

## **GENERALIDADES**

### **1. Introducción**

A la Contraloría General del Estado, se le atribuye como una de sus funciones sustantivas, el control de los recursos y bienes del sector público, a la vez que se encuentra facultada para dictar, en forma privativa, normas de carácter secundario relativas a esta materia.

Por lo que en el afán de desarrollar las técnicas y metodologías modernas de la profesión, que faciliten el desarrollo y cumplimiento de los objetivos de la auditoría financiera, a cargo de las unidades operativas de este Organismo Técnico Superior de Control y a fin de unificar los procedimientos para su ejecución, se ha elaborado el Manual de Auditoría Financiera Gubernamental.

El artículo 211 de la Constitución Política de la República del Ecuador, determina que la Contraloría General del Estado, es el Organismo Técnico Superior de Control, con autonomía administrativa, presupuestaria y financiera y con atribuciones para controlar los ingresos, gastos, inversiones, utilización de recursos, administración y custodia de los bienes públicos, para lo cual dictará regulaciones para el cumplimiento del control y dará asesoría en las materias de su competencia.

Las disposiciones legales vigentes constituyen el marco legal dentro del cual la Contraloría General del Estado desarrolla y cumple la citada disposición constitucional, como órgano central rector del sistema de control.

El Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, rige para las unidades de auditoría de la Contraloría General del Estado, las entidades y organismos del sector público sujetas al Organismo Técnico Superior de Control y sus correspondientes unidades de auditoría interna, conforme lo señalan las disposiciones legales y normativas vigentes y el Art. 2 de la Ley de Presupuestos del Sector Público.

Para el control de los recursos públicos, la Ley pertinente le faculta al Contralor General la publicación y actualización del manual de auditoría, el cual contendrá la descripción de los requisitos, técnicas, métodos y procedimientos, a ser aplicados en la ejecución de esta actividad.

El contenido del presente manual se halla estructurado por capítulos identificados así: Capítulo I Generalidades, que trata sobre aspectos referentes a la base legal y normativa en la que se fundamenta la práctica de la auditoría financiera, los objetivos del manual, funciones y

responsabilidades del área de auditoría y culmina con el Código de Ética del Auditor Gubernamental; Capítulo II Auditoría Financiera hace énfasis en la conceptualización, proceso y enfoques de la Auditoría Financiera; Capítulo III Planificación de la Auditoría Financiera; Capítulo IV Ejecución de la Auditoría Financiera; Capítulo V Comunicación de Resultados de la Auditoría Financiera. Dentro de cada capítulo en forma ordenada se consigna el contenido del mismo y se incluyen los apéndices en donde se ilustran con ejemplos el desarrollo de los temas en referencia.

## **2. Objetivos del Manual de Auditoría Financiera**

Los principales objetivos del Manual de Auditoría Financiera Gubernamental, son:

1. Sistematizar la ejecución de la auditoría y estandarizar la aplicación de sus procedimientos.
2. Proveer a los auditores, de criterios y terminología uniformes, así como de metodología de trabajo moderna, que les permita el desarrollo profesional.
3. Facilitar la aplicación de las normas, políticas y principios relativos a la auditoría financiera.
4. Proponer enfoques modernos de auditoría, tendientes a asegurar que las funciones de control se realicen con la más alta calidad profesional.
5. Agilitar el proceso de la auditoría con el objeto de que los informes lleguen a los usuarios con oportunidad, para que se constituyan en herramientas gerenciales que permitan la toma de decisiones.

## **3. Base Legal**

Las disposiciones legales vigentes sobre la materia, señalan que el Contralor General expedirá las normas generales para controlar los recursos y bienes del sector público.

La normativa técnica, constituye el principal medio para ejecutar la auditoría financiera, tanto por los agentes activos que aplican el sistema de control de los recursos públicos, como por los agentes pasivos que participan mediante la entrega de información sobre las actividades realizadas, por lo que se ha considerado la normativa conformada por las Políticas de Auditoría Gubernamental (PAG), las Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental (NTAG), las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables en el Sector Público (NAGA-SP) y las Normas Ecuatorianas de Auditoría (NEA's).

Además, se han considerado las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (Statement on Auditing Standar SAS) y sus interpretaciones, emitidas por el Comité Ejecutivo de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos AICPA, y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), emitidas por el

Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, encaminadas a los diversos aspectos que corresponda examinar al auditor.

Las auditorías financieras que debe efectuar la Contraloría General, serán ejecutadas de acuerdo con las políticas y normas antes citadas y los manuales e instructivos expedidos por el Contralor que resulten aplicables de conformidad con la ley pertinente y el artículo 46 de la Ley de Presupuestos del Sector Público.

## **Marco Legal y Normativo**

<b>AUDITORIA FINANCIERA</b>	
<b>BASE LEGAL</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>Constitución Política de la República del Ecuador</b></li> <li>* <b>Ley de Presupuesto del Sector Público</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>“Art. 211”</b></li> <li><b>“Art. 2”</b></li> </ul>
<b>NORMATIVA TECNICA</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>Políticas de Auditoría Gubernamental</b></li> <li>* <b>Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental</b></li> <li>* <b>Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas Aplicables al Sector Público.</b></li> <li>* <b>Normas Ecuatorianas de Auditoría</b></li> <li>* <b>Normas Técnicas de Control Interno</b></li> <li>* <b>Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados</b></li> <li>* <b>ACUERDO N°182 MEF. del 29 de diciembre del 2000 publicado en el R.O. 249 del 22 de enero del 2001</b></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li><b>(PAG)</b></li> <li><b>(NTAG)</b></li> <li><b>(NAGA-SP)</b></li> <li><b>(NEA’s)</b></li> <li><b>(NTCI)</b></li> <li><b>(PCGA)</b></li> </ul>
<b>Normativa del Sistema de Administración Financiera</b>	

#### **4. Funciones y Responsabilidades del Area de Auditoría**

Sin perjuicio de las funciones establecidas para las unidades operativas y personal que ejerce el control de los recursos públicos, contenidos en los respectivos orgánicos funcionales y demás normas afines, se incluyen las funciones o tareas específicas de auditoría, asignadas al nivel directivo, al de supervisión y al personal operativo, con el propósito de comprometer sus esfuerzos para que las labores de control se realicen ciñéndose a la Ley y normatividad vigente, de manera que se alcancen los "objetivos de la auditoría" descritos en las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptada Aplicables en el Sector Público.

Las funciones principales de los Directores, Subdirectores, Supervisores y Jefes de Equipo de Auditoría, entre otras, son las siguientes:

#### **4.1 Funciones de directores y subdirectores**

- a. Elaborar la planificación anual de la auditoría de acuerdo con el ámbito asignado, en coordinación con las unidades administrativas correspondientes.
- b. Organizar equipos de auditoría para realizar los exámenes programados, tomando en cuenta para su integración, entre otros aspectos, las condiciones técnicas, conocimiento, experiencia, habilidades y relaciones interpersonales.
- c. Programar las auditorías a base de los criterios y estándares mínimos, tales como el objetivo general, el alcance, el tiempo para su ejecución, número de auditores por equipo y las instrucciones específicas, entre otros.
- d. Apoyar e incentivar la participación activa de los auditores, con el propósito de lograr el objetivo general propuesto para la auditoría.
- e. Prestar a los supervisores y auditores asignados para la ejecución del trabajo, la asistencia técnica necesaria para que éstos cumplan eficientemente con sus obligaciones.
- f. Conocer y aprobar el informe sobre la planificación preliminar y la planificación específica previa a la ejecución del trabajo.
- g. Exigir la aplicación sistemática del proceso de la auditoría a base de la metodología definida en este Manual.
- h. Fomentar la aplicación de las políticas y normas de auditoría emitidas por la Contraloría General, como garantía de la calidad del trabajo.
- i. Suscribir, cuando corresponda, los informes de auditoría que serán remitidos a la administración de las entidades examinadas.
- j. Preparar un informe final con los resultados obtenidos en la ejecución del plan anual de trabajo.

- k. Supervisar selectivamente el funcionamiento técnico y administrativo de los equipos de trabajo ubicados en las entidades auditadas, como un criterio para fomentar el control de calidad interno.
- l. Cumplir y hacer cumplir las disposiciones legales reglamentarias y la normatividad relacionada con el control de los recursos públicos emitida por el Organismo Técnico Superior de Control.

#### **4.2 Funciones del auditor supervisor**

El Supervisor de auditoría cumple la función de coordinación permanente, entre los equipos de auditoría que supervisa y la respectiva dirección o jefatura. Sus funciones principales son:

- a) Preparar y aplicar los programas de supervisión, en las principales etapas del proceso de la auditoría conforme lo determinan las NTAG.
- b) Desarrollar conjuntamente con el Jefe de equipo de auditoría, las funciones de responsabilidad compartida que se citan en el numeral 4.5.
- c) Familiarizarse con las actividades de la entidad a ser examinada, a fin de ejercer una supervisión adecuada de las labores del equipo.
- d) Supervisar las actividades del equipo de auditoría, de acuerdo con la fase del proceso de la auditoría que se esté realizando, para orientar los procedimientos, evaluar el avance del trabajo, resolver las consultas realizadas, revisar los productos intermedios y finales del trabajo, informar a la jefatura sobre los asuntos importantes del examen, así como los de carácter administrativo.
- e) Informar mensualmente al jefe de la unidad operativa sobre el avance de cada trabajo supervisado, utilizando para ello el formulario diseñado para el efecto.
- f) Estudiar y decidir sobre las situaciones que se presenten en la ejecución del examen, como la falta de información o su desactualización, la ampliación o reducción de los procedimientos de auditoría y su alcance, asuntos delicados para discutir con la administración y en casos muy relevantes someterlos a consideración del jefe de la unidad operativa.
- g) Dirigir las reuniones programadas con los funcionarios de la administración, en las cuales se presenten los resultados parciales o finales del examen o se discutan otros asuntos importantes relacionados con la auditoría.

- h) Informar al jefe de la unidad operativa sobre los hallazgos significativos relacionados con el examen y los hechos que no han podido ser solucionados.
- i) Revisar el borrador del informe de auditoría, antes y después de la comunicación de los resultados a los funcionarios de la entidad auditada.
- j) Preparar y presentar al jefe de la unidad operativa el informe de supervisión.
- k) Presentar al jefe de la unidad operativa el informe final, memorando de antecedentes, síntesis y el expediente de papeles de trabajo de cada examen.
- l) Cumplir y hacer cumplir las disposiciones legales, reglamentarias y la normatividad emitida por el Organismo Técnico Superior de Control.

#### **4.3 Funciones del auditor jefe de equipo**

El Jefe de Equipo de Auditoría, es el profesional responsable de administrar y dirigir a los miembros del grupo, y cumplir con los criterios y estándares establecidos por el nivel directivo para la ejecución del trabajo.

Las principales funciones del Jefe de Equipo de Auditoría son:

- a) Ejecutar de manera conjunta con el Supervisor las funciones de responsabilidad compartida, que se señalan en el numeral 4.5.
- b) Comunicar y dejar constancia escrita de la iniciación de la auditoría a los servidores y ex - servidores de la entidad a examinarse.
- c) Dirigir el equipo de auditoría de acuerdo con los criterios establecidos por el nivel directivo, tomando en cuenta para tales efectos el objetivo y alcance indicados en la orden de trabajo, la planificación y la programación específica, las muestras seleccionadas y la estructura definida para el informe, entre otros.
- d) Incentivar la participación activa de los miembros del equipo para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- e) Preparar, suscribir y tramitar con el visto bueno del supervisor y en forma oportuna, todas las comunicaciones inherentes a su trabajo y más documentos que le asignen las normas e instrucciones relativas al proceso de la auditoría.

- f) Organizar conforme a lo establecido, el índice y contenido de los papeles de trabajo para documentar los procedimientos de auditoría aplicados y los resultados obtenidos, tomando en cuenta que constituyen la fuente primaria de información para estructurar y redactar el informe de auditoría.
- g) Distribuir el trabajo entre los miembros del equipo de auditoría y revisar la aplicación de los programas específicos para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- h) Comunicar, previa revisión y aprobación del respectivo informe por parte del supervisor en forma oportuna y de manera verbal y por escrito, a la administración de la entidad auditada los resultados obtenidos en la evaluación del control interno.
- i) Asegurar, mediante la revisión oportuna de la totalidad de los papeles de trabajo, que todos los resultados del estudio se encuentren debidamente respaldados con evidencia suficiente y competente y que dichos resultados hayan sido comunicados previamente a los funcionarios responsables de las actividades relacionadas.
- j) Preparar, en coordinación con el supervisor, el borrador del informe final de la auditoría.
- k) Redactar el borrador del informe, memorando de antecedentes y síntesis, de conformidad con la estructura establecida y de común acuerdo con el Supervisor.
- l) Preparar y tramitar la convocatoria a la administración de la entidad para la reunión en que se presentarán los resultados finales del examen, exponer los resultados, documentar la reunión efectuada y registrar las fuentes adicionales de datos a que se haga referencia en dicha reunión.
- m) Entregar al Supervisor o a quien corresponda el borrador del informe, memorando de antecedentes y expediente de papeles de trabajo para el trámite de revisión y aprobación correspondiente, tomando en cuenta las opiniones y la documentación adicional obtenida en la presentación de los resultados.

#### **4.4 Funciones de los auditores**

Los auditores integrantes de los equipos de auditoría, trabajan bajo la supervisión directa del jefe de equipo y sus principales funciones son:

- a) Aplicar los programas de auditoría preparados para el desarrollo del trabajo, conforme a las instrucciones del jefe de equipo.



- b) Documentar la aplicación de los procedimientos de auditoría utilizando la estructura y orden definido para los papeles de trabajo.
- c) Cumplir con los criterios de ejecución establecidos para su trabajo, así como, los estándares profesionales (normas de auditoría) y de encontrar dificultades, comunicarlas de inmediato al auditor jefe de equipo de la auditoría.
- d) Mantener ordenados y completos los papeles de trabajo.
- e) Sugerir procedimientos alternativos o adicionales para promover la eficiencia en las actividades de auditoría realizadas.
- f) Colaborar continuamente para fomentar el logro de los objetivos incluidos en la planificación específica y contribuir para proyectar una imagen positiva de la auditoría y de la Contraloría General del Estado.
- g) Obtener la evidencia suficiente, competente y pertinente de los hallazgos de auditoría, desarrollando los comentarios con todos los atributos y analizarlos con el Jefe de equipo de la auditoría.
- h) Redactar, en la correspondiente cédula o papel de trabajo, los resultados (comentarios, conclusiones y recomendaciones) sobre cada componente o rubro desarrollado, guiándose con la estructura preestablecida para el informe final.
- i) Estructurar el expediente de papeles de trabajo y entregarlo al jefe de equipo para la integración completa de los resultados y su correspondiente archivo.
- j) Cumplir con las disposiciones legales, normatividad e instrucciones relacionadas con el ejercicio de la auditoría, así como observar el Código de Ética Profesional.

#### **4.5 Responsabilidades compartidas con el supervisor y el jefe de equipo de la auditoría.**

En la ejecución de la auditoría, se requiere la participación activa de la supervisión técnica, función que se integra en varias ocasiones con las responsabilidades del jefe de equipo, por lo que los deberes de responsabilidad compartida a ser cumplidos conjuntamente por el supervisor y el jefe de equipo de la auditoría son:

- a) Participar en la planificación preliminar, incluida la entrevista inicial con los funcionarios de la entidad.
- b) Calificar los riesgos inherentes y de control al evaluar la estructura de control interno.

- c) Preparar la planificación específica de la auditoría con los procedimientos a ser aplicados durante el examen.
- d) Determinar las muestras de auditoría a ser examinadas para ejecutar el trabajo.
- e) Realizar reuniones técnicas periódicas con el equipo de trabajo a efecto de evaluar la labor de auditoría que se realiza.
- f) Preparar los informes correspondientes a cada una de las fases del proceso de auditoría.
- g) Preparar la estructura de informe de auditoría, antes de iniciar la redacción.
- h) Participar en la presentación de los resultados parciales y finales de la auditoría a la administración de la entidad auditada.
- i) Coadyuvar para que el informe final sea aprobado y tramitado oportunamente.

## **5. Código de Ética del Auditor Gubernamental**

El auditor gubernamental está llamado a jugar un importante papel con respecto a la implantación de las normas en materia de administración y control de los recursos públicos, consecuentemente es necesario establecer un marco normativo de conducta para aquellos funcionarios que tendrán a su cargo la delicada misión del control gubernamental. Para lo cual la Contraloría General de Estado expidió mediante Acuerdo N°142 de marzo 25 de 1976 el “**Código de Ética del Auditor Gubernamental**” en el que se establece que el **Auditor Gubernamental deberá:**

- 1** Ser honesto, objetivo, independiente y diligente al llevar a cabo sus deberes y responsabilidades. Deberá actuar con integridad y moralidad tanto en su vida profesional, como en su vida particular, evitando cualquier posible compromiso de su independencia y actos que impliquen en la realidad, o puedan hacer presumir, falta de independencia o posibilidad de influencias indebidas en el desempeño de sus deberes.
- 2** Observar las disposiciones legales, las políticas y normas técnicas de auditoría expedidas por la Contraloría General del Estado, procurando perfeccionar y mejorar su competencia y la calidad de sus servicios.
- 3** Demostrar lealtad en todo lo relacionado con la entidad u organismo donde está empleado. Sin embargo, deberá mantener la independencia que asegura su informe profesional de cualquier actividad ilegal o impropia, y de ninguna manera tomará parte en forma consciente en dicha clase de actividad por acción directa o por omisión de actuar o informar.

- 4 No aceptar ningún dinero, regalo u otro beneficio de la entidad u organismo, sus servidores o de terceros relacionados con ella, porque ello puede afectar su independencia y objetividad.
- 5 No participar ni directamente ni indirectamente en actividades, ni en partidos políticos.
- 6 No tomar parte en ninguna actividad que pueda divergir de los intereses de la auditoría profesional o perjudicar su capacidad de llevar a cabo sus deberes y responsabilidades en forma objetiva.
- 7 Ser equitativo y justo con los servidores de la entidad u organismo auditado, evitando cualquier daño personal hasta el máximo de su habilidad, de acuerdo con su responsabilidad para con la Contraloría General, tendiente a salvaguardar los recursos públicos.
- 8 Guardar con reserva y utilizar con prudencia la información obtenida durante el ejercicio de sus funciones.
- 9 Cooperar y colaborar con otros auditores gubernamentales, de manera que promueva buenas relaciones en la profesión.
- 10 Al elaborar sus comentarios, conclusiones y recomendaciones resultantes de sus labores, hacer todo lo posible por presentar suficiente evidencia que las respalde, revelando cualquier hecho que, de no ser revelado, podría distorsionar el informe o encubrir prácticas ilegales o impropias.
- 11 No participar en la auditoría de una entidad pública en la cual estuvieren empleados parientes suyos o íntimos amigos, o donde hubiere sido empleado anteriormente en un puesto financiero o administrativo o cuando existiere algún factor que pudiese originar una situación de falta de independencia y objetividad.
- 12 No dedicarse a negocios u ocupaciones que sean incompatibles o contradictorios con sus actividades profesionales de auditoría.
- 13 Mantenerse actualizado con las más modernas técnicas y métodos de auditoría, así como de gerencia, presupuesto, contabilidad y otras áreas relacionadas con sus labores, a través de participación activa en cursos, seminarios, organismos profesionales y otras actividades de autodesarrollo profesional.
- 14 Al participar en cursos de capacitación o evaluaciones de habilidad técnica, mantendrá una honestidad e integridad completa, evitando obtener o de proporcionar a otros participantes información respecto a exámenes y evaluaciones.

- 15** No participar en actos administrativos, ni firmar, autorizar o aprobar con anticipación documentos. Su informe profesional es el único documento que deberá firmar con relación a las entidades, organismos u operaciones examinadas.
- 16** Respetar la disciplina impuesta por la Contraloría General o por la entidad u organismo donde estuviere empleado.
- 17** Mantener una conducta tal, que obtenga crédito y prestigio a su profesión y testimonie su voluntad de servir al Estado y su habilidad para hacerlo.
- 18** Mantener un enfoque positivo en sus labores, poniendo énfasis en la formulación de recomendaciones para plantear mejoras en las operaciones de las entidades y organismos públicos, minimizando su papel como crítico y excitador de sanciones por las irregularidades encontradas.
- 19** Procurar siempre buscar maneras de aumentar la eficiencia, efectividad y economía de las operaciones y actividades de las entidades y organismos examinados.

**CAPITULO**  
**II**  
**AUDITORIA FINANCIERA**

<b>1.</b>	<b>Definición</b>	<b>17</b>
<b>2.</b>	<b>Objetivos</b>	<b>18</b>
2.1	General	18
2.2	Específico	18
<b>3.</b>	<b>Características</b>	<b>18</b>
<b>4.</b>	<b>Proceso de la Auditoría Financiera</b>	<b>19</b>
4.1	Planificación	20
4.2	Ejecución del trabajo	20
4.3	Comunicación de resultados	20
4.4	Esquema del proceso de la auditoría financiera	22
<b>5.</b>	<b>Control de Calidad en la Auditoría Financiera</b>	<b>23</b>
5.1	Independencia	23
5.2	Asignación de personal	23
5.3	Consultas	23
5.4	Supervisión	23
5.5	Desarrollo profesional	24
5.6	Evaluaciones	24



## CAPITULO

### II

#### AUDITORIA FINANCIERA

##### **1. Definición**

La auditoría financiera examina a los estados financieros y a través de ellos las operaciones financieras realizadas por el ente contable, con la finalidad de emitir una opinión técnica y profesional.

Las disposiciones legales vigentes que regulan las actividades de la Contraloría General del Estado, definen a la Auditoría Financiera así:

"Consiste en el examen de los registros, comprobantes, documentos y otras evidencias que sustentan los estados financieros de una entidad u organismo, efectuado por el auditor para formular el dictamen respecto de la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio; para determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y para formular comentarios, conclusiones y recomendaciones tendientes a mejorar los procedimientos relativos a la gestión financiera y al control interno".

Para que el auditor esté en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener una certeza razonable sobre:

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos utilizados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros estén preparados y revelados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y la normativa de contabilidad gubernamental vigente.

Para obtener estos elementos, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso, los resultados deben reflejarse en papeles de trabajo que constituyen la evidencia de la labor realizada.

## **2. Objetivos**

### **2.1 General**

La auditoría financiera tiene como objetivo principal, dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de las entidades públicas.

### **2.2 Específicos**

1. Examinar el manejo de los recursos financieros de un ente, de una unidad y/o de un programa para establecer el grado en que sus servidores administran y utilizan los recursos y si la información financiera es oportuna, útil, adecuada y confiable.
2. Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.
3. Verificar que las entidades ejerzan eficientes controles sobre los ingresos públicos.
4. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes públicos.
5. Propiciar el desarrollo de los sistemas de información de los entes públicos, como una herramienta para la toma de decisiones y la ejecución de la auditoría.
6. Formular recomendaciones dirigidas a mejorar el control interno y contribuir al fortalecimiento de la gestión pública y promover su eficiencia operativa.

## **Características**

1. Objetiva, porque el auditor revisa hechos reales sustentados en evidencias susceptibles de comprobarse.
2. Sistemática, porque su ejecución es adecuadamente planeada.
3. Profesional, porque es ejecutada por auditores o contadores públicos a nivel universitario o equivalentes, que posean capacidad, experiencia y conocimientos en el área de auditoría financiera.



4. Específica, porque cubre la revisión de las operaciones financieras e incluye evaluaciones, estudios, verificaciones, diagnósticos e investigaciones.
5. Normativa, ya que verifica que las operaciones reúnan los requisitos de legalidad, veracidad y propiedad, evalúa las operaciones examinadas, comparándolas con indicadores financieros e informa sobre los resultados de la evaluación del control interno.
6. Decisoria, porque concluye con la emisión de un informe escrito que contiene el dictamen profesional sobre la razonabilidad de la información presentada en los estados financieros, comentarios, conclusiones y recomendaciones, sobre los hallazgos detectados en el transcurso del examen.

#### **4. Proceso de la Auditoría Financiera**

El proceso que sigue una auditoría financiera, se puede resumir en lo siguiente: inicia con la expedición de la orden de trabajo y culmina con la emisión del informe respectivo, cubriendo todas las actividades vinculadas con las instrucciones impartidas por la jefatura, relacionadas con el ente examinado.

Las Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental determinan que: "La autoridad correspondiente designará por escrito a los auditores encargados de efectuar el examen a un ente o área, precisando los profesionales responsables de la supervisión técnica y de la jefatura del equipo".

La designación del equipo constará en una orden de trabajo que contendrá los siguientes elementos:

- Objetivo general de la auditoría.
- Alcance del trabajo.
- Presupuesto de recursos y tiempo.
- Instrucciones específicas.

Para cada auditoría se conformará un equipo de trabajo, considerando la disponibilidad de personal de cada unidad de control, la complejidad, la magnitud y el volumen de las actividades a ser examinadas.

El equipo estará dirigido por el jefe de equipo, que será un auditor experimentado y deberá ser supervisado técnicamente. En la conformación del equipo se considerará los siguientes criterios:

- Rotación del personal para los diferentes equipos de auditoría.
- Continuidad del personal hasta la finalización de la auditoría.
- Independencia de criterio de los auditores.
- Equilibrio en la carga de trabajo del personal.

Una vez recibida la orden de trabajo, se elaborará un oficio dirigido a las principales autoridades de la entidad, proyecto o programa, a fin de poner en conocimiento el inicio de la auditoría.

De conformidad con la normativa técnica de auditoría vigente, el proceso de la auditoría comprende las fases de: planificación, ejecución del trabajo y la comunicación de resultados.

#### **4.1 Planificación**

Constituye la primera fase del proceso de auditoría y de su concepción dependerá la eficiencia y efectividad en el logro de los objetivos propuestos, utilizando los recursos estrictamente necesarios.

Esta fase debe considerar alternativas y seleccionar los métodos y prácticas más apropiadas para realizar las tareas, por tanto esta actividad debe ser cuidadosa, creativa positiva e imaginativa; por lo que necesariamente debe ser ejecutada por los miembros más experimentados del equipo de trabajo.

La planificación de la auditoría financiera, comienza con la obtención de información necesaria para definir la estrategia a emplear y culmina con la definición detallada de las tareas a realizar en la fase de ejecución .

#### **4.2 Ejecución del trabajo**

En esta fase el auditor debe aplicar los procedimientos establecidos en los programas de auditoría y desarrollar completamente los hallazgos significativos relacionados con las áreas y componentes considerados como críticos, determinando los atributos de condición, criterio, efecto y causa que motivaron cada desviación o problema identificado.

Todos los hallazgos desarrollados por el auditor, estarán sustentados en papeles de trabajo en donde se concreta la evidencia suficiente y competente que respalda la opinión y el informe.

Es de fundamental importancia que el auditor mantenga una comunicación continua y constante con los funcionarios y empleados responsables durante el examen, con el propósito de mantenerles informados sobre las desviaciones detectadas a fin de que en forma oportuna se presente los justificativos o se tomen las acciones correctivas pertinentes.

#### **4.3 Comunicación de resultados**

La comunicación de resultados es la última fase del proceso de la auditoría, sin embargo ésta se cumple en el transcurso del desarrollo de la auditoría. Está dirigida a los funcionarios de la entidad examinada con el propósito de que presenten la información verbal o escrita respecto a los asuntos observados.

Esta fase comprende también, la redacción y revisión final del informe borrador, el que será elaborado en el transcurso del examen, con el fin de que el último día de trabajo en el campo y previa convocatoria, se comuniquen los resultados mediante la lectura del borrador del informe a las autoridades y funcionarios responsables de las operaciones examinadas, de conformidad con la ley pertinente.

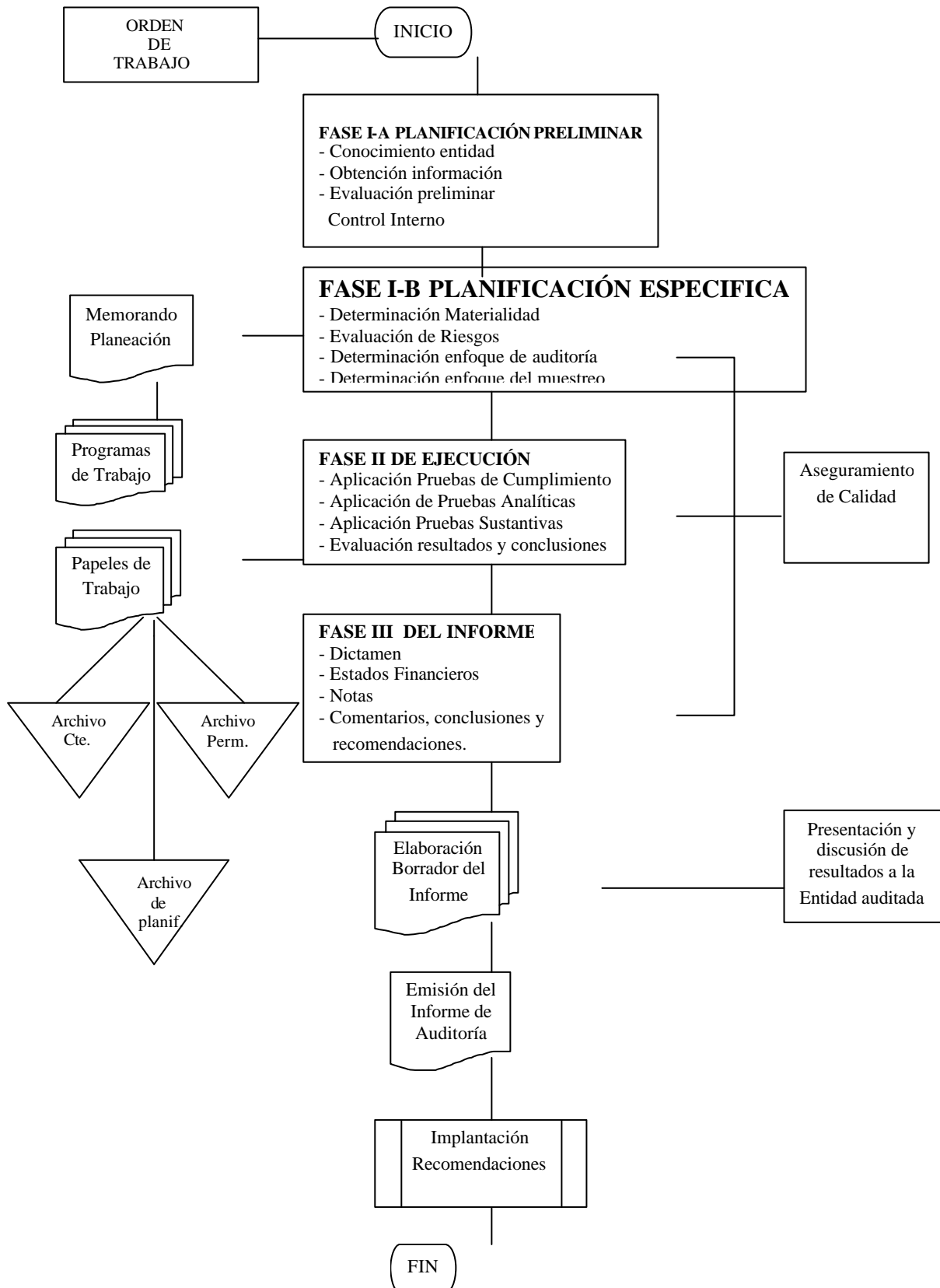
El informe básicamente contendrá la carta de dictamen, los estados financieros, las notas aclaratorias correspondientes, la información financiera complementaria y los comentarios, conclusiones y recomendaciones relativos a los hallazgos de auditoría.

Como una guía para la realización del referido proceso, en cuadro adjunto se establecen los siguientes porcentajes estimados de tiempo, con relación al número de días/hombre programados.

<b>PORCENTAJE DE TIEMPO UTILIZADO</b>			
<b>Fase</b>	<b>f</b>	<b>Comunicación Resultados</b>	
<b>Total</b>			
<b>PLANIFICACIÓN</b>	30%	5%	35%
Preliminar      10			
Específica <u>25</u>			
<b>EJECUCIÓN DEL TRABAJO</b>	50 %	10%	60%
<b>COMUNICACIÓN DE RESULTADOS</b>	0	5%	5%
<b>TOTAL</b>	<b>80%</b>	<b>20%</b>	<b>100%</b>

Con el fin de tener una visión objetiva del proceso de la auditoría financiera, a continuación se presenta el gráfico detallado del mismo.

## 4.4 PROCESO DE LA AUDITORIA FINANCIERA



## **5. Control de Calidad en la Auditoría Financiera**

La aplicación del control de calidad en el proceso de la auditoría provee una seguridad razonable para el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas a fin de lograr una dirección, organización, ordenamiento y grados de decisión adecuados en la práctica de las auditorías.

Es importante considerar entre otros los siguientes elementos de control de calidad que se relacionan con las etapas de planificación, ejecución y comunicación de resultados en el proceso de la auditoría:

### **5.1 Independencia.**

La dirección de la unidad de control externo deberá asegurarse que los auditores asignados a un examen de auditoría no tengan vinculaciones de carácter familiar con los funcionarios de la entidad y/o proyecto examinado. De igual forma debe tener la seguridad de que ninguno de sus auditores tenga conflicto de intereses en los entes auditados.

### **5.2 Asignación de personal.**

Las auditorías practicadas deben ser ejecutadas por personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y teórico suficiente de acuerdo con las circunstancias. Se debe identificar con oportunidad al personal que se necesita para ciertos trabajos específicos a fin de que se pueda contar con el personal competente, dicha identificación se la debe realizar desde la planificación anual de las auditorías.

La utilización de presupuestos estimados de tiempo para la ejecución de las auditorías debe ser un estándar de control que será ejercido por las direcciones de control externo.

### **5.3 Consultas.**

La identificación de unidades administrativas o funcionarios especializados en campos técnicos es importante, para garantizar en algunos casos, la calidad de los trabajos de auditoría.

El mantenimiento de una biblioteca dotada de literatura suficiente para obtener referencias técnicas o de investigación constituye un elemento adicional que contribuye a mejorar la calidad de las auditorías.

### **5.4 Supervisión**

Para que un trabajo de auditoría cuente con estándares de calidad suficientes debe por sobre todas las cosas observar y cumplir las disposiciones de la normatividad vigente relacionadas con el proceso de la auditoría, no obstante, la función de supervisión debe especialmente participar

intensamente en la etapa de planificación y proveer una dirección continua sobre la aplicación de procedimientos, elaboración de papeles de trabajo, pruebas de auditoría y comunicación de resultados.

### **5.5 Desarrollo Profesional**

La capacitación continua contribuye a acumular mayores conocimientos que permitan cumplir eficientemente las responsabilidades asignadas a los auditores, consecuentemente es importante que el personal de auditores asista a programas de entrenamiento, tenga acceso a la literatura que contiene información técnica y actualizada en materia de contabilidad y auditoría y en forma especial que reciba la instrucción adecuada durante la práctica de la auditoría.

### **5.6 Evaluaciones**

El trabajo realizado por el personal de auditores debe ser periódicamente evaluado, a fin de mejorar los procedimientos utilizados durante la auditoría y mejorar los estándares de rendimiento individual.

Un proceso de evaluación periódico permite aumentar las responsabilidades en forma gradual y sustentar las promociones que deban realizarse.

## **CAPITULO**

### **III**

## **PLANIFICACION DE LA AUDITORIA**

### **Generalidades** **27**

<i>Definición</i>	27
<i>Objetivo de la planificación</i>	27
<i>Iniciación de la auditoría</i>	27
<i>1.4 Metodología de la planificación</i>	28

### **Fases de la Planificación** **29**

<i>La Planificación Preliminar</i>	30
<i>Metodología</i>	30
<i>Elementos</i>	30
<i>Productos de la planificación preliminar</i>	31
<i>Desarrollo de la planificación preliminar</i>	31

### **APENDICES**

#### **PLANIFICACION PRELIMINAR** **41**

##### **APENDICE A:**

##### *Programa General para la Planificación Preliminar*

41

##### **APENDICE B:**

##### *Contenido Esquemático del Memorando de la Planificación Preliminar* 47

##### **APENDICE C:**

##### *Determinación de la Materialidad e Identificación de Cuentas de los Estados Financieros y Fuentes de Información Significativa* 51

##### **APENDICE D:**

<i>Cuestionario sobre Control Interno y Fraude</i>	58
--	----

### **CASO PRACTICO**

<i>Memorando de Planificación Preliminar</i>	71
<i>Matriz de la Evaluación Preliminar del Riesgo de Auditoría</i>	81

<b>2.2 Planificación Específica</b>	<b>83</b>
2.2.1 Generalidades	83
2.2.2 Elementos	83
2.2.3 Productos de la planificación específica	84
2.2.4 Desarrollo de la planificación específica	84

### **APENDICES**

#### **PLANIFICACION ESPECIFICA**

##### **APENDICE A:**

<i>Afirmaciones en los Estados Financieros</i>	108
--	-----

##### **APENDICE B:**

<i>Programa General para la Planificación Específica</i>	
--	--

110

##### **APENDICE C:**

<i>Contenido Esquemático del Memorando de Planificación Específica</i>	114
--	-----

##### **APENDICE D:**

<i>Componentes del Control Interno</i>	118
--	-----

##### **APENDICE E:**

<i>Métodos para Evaluar los Controles Internos</i>	129
--	-----

##### **APENDICE F:**

<i>Evaluación del Riesgo de Auditoría</i>	138
---	-----

### **CASO PRACTICO**

<i>Memorando de Planificación Específica</i>	151
<i>Evaluación y codificación de los riesgos de auditoría</i>	155

### **PROGRAMAS BASICOS DE AUDITORIA**

<i>3.1 Definición</i>	160
-----------------------	-----



<u>3.2 Propósitos del programa de auditoría</u>	<u>160</u>
<u>3.3 Responsabilidad por el programa de auditoría</u>	<u>160</u>
<u>3.4 Flexibilidad y revisión del programa</u>	<u>161</u>
<u>3.5 Coordinación de las actividades de auditoría a través del programa</u>	<u>161</u>
<u>3.6 Preparación de los programas de auditoría</u>	<u>161</u>
<u>3.7 Evaluación presupuestaria</u>	<u>163</u>

**APENDICE G:**

<u>Programas Básicos de Auditoría</u>	<u>172</u>
---------------------------------------	------------

**CAPITULO**

**III**

**PLANIFICACION DE LA AUDITORIA FINANCIERA**

**1. Generalidades**

**1.1 Definición**

La planificación es la primera fase del proceso de la auditoría financiera y de su concepción dependerá la eficiencia y efectividad en el logro de los objetivos propuestos, utilizando los recursos estrictamente necesarios. La planificación debe ser cuidadosa y creativa, positiva e imaginativa, debe considerar alternativas y seleccionar los métodos más apropiados para realizar las tareas, por tanto esta actividad debe recaer en los miembros más experimentados del grupo.

La planificación de una auditoría, comienza con la obtención de información necesaria para definir la estrategia a emplear y culmina con la definición detallada de las tareas a realizar en la fase de ejecución.

**1.2 Objetivo de la planificación**

El objetivo principal de la planificación consiste en determinar adecuada y razonablemente los procedimientos de auditoría que correspondan aplicar, cómo y cuándo se ejecutarán, para que se cumpla la actividad en forma eficiente y efectiva.

La planificación es un proceso dinámico, que si bien se inicia al comienzo de las labores de auditoría, puede modificarse durante la ejecución de la auditoría.

**1.3 Iniciación de la auditoría**

Para iniciar la auditoría, el Director de la Auditoría emitirá la "orden de trabajo" autorizando su ejecución, la cual contendrá:

Objetivo general de la auditoría.

Alcance de la auditoría.

- c. Nómina del personal que inicialmente integra el equipo.
- d. Tiempo estimado para la ejecución.
- e. Instrucciones específicas para la ejecución. (Determinará si se elaboran la planificación preliminar y específica o una sola que incluya las dos fases).

La instalación del equipo en la entidad, marca de manera oficial el inicio de la auditoría, la que comenzará con la planificación preliminar, en la cual es preferible que el equipo esté integrado por el supervisor y el jefe de equipo.

Posteriormente, dependiendo de la complejidad de las operaciones y del objetivo de la auditoría, se designarán los profesionales requeridos para la planificación específica y la ejecución del trabajo.

El Director de la Auditoría proporcionará al Jefe de equipo de auditoría, la carta de presentación, mediante la cual se inicia el proceso de comunicación con la administración de la entidad; la que contendrá la nómina de los miembros que inicialmente integren el equipo, los objetivos del examen, el alcance y algún dato adicional que considere pertinente.

#### **1.4 Metodología de la planificación**

El enfoque moderno de la planificación, incluye diversos procedimientos más relacionados con una lógica conceptual que con una técnica de auditoría. Por ello es que si alguien pretende dar una opinión sobre los estados financieros de un ente, los cuales reflejan la actividad del mismo, resulta necesario obtener un conocimiento profundo de su actividad principal.

Como ejemplo se puede mencionar que una persona conoce la actividad de un ente, cuando posee una clara comprensión de aspectos tales como: cuál es la principal fuente de ingresos y recursos, cómo se obtienen éstos, cuáles son los aspectos estratégicos claves para producir o prestar los servicios, qué actividades conexas existen, cuáles son los sistemas de información de que dispone para reflejar las operaciones, etc.

Habiendo conocido las principales características de la actividad, se está en condiciones de definir las "Unidades Operativas" en las cuales resultará útil dividir a una entidad a efectos de revisar los estados financieros u otra actividad. Se entiende por unidades operativas, a todas aquellas actividades que por tener características distintivas, son susceptibles de ser consideradas con criterios y procedimientos de auditoría propios.

Determinadas las unidades operativas, se deben definir los "componentes" que las conforman. Estos componentes están vinculados con los estados financieros a examinar y con el ciclo de las transacciones. Pueden ser tanto los rubros de los estados financieros, como los sistemas o circuitos administrativos cuyas operaciones afectan a estos rubros.

El paso siguiente consistirá en definir para cada componente el enfoque de auditoría a aplicar, para lo cual primeramente habrá que definir las "afirmaciones", es decir, los hechos o resultados más importantes que

presentan los componentes, cuya validez deberá probarse en el transcurso de la auditoría y luego determinar los hechos que condicionan a los componentes como son, los factores de riesgo de auditoría.

“El riesgo de auditoría”, es lo opuesto a la seguridad de la auditoría, es decir, es el riesgo de que los estados financieros, área o actividad que se está examinando, contenga errores o irregularidades no detectadas una vez que la auditoría ha sido completada.

Es de gran importancia que el auditor tenga una clara comprensión de cómo los riesgos se vinculan con cada componente ya que es la clave de la determinación del "enfoque de auditoría" a aplicar.

Definido el enfoque para cada componente, se determinan los "procedimientos de auditoría específicos", mediante la combinación apropiada entre pruebas analíticas, de cumplimiento y sustantivas, procedimientos que se detallan en los respectivos "programas de trabajo", cuya aplicación permitirá confirmar la validez de las afirmaciones.

La secuencia de planificación descrita, es susceptible de ser aplicada en forma concienzuda y creativa a la mayoría de trabajos de auditoría, no obstante, debe reconocerse que la metodología desarrollada no puede abarcar todas las situaciones posibles, como por ejemplo circunstancias particulares de cada entidad, proyecto o actividad, que requieran especialización.

## **2. Fases de la Planificación**

La planificación de cada auditoría se divide en dos fases o momentos distintos, denominados planificación preliminar y planificación específica.

En la primera de ellas, se configura en forma preliminar la estrategia a seguir en el trabajo, a base del conocimiento acumulado e información obtenida del ente a auditar; mientras que en la segunda se define tal estrategia mediante la determinación de los procedimientos específicos a aplicarse por cada componente y la forma en que se desarrollará el trabajo en las siguientes fases.

Las etapas mencionadas, suponen la realización de un trabajo de auditoría recurrente, en estos casos ya se cuenta con un amplio conocimiento de las operaciones del ente a auditar como resultado de trabajos anteriores, por consiguiente, el análisis debe recaer en los cambios que hayan ocurrido desde el último examen.

En un trabajo que se realiza por primera vez, no existe ese conocimiento acumulado y por lo tanto, la etapa de planificación demandará un esfuerzo de auditoría adicional.

Cuando se trate de exámenes a entidades o actividades relativamente pequeñas, donde no amerite presentar por separado la planificación preliminar y la específica, el Director de la Auditoría al emitir la orden de

trabajo instruirá a los miembros del equipo para que el informe o reporte de planificación sea único.

## **2.1 Planificación preliminar**

### **2.1.1 Metodología**

La planificación preliminar tiene el propósito de obtener o actualizar la información general sobre la entidad y las principales actividades, a fin de identificar globalmente las condiciones existentes para ejecutar la auditoría.

La planificación preliminar es un proceso que se inicia con la emisión de la orden de trabajo, continúa con la aplicación de un programa general de auditoría y culmina con la emisión de un reporte para conocimiento del Director de la Unidad de Auditoría .

Para ejecutar la planificación preliminar principalmente debe disponerse de personal de auditoría experimentado, esto es el supervisor y el jefe de equipo. Eventualmente podrá participar un asistente del equipo.

Las principales técnicas utilizadas para desarrollar la planificación preliminar son las entrevistas, la observación y la revisión selectiva dirigida a obtener o actualizar la información importante relacionada con el examen.

La metodología para realizar la planificación preliminar debe estar detallado en el programa general que con este fin debe ser elaborado y aplicable a cualquier tipo de entidad, organismo, área, programa o actividad importante sujeto a la auditoría.

### **2.1.2 Elementos**

La planificación preliminar representa el fundamento sobre la que se basarán todas las actividades de la planificación específica y la auditoría en sí mismos, de ahí la importancia del conocimiento de las actividades desarrolladas por la entidad, conjuntamente con la evaluación de los factores externos que pueden afectar directa e indirectamente sus operaciones, para lo cual es necesario realizar un estudio a base de un esquema determinado, sus principales elementos son los siguientes:

- Conocimiento de la entidad o actividad a examinar;
- Conocimiento de las principales actividades, operaciones, metas u objetivos a cumplir;
- Identificación de las principales políticas y prácticas: contables, presupuestarias, administrativas y de organización;

- Análisis general de la información financiera:
- Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas de los estados financieros.
- Determinación del grado de confiabilidad de la información producida;
- Comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia de los sistemas de información computarizados;
- Determinación de unidades operativas;
- Riesgos Inherentes y Ambiente de Control;
- Decisiones de Planificación para las Unidades Operativas;
- Decisiones preliminares para los componentes; y,
- Enfoque preliminar de Auditoría

El apéndice “A” de la planificación preliminar, muestra un programa a aplicarse para la recopilación de la información en esta etapa

### **2.1.3 Productos de la planificación preliminar**

Los productos obtenidos en la planificación preliminar permiten calificarla como un proceso completo, que se inicia con un programa de trabajo, que luego es aplicado y se logran resultados para utilización interna de la unidad de auditoría, que están contenidos en el reporte preparado para conocimiento del Director de la Unidad e incluye la definición del enfoque global de la auditoría y los componentes principales sobre los cuales se realizará la evaluación del control interno de la entidad.

El contenido básico del reporte es el siguiente:

- Antecedentes
- Motivo de la auditoría
- Objetivos de la auditoría
- Alcance de la auditoría
- Conocimiento de la entidad y su base legal
- Principales políticas contables
- Grado de confiabilidad de la información financiera
- Sistemas de información computarizados
- Puntos de interés para el examen
- Transacciones importantes identificadas
- Estado actual de los problemas observados en exámenes anteriores
- Identificación de los componentes importantes a ser examinados en la siguiente fase
- Matriz de evaluación preliminar del riesgo de auditoría
- Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas
- Identificación específica de las actividades sustantivas no tomadas en cuenta para ser evaluadas en la siguiente fase.

La concisión es una característica fundamental del reporte de planificación preliminar, tanto para su preparación oportuna como para el conocimiento inmediato. En apéndice “B”, se señala la información que éste debe contener.

Los papeles de trabajo de la planificación preliminar se dividen en dos segmentos, uno referido a la administración de la auditoría y otro para respaldar los resultados del trabajo. En cada caso deben estar organizados, ordenados e indicados como un conjunto integrado.

#### **2.1.4 Desarrollo de la planificación preliminar**

La utilización de un programa general en esta fase, promueve el eficiente manejo de los recursos humanos de auditoría y permite el logro efectivo de sus objetivos, mediante la aplicación de una rutina eficaz de trabajo, la misma que puede ser mejorada y adaptada a las circunstancias específicas de cada examen.

La planificación preliminar no debe ser un ejercicio extenso o detallado, sino un esfuerzo concentrado de los miembros del equipo de auditoría que posean mayor experiencia, con el fin de proporcionar una conducción global y establecer un equilibrio adecuado de procedimientos, su desarrollo se basa en el conocimiento y análisis de los siguientes conceptos:

##### **Conocimiento del ente o área a examinar y su naturaleza jurídica**

La evaluación de la naturaleza de la entidad a ser auditada, constituye la piedra angular para realizar una planificación efectiva y una auditoría eficiente, sin que se pretenda en esta fase obtener una comprensión tan amplia como la que se requiere en la planificación específica.

Es importante contar con la suficiente información sobre la entidad que se va a auditar a fin de evaluar en forma profesional el medio en el cual desarrollan sus actividades, los funcionarios que la operan y los factores que pueden influir para su éxito o fracaso. De esta manera el auditor puede ir identificando de manera preliminar las áreas de mayor riesgo, formular un plan preliminar de auditoría y proporcionar un asesoramiento significativo con sugerencias constructivas, orientadas al fortalecimiento institucional.

El conocimiento adquirido en trabajos de auditoría anteriores a un ente en particular, así como la evidencia obtenida en ellos, por lo general continúa teniendo relevancia, lo cual debe aprovecharse en el presente; de ahí que, para el auditor será muy útil reunir este conocimiento en todos los aspectos vinculados con el objetivo y alcance de la auditoría.

En esta etapa el auditor debe concentrar su atención en aquellas partes, transacciones o actividades que pueden representar mayor riesgo o presentar características inusuales a fin de asegurarnos que dichos temas reciban una especial atención.

Por Ejemplo:

- Hechos o transacciones individualmente significativos.
- Nuevas actividades
- Incertidumbres o contingencias importantes
- Existencia de litigios importantes a favor o en contra de la Entidad.

- Base legal y sus modificaciones
- Plan operativo institucional
- Estructura del presupuesto específico de inversiones y operaciones

La acción más importante de la información a obtenerse en este punto, es la preparación y aplicación del plan de entrevistas y reuniones con los principales funcionarios de la entidad, para comunicarles sobre la ejecución del trabajo e identificar, datos, hechos e información relevante.

El producto final de determinar o actualizar la comprensión de la naturaleza de la entidad deberá ser una descripción clara y concisa de aquellos factores que ayudarán a apreciar sus actividades y operaciones y que deberán ser incluidos en el archivo correspondiente para ser actualizado en la auditoría subsiguiente.

### **Conocimiento de las principales actividades, operaciones, instalaciones, metas u objetivos a cumplir.**

Este conocimiento ayudará al auditor a identificar las áreas de riesgo potencial que podrían existir en el ente. Para obtener este conocimiento, se realizarán entre otras acciones:

- Visitar las oficinas e instalaciones de la entidad para obtener información general de las actividades y procesos observados con la identificación de los más relevantes.
- Indagar sobre la naturaleza de las principales actividades de la entidad, identificando el sector al que corresponden.

Entre los temas que se pueden considerar están los siguientes:

- Características de los bienes o servicios que vende o presta la entidad.
- Filosofía y métodos de comercialización de los bienes o servicios.
- Plazos de crédito y contratación, garantías, etc.
- Procedimientos de producción
- Procedimientos de distribución y almacenamiento
- Naturaleza de compras de bienes y servicios
- Existencia de contratos colectivos, incluyendo incentivos o acuerdos de compensación.
- Existencia de proyectos de construcción o desarrollo a largo plazo.
- Naturaleza y alcance de las actividades de investigación y desarrollo.
- Evaluación de los presupuestos operativos, de inversiones y financieros.
- Nuevas tecnologías.
- Reestructuraciones de la entidad.

### **Identificación de las principales políticas y prácticas contables, presupuestarias, administrativas y de operación.**

La identificación de las principales políticas y prácticas contables, administrativas y de operación, contribuyen a señalar la existencia de problemas que pueden estar afectando a la entidad. Por ejemplo, el uso de

técnicas sofisticadas de administración de fondos, pueden aumentar el riesgo de que se estén realizando desembolsos indebidos y originen por parte del auditor la reconsideración de la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría.

Las siguientes son las posibles áreas de investigación:

- Los manuales existentes relacionados con el sistema contable;
- Los cambios en las políticas contables;
- Procedimientos para definir el corte de compras y recepción de bienes y materiales; adquiridos;
- Transferencias de fondos;
- Grado de autonomía o centralización de unidades operativas;

En esta parte, el auditor deberá conocer el funcionamiento del sistema de registro de las actividades operativas, administrativas y financiero contable, a fin de entender la importancia de las transacciones principales que ejecuta la entidad, la forma como se procesan las transacciones, los registros existentes y el proceso de los reportes financieros

### **Análisis general de información financiera**

Como parte de la planificación se ejecutará un análisis general de la información financiera y no financiera, complementada por indagaciones con las direcciones operativa y financiera.

El análisis general permitirá identificar las áreas de alto riesgo que pueden requerir mayor énfasis en auditoría, o áreas de bajo riesgo en que podemos minimizar nuestros esfuerzos de auditoría. Así, los procedimientos analíticos generales se diseñarán para realizar cambios importantes esperados/inesperados, o la ausencia de cambios esperados, en los rubros o cuentas claves de los estados financieros, indicadores, tendencias de rentabilidad o relaciones financieras.

Dadas la gran variedad de información y la multitud de relaciones que pueden calcularse, es importante que se seleccionen o identifique solo aquellas relaciones que sean claves para la comprensión de los riesgos de la actividad y de estados financieros de la entidad.

Por su utilidad en determinar variaciones y porcentajes que van a servir para establecer la significatividad de las cuentas y su movimiento, en la planificación preliminar deberá realizarse un análisis vertical cuyo fundamento es la comparación porcentual de las cuentas respecto de subgrupos, grupos y sectores financieros; así como un análisis comparativo u horizontal entre los últimos estados, lo que permitirá visualizar la significatividad de las variaciones, tanto porcentualmente como cuantitativamente, estableciendo entre otros aspectos el peso porcentual de cada rubro dentro de los activos, pasivos y patrimonio o como han variado en los últimos años los rubros del balance general y el estado de resultados.



Aunque los procedimientos analíticos son un aspecto importante de la auditoría, bien sea que se ejecuten durante la planeación o al tiempo con los procedimientos sustantivos, éstos no aportan estimulaciones razonables de los montos de los errores o diferencias de juicio. Estos procedimientos generalmente involucran análisis de detalles, comparaciones de los saldos registrados con otras informaciones (ej., los saldos del año anterior, saldos de cuentas relacionados), o uso de coeficientes u otras relaciones, para ver si las cifras registradas tienen sentido. Las diferencias identificadas como resultado de estos procedimientos se evalúan para ver si debemos extender los procedimientos de auditoría a un área particular de la auditoría.

### **Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas en los estados financieros**

Se define la materialidad como la magnitud de una omisión o afirmación equívoca que, individualmente o en conjunto, según las circunstancias del caso, hace que el juicio del auditor se modifique, respecto a su apreciación sobre la razonabilidad de los estados financieros. Por otra parte, la planeación de auditoría requiere de una evaluación certera de la probabilidad de que existan errores de importancia en auditoría en la información sujeta a examen, por lo que se hace necesario que se identifiquen las cuentas o grupos de cuentas significativos.

Al desarrollar la estrategia de auditoría, se considerará la materialidad a dos niveles: a nivel general, con relación a los estados financieros en conjunto, a la que se denomina materialidad preliminar (MP); y, a nivel de cuentas o grupos de cuentas individuales, determinando error tolerable (ET). El Apéndice “C”, contiene orientación detallada sobre la determinación de la materialidad y el error tolerable en la planeación .

### **Determinación del grado de confiabilidad de la información financiera, la organización y responsabilidades de las unidades financiera, administrativa y de auditoría interna.**

La estructura orgánica y funcional de las unidades de administración financiera, pueden revelar un efecto importante respecto de la integridad y confiabilidad de la información financiera producida y su relación directa con el volumen y proyecciones de las operaciones que se desarrollan en una entidad. Para el efecto, será necesario considerar entre otros los siguientes aspectos:

- Estructura y tamaño de las unidades de administración financiera de la entidad a fin de calificar la integridad y confianza de la información financiera producida;
- Organización y responsabilidades del jefe de la unidad financiera así como de las áreas de competencia relacionadas con la planificación y la administración financiera;
- Grado de centralización o descentralización de las actividades financieras y contables; y,

- Responsabilidades de información financiera definidas para las unidades operativas.

### **Comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia del sistema de información computarizado.**

Una parte integrante de la planificación preliminar consiste en conocer el ambiente del sistema de información de la entidad o área examinada. Aunque no es necesario que la información obtenida durante esta fase sea extremadamente detallada, debe ser suficiente para determinar en términos generales, hasta qué punto está computarizado el procesamiento de transacciones y la información relacionada, la complejidad de los sistemas y el grado en que las operaciones de la entidad dependen de los sistemas computarizados. Esta información puede afectar las evaluaciones preliminares del riesgo y del enfoque de la auditoría.

Entre los temas a considerar se incluyen:

- Organización del área informática institucional;
- Plataforma tecnológica (Equipos y programas base);
- Aplicaciones principales relacionadas con el objetivo y alcance de la auditoría;
- Para mayor información ver la Guía de Auditoría Informática .

### **Determinación de unidades operativas**

A base de la comprensión de la actividad de la entidad que se está auditando, debemos identificar las principales unidades operativas que tienen importancia para la auditoría y tomar las decisiones que sean necesarias respecto al alcance de nuestra auditoría en cada una de ellas.

Entre los temas que se pueden considerar para su identificación están los siguientes:

- Divisiones importantes;
- Unidades en distintas áreas geográficas; y,
- Principales unidades administrativas u operativas que puedan ser identificadas por función.

### **Riesgos inherentes y ambiente de control**

La determinación del plan de auditoría para las unidades operativas identificadas, es influenciado por las evaluaciones de riesgo inherente y del ambiente de control. Normalmente estas evaluaciones se basan en nuestros conocimientos acumulados y actualizados por la información adicional obtenida durante el proceso de la planificación preliminar. En apéndice “**F**”, de la Planificación Específica, se profundiza respecto de la calificación de los riesgos de la auditoría.

Entre los temas a considerar al realizar estas evaluaciones se incluyen los siguientes:

- Naturaleza de cada actividad;
- Estado actual de los problemas observados en años anteriores;
- Si los hechos recientes produjeron una evaluación que indica mayor riesgo en una unidad operativa en particular;
- Cambios recientes en la administración de una unidad operativa;
- Cambios en las actividades de la auditoría interna;
- Forma en que cada unidad operativa reacciona o anticipa ante los problemas; y,
- Actitud de la administración en cada unidad operativa.

En esta parte, se obtendrá comprensión de cada uno de los cinco componentes de control interno e identificación de los factores de riesgo de fraude, mediante la aplicación del cuestionario que se muestra en Apéndice “**D**”. Para este efecto, en el punto referente a los Resultados de la Evaluación de Control Interno de la Planificación Específica, se amplían en detalle los conceptos en referencia.

### **Decisiones de Planificación para las Unidades Operativas**

Las decisiones incluyen la identificación en términos generales de la naturaleza y alcance del trabajo que será realizado en cada unidad operativa principal. Las decisiones en la planificación preliminar constituyen la base para desarrollar un enfoque de auditoría objetivo. Entre los temas a considerar en la planificación, para las principales unidades operativas son las siguientes:

- Información financiera y estructura operativa de la organización;
- Importancia relativa de cada unidad operativa;
- Riesgos inherentes de cada unidad operativa y la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría para manejar las áreas de mayor riesgo;
- Ambiente de control de cada unidad operativa;

- Confianza en la auditoría interna;
- Requerimientos especiales de los administradores con respecto al trabajo de auditoría;
- Importancia y estado actual de los problemas identificados en auditorías anteriores.

La preparación de un papel de trabajo en el que consten las decisiones de planificación para las unidades operativas, es útil para documentar nuestro enfoque de la auditoría.

### **Decisiones preliminares para los componentes**

Una vez obtenida la información del examen anterior, corresponde tomar decisiones que serán parte de la estrategia a aplicar en cada trabajo en particular.

En este momento es cuando se divide la labor de manejables denominadas componentes. Pueden existir circunstancias donde la entidad tenga tal dimensión, diversificación de líneas productivas, unidades operativas o divisiones importantes que, a su vez, el concepto de componente sea de un segundo nivel.

Normalmente un componente va a ser equivalente a un ciclo de transacciones y tiene relación directa con partidas presentadas en los estados financieros. En el enfoque moderno de auditoría, la definición de componente está vinculada con el ciclo de transacciones. De esa manera existirá un componente para el ciclo Ventas/Cuentas a Cobrar/Cobranzas, otro para Compras/Cuentas a Pagar/Pagos, otro para Existencias/Costos de Producción, etc.

En una auditoría a los estados financieros, estos pueden contener elementos importantes y distintivos que son producto de sistemas contables y de control completamente diferentes, los cuales estarán sujetos a diferentes factores de riesgo. Un análisis más detallado de estas partidas, dividiéndolas en componentes más manejables, podría ser necesario.

Un componente, por lo general está constituido por los siguientes conceptos:

- Un rubro de los estados financieros;
- Una cuenta de los estados financieros;
- Un grupo de transacciones que afectan diversas cuentas de los estados financieros; y
- Una transacción o evento expuesto en nota a los estados financieros.

Entre los factores que deben considerarse para determinar los componentes se incluyen los siguientes:

- Naturaleza de las cuentas o grupos de transacciones;
- Valor monetario del ítem;
- Naturaleza del riesgo relacionado con las cuentas individuales o grupos de cuentas;
- Interés de los administradores

Los siguientes son los componentes que usualmente se identifican en los planes de auditoría a fin de evaluar el riesgo e identificar controles:

- Ingresos por Ventas y Cuentas a Cobrar: Ingresos por Ventas, Cobranzas de Deudores, Cuentas a Cobrar por Ventas.
- Existencias y Costos de Producción: Costos de Producción, Costo de Ventas, Existencias.
- Compras y Cuentas por Pagar: Compra de Bienes y Servicios, Desembolsos por Bienes y Servicios, Cuentas a Pagar.
- Activo Fijo: Adquisiciones y retiros, Depreciación, Reexpresión.
- Disponibilidades: Saldo de Caja y Bancos
- Inversiones: Inversiones, Resultados de Inversiones
- Empréstitos y Patrimonio: Empréstitos, Patrimonio, Intereses.
- Otros activos: Cargos Diferidos e Intangibles, Gastos Pagados por Adelantado, Otros Activos.
- Otros pasivos: Provisiones y Otros Pasivos, Créditos Diferidos.
- Consolidaciones

### **Enfoque preliminar de auditoría**

Divididos los estados financieros en componentes, corresponde definir para cada uno cuál será la estrategia o enfoque de auditoría a aplicar. En la definición de este enfoque concurren el análisis de dos elementos presentes en cada componente, ellos son: el ambiente de control y los riesgos inherentes. El ambiente de control permitirá determinar qué grado de confianza se puede depositar en los controles existentes en los sistemas de información y contabilidad del ente. Un ambiente de control fuerte permitirá confiar en los controles mientras que un ambiente de control débil requerirá la realización de procedimientos de auditoría no vinculados con pruebas de controles.

Un análisis del ambiente de control y del riesgo inherente permitirá concentrar la labor de auditoría total en aquellas áreas que presenten mayor riesgo, si se recuerda la definición de riesgo de auditoría como la susceptibilidad de que determinada partida esté expuesta a la presentación de errores o irregularidades, aquellas áreas de riesgo bajo donde no se esperan obtener errores o irregularidades, requerirán menor esfuerzo de auditoría que las áreas consideradas con riesgo elevado.

La actividad de evaluación de los riesgos, se la encuentra tanto en la planificación preliminar cuanto en la planificación específica.

En la planificación preliminar se evalúa el riesgo global de la auditoría relacionado con la información financiera, administrativa u operativa. Se evalúa también en forma preliminar el riesgo inherente y el riesgo de control de cada componente.

En la planificación específica en cambio, se evalúa el riesgo inherente y de control en forma específica (veracidad; cálculo y valuación; contabilizado y acumulado) por cada afirmación en particular dentro de cada componente.

### **Instrucciones para la planificación específica**

Una vez concluida la planificación preliminar e identificadas las operaciones que requieren de mayor revisión y análisis para el diseño adecuado del enfoque de la auditoría, será necesario considerar, entre otras, las siguientes instrucciones:

- Aclaración o información adicional sobre políticas contables aplicadas por la entidad;
- Verificación de la información gerencial importante;
- Procedimientos de diagnóstico que serán ejecutados; y,
- Obtención de información adicional de algún sistema.

## APENDICE A

### PROGRAMA GENERAL PARA LA PLANIFICACION PRELIMINAR

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
<b>A.</b>	<b>Conocimiento del ente o área a examinar y su naturaleza jurídica.</b>		
A1.	Programe y confirme entrevistas con el titular de la entidad, el jefe de auditoría interna y los jefes de las unidades relacionadas, para comunicarles sobre la ejecución de la auditoría e identificar datos, hechos, actividades e información relevante para la misma.		
A2.	Actualice o arme el Archivo Permanente a base de información disponible en la unidad de auditoría y en otras dependencias relacionadas, así como en la Unidad de Auditoría Interna de la Entidad, Departamento Jurídico, etc., sobre:		
A2.a	<b>Leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y otros documentos relacionados con el funcionamiento de la entidad en general y del área o la actividad específica a examinar;</b>		
A2.b	Información sobre la estructura organizacional, organigramas, detalle de cuerpos colegiados, ubicación física de las instalaciones, detalle de funcionarios etc., vigentes en la entidad y las unidades relacionadas con la actividad a examinar, revísela selectivamente y determine lo siguiente:		
	Existencia de unidades descentralizadas o desconcentradas relacionadas con la entidad o la actividad examinada;		
	Grado de autonomía o centralización de la entidad o actividad examinada;		
	Instalaciones disponibles para la entidad o actividad examinada y su ubicación;		
	Restricciones legales existentes para el funcionamiento eficiente de la entidad o actividad.		
A2.c	Obtenga el presupuesto (s) institucional aprobado (s), respecto al período comprendido en el alcance de la auditoría, así como las cédulas presupuestarias de ingresos y gastos del período en cuestión. Se solicitará que ésta contenga la siguiente información:		
	Acuerdo de aprobación del presupuesto (s)		
	Acuerdo de liquidación presupuestaria (s), sobre la base del alcance del examen.		
	Cédulas presupuestarias de Gastos, presupuesto inicial, reformas, asignación codificada, compromiso, obligación y pago, saldos y la correspondiente deuda en caso de existir.		
	Solicite el Plan Operativo Anual (POA) en función al período establecido en el alcance de la auditoría, analice su contenido: visión, misión, políticas, estrategias, metas proyectadas.		
	Solicite los informes de las evaluaciones presupuestarias, efectuadas por la entidad y verifique su consistencia, comentarios, así como las conclusiones y recomendaciones		

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
	señaladas. Analice con qué periodicidad son efectuadas.		
	En las cédulas presupuestarias de ingresos y gastos, analice el monto de las reformas presupuestarias y solicite los acuerdos respectivos, a base de su monto, partida presupuestaria y criterio del auditor.		
	Verifique si la institución dispone de sistemas de medición de resultados y solicítelos.		
	Solicite los índices financieros y de gestión empleados por la entidad, en lo posible solicite además su interpretación, aplicabilidad, así como la definición de los márgenes de fluctuabilidad establecidos por la entidad sujeta a examen.		
	De no existir los índices en referencia, prepare relaciones que considere importantes para el desarrollo de la entidad, sus resultados incluyalos en la determinación de riesgos.		
	Recopile los informes adicionales de ejecución presupuestaria, que sirvieron de base para la toma de decisiones.		
A2.d	Obtenga y revise los últimos informes de auditoría emitidos (incluyendo las recomendaciones de control interno) por la CGE, UAI's y por firmas privadas de auditoría.		
A3	Resuma las acciones tomadas a base de las recomendaciones emitidas en los últimos exámenes de auditoría interna y externa.		
A4	Liste los documentos e informes disponibles que los considere útiles para ejecutar la auditoría, clasificados por actividades importantes, indicando la fecha de emisión, el lugar de archivo y una síntesis del contenido.		
A5.	Efectúe las reuniones o entrevistas concretadas en el punto A1 y considere lo siguiente:		
A5.a	<b>Titular de la entidad:</b>		
	Exponga el objetivo de la auditoría que inicia, los beneficios para la entidad y solicite la colaboración necesaria para completar el trabajo.		
	Explique el proceso de la auditoría a desarrollar, haciendo énfasis en los productos intermedios y finales del trabajo.		
	Obtenga información sobre los principales programas ejecutados por la entidad que corresponda al alcance del examen.		
	Indague respecto a la aplicación de las recomendaciones de auditoría interna y externa. Compruebe algunas aplicaciones significativas.		
	Programe y solicite la atención especial del titular a la presentación de los resultados del examen.		
	Entregue el oficio de presentación del equipo de auditoría.		
	Solicite al titular que haga conocer formalmente al personal de la entidad sobre la presencia del equipo de auditoría, a fin de facilitar la entrega oportuna de información.		
	Solicite un espacio físico para desarrollar el trabajo planificado.		
	Aplique el cuestionario relacionado con los componentes de Control Interno.		
A5.b	<b>Jefe de la Auditoría Interna de la entidad:</b>		
	Entreviste al jefe de la unidad de auditoría interna e informe sobre el objetivo y alcance de la auditoría que inicia.		
	Solicite información de las actividades desarrolladas por la auditoría interna de la entidad sujeta a examen.		
	Revise el archivo permanente de la Auditoría Interna, principalmente lo referido al objetivo del examen		
	Comunique al Auditor Interno Jefe, que como parte del examen evaluará el funcionamiento de la unidad bajo su dirección.		



No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
A5.c	<b>Jefes de las unidades administrativas (Distribuir las entrevistas entre el supervisor y el jefe de equipo):</b>		
	Seleccione a los funcionarios de las unidades administrativas que entrevistará de acuerdo con el objetivo y el alcance de la auditoría;		
	Prepare una agenda con puntos a tratar con cada funcionario seleccionado, incluya los aspectos de mayor aplicación sobre la planificación de las operaciones, la organización utilizada, el sistema de información gerencial, los procedimientos de control y de evaluación vigentes, la administración de los recursos humanos, el manejo de los recursos financieros y la utilización de los recursos materiales, entre otros.		
	Entreviste individualmente a los funcionarios seleccionados guiándose por los puntos incluidos en la agenda.		
	Exponga los aspectos positivos de la auditoría, solicite el apoyo para ejecutarla eficientemente y confirme el lugar para instalar el personal. Señale la importancia de su participación en reuniones posteriores para informar los resultados del examen.		
	Solicite formalmente los documentos generados por el sistema de información que serán examinados.		
	Aplique el cuestionario relacionado con los componentes de Control Interno.		
A5.d	Efectúe un resumen de las entrevistas indicadas en los puntos a, b, c anterior. En el mencionado documento resaltar los puntos importantes a considerar en la planificación específica.		
A6	Tabule los datos y componentes importantes identificando los que requieren ser verificados en las siguientes fases de la auditoría.		
<b>B.</b>	<b>Conocimiento de las principales actividades, operaciones, instalaciones, metas u objetivos a cumplir.</b>		
B1.	Prepare un resumen de las actividades importantes para el manejo de la entidad o actividad a examinar y obtenga una comprensión aceptable de las mismas, considere los siguientes puntos:		
B1.a	Operaciones significativas de la entidad, área o actividad;		
B1.b	Nuevos componentes de la entidad o actividad como nuevos servicios o productos, unidades administrativas creadas y otros aspectos;		
B1.c	Incertidumbres o contingencias importantes sobre el manejo de la entidad o actividad;		
B1.d	Introducción de nuevos procedimientos de operación y los mecanismos de información a los usuarios;		
B1.e	Operaciones significativas definidas como extraordinarias o poco usuales;		
B1.f	Problemas de especialización técnica sobre la definición y aplicación de registros operativos, administrativos y financieros de los diferentes programas;		
B1.g	Grupo de operaciones importantes, depende de la entidad o actividad examinada;		
B1.h	Presencia de litigios o de requerimientos financieros relevantes de la entidad o actividad; y,		
B1.i	Funcionamiento de los mecanismos de registro, análisis y control de las actividades, considerando al sujeto pasivo de la auditoría como un todo.		
B2	Inspeccione las instalaciones de la entidad o actividad y, de ser necesario, de las unidades responsables del manejo específico de operaciones que puedan segregarse;		

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
B3	Entreviste a los funcionarios encargados de las actividades inspeccionadas, preferentemente mientras se realizan las operaciones, sobre los siguientes aspectos:		
B3.a	Objetivo de la auditoría, informando que laborará en el mismo horario de la entidad, la ubicación del personal y el número telefónico.		
B3.b	Objetivo de la operación y las principales limitaciones observadas, en el caso de existir;		
B3.c	Ultimos reportes preparados, de ser posible, revíselos y registre el lugar de su ubicación;		
B3.d	Asuntos en los que podría colaborar la auditoría para fomentar la eficiencia y la efectividad en las operaciones;		
B3.e	Solicite apoyo para el trabajo, el mismo que se verá evidenciado con la entrega oportuna de información y su participación conociendo los resultados y las posibles acciones correctivas.		
B4	Resuma el resultado de las entrevistas e instalaciones por unidad operativa e incluya solamente los aspectos relevantes que serían útiles en las siguientes fases del trabajo.		
B5	Indague e identifique las principales operaciones desarrolladas por la entidad o actividad, a fin de determinar las áreas de riesgo potencial y comprender los motivos que fundamentan las decisiones gerenciales, considerando los siguientes aspectos:		
B5.a	Características específicas de los servicios brindados por la entidad o actividad examinada a los diferentes usuarios;		
B5.b	Características de los usuarios de la información;		
B5.c	Principales métodos de operación utilizados para cumplir con los objetivos;		
B5.d	Procedimientos y criterios utilizados para la entrega de los servicios;		
B5.e	Características y funciones de la entidad o actividad.		
B5.f	A través del sistema presupuestario, determine:		
	Fases significativas del proceso presupuestario.		
	Definición de nuevos componentes de la actividad presupuestaria: clasificación de ingresos y gastos, agrupación sectorial de las entidades públicas.		
	Operaciones extraordinarias en manejo presupuestario.		
	Restricciones en la especialización técnica, en la definición y aplicación de registros respecto a la ejecución física y financiera de los programas y proyectos.		
	Definición de los proyectos de inversión.		
	Funciones de registro, análisis y control (previo, concurrente y posterior) presupuestario.		
	Objetivos y limitaciones presupuestarios.		
	Ultimos reportes presupuestarios y de gestión.		
	Establecimiento del apoyo que será otorgado por parte de la unidad de auditoría interna: flujo de información.		
	Investigue las actividades y funciones desarrolladas por la unidad de presupuesto y proceda a establecer las áreas consideradas críticas con riesgo potencial y su efecto en el proceso de toma de decisiones.		
<b>C.</b>	<b>Identificación de las principales políticas y prácticas contables, administrativas y de operación.</b>		
C1	Políticas y prácticas relativas a:		
C1.a	Políticas y objetivos para el manejo financiero de la entidad o actividad;		
C1.b	Prácticas definidas para la administración de los recursos;		
C1.c	Financiamiento y capacidad legal para desarrollar sus facultades;		

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
C1.d	Estructura financiera y presupuestaria;		
C1.e	Proyecciones financieras desarrolladas;		
C1.f	Sistema de información gerencial utilizado.		
C1.g	Dentro de las gestiones presupuestarias, deberá observarse:		
	Políticas y objetivos para el manejo presupuestario		
	Prácticas en la administración presupuestaria		
	Estructura presupuestaria y fuentes de financiamiento para la ejecución del presupuesto.		
	Proyecciones financieras para la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos.		
	Factores exógenos que inciden en la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos		
	Cambios en la gestión presupuestaria por: incorporación de nuevos procedimientos, métodos de operación		
	Restricciones en la ejecución presupuestaria.		
C2.	Analice las circunstancias económicas bajo las cuales se desenvuelve la entidad o actividad examinada, considerando los siguientes puntos:		
C2.a	Efecto de las condiciones económicas del sector y las políticas generales establecidas;		
C2.b	Factores económicos específicos que afecten el manejo de las operaciones;		
C2.c	Fluctuaciones estacionales que afecten la obtención de recursos y el cumplimiento de los objetivos programados;		
C2.d	Cambios en las dimensiones y condiciones financieras de la entidad o actividad;		
C2.e	Viabilidad y perspectivas futuras para el manejo de las operaciones;		
C2.f	Efecto de las acciones externas como cambios en los métodos de operación indicadores financieros y otras condiciones;		
C2.g	Cambios en los métodos de operación para el registro e información de la ejecución presupuestaria;		
C2.h	Exposición de las operaciones a las fluctuaciones por tipo de cambio de la moneda;		
C2.i	Restricciones vigentes para la entidad o actividad examinada		
<b>D.</b>	<b>Determinación del grado de confiabilidad de la información financiera, administrativa y de operación, así como la organización y responsabilidades de las unidades financiera, administrativa y de auditoría interna.</b>		
D1.	Revise la estructura y tamaño de la unidad administrativa y financiera de la entidad como base para calificar la integridad y confiabilidad de la información producida y su relación directa con el volumen y proyección de las operaciones, aplique los siguientes pasos:		
D1.a	Determine la existencia de un jefe financiero con sus respectivas responsabilidades y áreas de competencia;		
D1.b	Identifique la presencia de funcionarios responsables de investigar, preparar y aprobar las políticas y procedimientos relacionados con la entidad o la actividad examinada;		
D1.c	Grado de centralización o descentralización de las actividades financieras;		
D1.d	Organización de las responsabilidades de información y alcance de las siguientes funciones relacionadas:		
	- Planificación y presupuestos;		
	- Registros contables; y,		
	- Análisis financiero de los resultados obtenidos;		
D1.e	Responsabilidades de información definidas para las unidades operativas, administrativas y financieras.		
D1.f	Cambios recientes en la administración y en la definición de sus		

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
	responsabilidades.		
D1.g	Grado de independencia de la gestión presupuestaria y coordinación departamental con los sistemas de: contabilidad, determinación y recaudación de ingresos, Tesorería y otros (administración de proyectos, manejo de endeudamiento).		
D1.h	Restricciones legales, facultades privativas y establecimiento de limitaciones a la gestión presupuestaria institucional.		
D1.i	Grado de cumplimiento de las responsabilidades operativas en el diseño de la planificación institucional, aplicación de la planificación estratégica, presentación de la información contable y actividades relacionadas con la elaboración, ejecución y evaluación presupuestaria.		
<b>E.</b>	<b>Comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia del sistema de información computarizado.</b>		
E1.	Obtenga una comprensión global de los sistemas de información computarizados, en particular sobre lo siguiente:		
E1.a	Naturaleza y alcance del procesamiento automático de datos;		
E1.b	Configuración del sistema de información;		
E1.c	Estructura organizativa de las operaciones del sistema de información computarizado.		
E2	Aplique los procedimientos detallados contenidos en la Guía de Auditoría en Ambientes Computarizados.		

## FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Archivos de las direcciones de auditores de la CGE.
2. Archivo de la Dirección de Responsabilidades de la CGE.
3. Archivo Permanente de la Unidad de Auditoría Interna de la entidad examinada.
4. Archivos de los organismos relacionadas con la entidad y la orden de trabajo.
5. Archivos de la entidad y de las unidades relacionadas con la actividad examinada.

## APENDICE B

### CONTENIDO ESQUEMATICO DEL MEMORANDO DE LA PLANIFICACION PRELIMINAR

Auditoría a (nombre de la entidad), por el período comprendido entre (fecha período).

#### “ **Antecedentes**

Se hará referencia a la última auditoría realizada por la Contraloría General del Estado, por la Unidad de Auditoría Interna, o de Firmas Privadas de Auditoría.

#### “ **Motivo de la auditoría**

Señalará los que constan en la orden de trabajo. Además, se hará referencia si es una actividad planificada que consta en el plan anual de auditoría o es un imprevisto autorizado por el Contralor o Subcontralor, para lo cual citará el documento en el que se inserta la autorización, para efectuar el examen:

#### “ **Objetivos de la auditoría**

Los que constan en la orden de trabajo.

#### “ **Alcance de la auditoría**

El que consta en la orden de trabajo. Puede incidir en la determinación del alcance los resultados de la evaluación preliminar, por lo que cualquier sugerencia se revelará en ese sentido.

En el caso de exámenes realizados por las Unidades de Auditoría Interna se describirán las áreas y operaciones examinadas, de ser externas se incluirá anexo.

#### “ **Conocimiento de la entidad y su base legal**

Obtener información actualizada de la entidad auditada, considerando los siguientes puntos:

#### “ **Base Legal**

Se hará referencia al Decreto o Ley de creación de la entidad y sus reformas.

#### “ **Principales disposiciones legales**

Leyes, reglamentos, normas, manuales e instructivos específicos vigentes relacionados con la entidad.

## **“ Estructura orgánica**

Se incluirán los principales niveles y la denominación de los cargos que lo conforman. En lo que se refiere al área administrativa - financiera, se detallarán las distintas unidades que la componen, así como las que funcionan en lugares diferentes al de la sede.

## **“ Misión y objetivos institucionales**

Identifique la visión y la misión, los principios, los objetivos y las metas de la entidad a ser auditada, indicando la fuente de donde obtuvo esta información.

## **“ Principales actividades, operaciones e instalaciones**

Describa en forma general las principales actividades, operaciones e instalaciones relacionadas con la naturaleza y funciones de la entidad.

Se obtendrá información del Plan Operativo y del Reglamento Orgánico Funcional.

## **“ Principales políticas y estrategias institucionales**

Identifique las principales políticas y estrategias de la entidad sujeta a examen. Se obtendrá preferentemente del plan estratégico de la entidad.

## **“ Financiamiento**

Se identificará la fuente de ingresos que tenga la institución, por cada ejercicio económico. La información podrá tomarla del Estado de Resultados.

## **“ Funcionarios principales**

En anexo, se detallarán los nombres, cargos y período de actuación de los principales funcionarios y ex-funcionarios de la entidad sujeta a examen. Se hará referencia al oficio con el cual se notificó el inicio de la auditoría.

## **“ Principales políticas contables**

Identifique y describa las principales políticas y prácticas contables que mantiene la entidad. Verifique si se aplican con sujeción a la normativa vigente.

## **“ Grado de confiabilidad de la información financiera, administrativa y operacional**

La estructura orgánica y funcional de la unidad financiera puede revelar un efecto importante respecto de la integridad y confiabilidad de la información producida y su relación directa con el volumen y la proyección de las operaciones que se desarrollan en las actividades de la entidad; así:

- Revise la estructura de las unidades que pertenecen a la sección financiera y descríbalas en su papel de trabajo y comente los aspectos importantes.

- Identifique las funciones de los servidores del área
- Revise los niveles de autorización de las diferentes operaciones
- Determine el grado de centralización o descentralización de las actividades financieras.
- Señale la información financiera y reportes que produce la entidad, con indicación de: título, periodicidad, fecha de preparación, usuarios directos, finalidad y acciones tomadas por la entidad a base del reporte analizado.
- Evalúe el número de personal frente a la carga de trabajo
- Identifique el volumen de transacciones promedio por mes
- Realice el seguimiento a varios tipos de operaciones desde su inicio hasta su término, de acuerdo con el sistema
- Señale los principales comentarios que constan en los informes de exámenes últimos.

Similares procedimientos deberán adoptarse para realizar las evaluaciones en contabilidad, presupuesto, activos fijos, bodegas y otras áreas que generen información financiera.

#### “ **Sistema de información automatizado**

Obtenga una comprensión global de los Sistemas de Información Computarizados, así como la estructura y complejidad del ambiente automatizado, incluyendo la unidad de informática, los equipos, programas básicos y las aplicaciones utilizadas.

#### “ **Puntos de interés para el examen**

Identifique los hechos importantes al momento de revelar la información de la entidad, que ameriten ser considerados como áreas críticas.

#### “ **Transacciones importantes identificadas**

Identifique las principales transacciones que de acuerdo a la naturaleza de la entidad y su importancia relativa, deben considerarse para aplicar procedimientos sustantivos. Ejemplo: contratos, seguros, cuentas incobrables, importaciones en tránsito, etc.

#### “ **Estado actual de observaciones en exámenes anteriores**

##### **Carta de dictamen**

Identifique las salvedades que constan en el dictamen de auditoría anterior y evalúe la incidencia que éstas tienen en el período auditado para que se les vuelva a considerar si el caso lo amerita.

## **Seguimiento en la aplicación de recomendaciones**

Verifique el cumplimiento de las recomendaciones que constan en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado y las Unidades de Auditoría Interna, en el período auditado.

### **“ Identificación de los componentes importantes a examinarse en la planificación específica.**

Se detallarán los componentes identificados como importantes, señalando las razones de ello, ejemplo:

Sistema para el pago de remuneraciones.- Se considera como componente importante, por cuanto representa el 70% de sus egresos y en el período de alcance con relación al anterior hubo, un significativo incremento de erogaciones por este concepto.

### **“ Matriz de evaluación preliminar del riesgo de auditoría.**

Se calificará el riesgo global de la auditoría relacionado con el conjunto de los estados financieros o área a examinar, utilizando una matriz con el siguiente esquema:

COMPONENTE	RIESGO Y SU FUNDAMENTO		ENFOQUE PRELIMINAR DE AUDITORIA	ESTRUCTURA PARA EL PLAN DETALLADO
	INHERENTE	CONTROL		

### **“ Determinación de materialidad e identificación de cuentas significativas**

Se describirá la forma de su determinación y el porcentaje establecido, señalando las cuentas significativas de los estados financieros.



## APENDICE C

### DETERMINACIÓN DE MATERIALIDAD E IDENTIFICACIÓN DE CUENTAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y FUENTES DE INFORMACIÓN SIGNIFICATIVAS

#### **Determinación de la materialidad**

La Materialidad Preliminar (**MP**), es una estimación hecha durante la planeación inicial. Se utiliza para planear el alcance general de los procedimientos de auditoría. Cuando ésta concluye, se evaluará si los efectos (errores y diferencias de juicio) que identificamos son materiales a la luz de la presentación razonable de los estados financieros. El importe que consideremos material al finalizar la auditoría puede diferir de la que determinamos inicialmente, pues normalmente no es posible anticipar todas las circunstancias que habrán de influir finalmente sobre nuestro juicio de materialidad. Si, al final de la auditoría, determinamos un importe significativamente menor de materialidad al evaluar los efectos en sus conjuntos, los procedimientos ejecutados durante ella pueden resultar insuficientes. Por ello, como una medida práctica, debemos reconsiderar permanentemente lo adecuado de la MP a través de toda la auditoría, para asegurarnos de ejecutar suficientes procedimientos.

Los importes que utilizamos para **MP** y error tolerable (**ET**), afectan la naturaleza y alcance de nuestros procedimientos de auditoría, incluyendo (1) las cuentas o grupos de cuentas que identificamos como significativas, (2) los tamaños de nuestras muestras.

La estimación de la **MP**, requiere juicio profesional y necesariamente toma en cuenta aspectos cualitativos y cuantitativos implícitos en la definición de materialidad. Las consideraciones cualitativas incluyen:

- La naturaleza de la entidad.
- Sus resultados de operación.
- Su posición financiera.

Generalmente en la empresa pública se consideran los resultados de operación como la base de medición más relevante para la MP.

Algunas de las bases que se consideran para determinar la MP, tales como resultados de operación o posición financiera, se describen más adelante, sin embargo, no son las únicas medidas o porcentajes que se pueden usar. Otras medidas pueden ser más apropiadas a la luz del juicio profesional en las circunstancias particulares. Si ninguna de las bases es de importancia primaria, podremos considerar más de una de ellas y determinar un rango dentro del cual seleccionar a la MP.

## **Materialidad Preliminar, basada en resultados de operación**

En sus decisiones, los usuarios de los estados financieros normalmente consideran los resultados de operación de una entidad como la base de medición más importante.

Cuando concluimos que los resultados de operación son una base de medición apropiada para la MP, ordinariamente utilizamos como punto de partida el cinco por ciento de la utilidad de operaciones continuadas. La razón subyacente es que las diferencias de auditoría inferiores al cinco por ciento frecuentemente no son materiales. Si bien los efectos (incluyendo las posibles diferencias no detectadas), superiores al 10% usualmente son materiales, existe un área “gris” en la que las diferencias (incluyendo las posibles diferencias no detectadas) entre cinco y diez por ciento pueden ser aceptables en ciertas circunstancias. Por lo tanto, podremos incrementar este porcentaje en la medida en que se cumplan con el criterio de:

- La entidad opera en un ambiente en el que, sus actividades no cambian rápidamente
- La entidad tiene buenas perspectivas a largo plazo, y tiene un balance sólido.
- Nuestras evaluaciones anteriores, indican que la dirección es competente
- Nuestra evaluación del control interno es “efectivo”.
- Nuestra historia anterior, en las auditorías efectuadas, ha mostrado que los efectos son de importes bajos (p. ej., Inferiores al 2%) en relación con la utilidad de operaciones continuadas (considerando tanto las diferencias contabilizadas como las diferencias no contabilizadas).

En ciertas circunstancias, la **MP** basada en resultados de operación puede no tener sentido y resultar en un parámetro demasiado bajo, en tales circunstancias, puede ser apropiado utilizar un pequeño porcentaje del activo total, de ingresos, etc.

La estimación de la MP, requiere considerar una variedad de factores y ejercitar juicio profesional. Sin embargo, bajo circunstancias normales, la determinación de la MP no tiene por qué ser un proceso complicado.

La metodología de auditoría conecta en forma directa el importe del error tolerable (**ET**) con el de **MP** (a medida que se aumenta **MP**, automáticamente se aumenta **ET**).

### Determinación del error tolerable (ET)

El error tolerable es un concepto que nos permite aplicar la **MP** a los niveles de los saldos de cuentas individuales. Juega un papel importante en:

- Ayudarnos a determinar cuáles cuentas o grupos de cuentas son significativas
- Determinar la confianza que tendremos en nuestras expectativas al nivel deseado de precisión al ejecutar nuestros procedimientos analíticos.

- Determinar el alcance de nuestros procedimientos de auditoría en muestreo representativo o pruebas sobre partidas clave.

Al auditar el saldo de una cuenta, no es apropiado planear pruebas enfocadas a detectar errores que en conjunto iguallen a la **MP**, pues ello no dejaría margen para diferencias de auditoría en otras cuentas, ni para diferencias de auditoría no detectadas. Por lo tanto, se establecerá el importe de **ET** abajo del de **MP** para planear nuestras pruebas de los saldos de cuentas individuales.

La auditoría se diseña para dar seguridad razonable de que se detectará las afirmaciones equívocas importantes. A medida que aumentamos los importes de **MP/ET** el tamaño de las afirmaciones equívocas que pueden pasar inadvertidas aumenta (p. ej., Si **ET** es el 5% de la utilidad de operaciones, tendremos seguridad razonable de que los errores no detectados no excederán al 5% de la base, mientras que si **ET** es igual a 2.5% de la utilidad de operaciones, tendremos seguridad razonable de que los errores no detectados no excederán al 2.5% de la base). Así, el **ET** constituye nuestra mejor estimación, si bien no exacta, del importe de las posibles diferencias no detectadas que consideramos, si los estados financieros están presentados razonablemente.

El importe de **ET**, se establece de tal manera que la probabilidad sea remota de que el total de las diferencias de auditoría detectadas y no detectadas en todas las cuentas exceda a la **MP**. El establecimiento del **ET** no es un cálculo mecánico. Así como ejercitamos juicio al establecer **MP**, hacemos lo mismo al determinar **ET**.

Como no establecemos **ET** en un importe tan alto como **MP**, tampoco lo fijamos tan bajo que nos lleve a sobreauditar. Por ejemplo, esto sucedería si fijásemos **ET** en un importe tan bajo para cada cuenta o grupo de cuentas, que la simple suma de ellos no excediera a la **MP**. Similarmente, en una cuenta o grupo de cuentas, no distribuimos el importe de **ET** entre ellas de tal manera que su suma iguale al **ET**. Dentro de estos dos extremos, existen varios niveles que podemos elegir para fijar **ET** con relación a **MP**

Generalmente fijamos el **ET** al 50% de la **MP**. Pero **ET** puede establecerse al 75% de la **MP** sin elevar indebidamente el riesgo que esperamos sobre el importe de las diferencias de auditoría (tanto contabilizadas como no contabilizadas). Las expectativas de error se basan en el conocimiento de la entidad, actualizado durante la planeación y la historia anterior de diferencias de auditoría (contabilizadas y no contabilizadas). Cuando fijamos el **E.T** al 75% de la **MP**, estamos diseñando nuestros procedimientos de auditoría para detectar errores en una cuenta específica superiores al 75% de la **MP** (ello no quiere decir que anticipemos diferencias de auditoría que sumen ese importe). Tenemos presente que elevar el **E.T** al 75% significa menor margen para diferencias de auditoría detectadas y no detectadas en todas las cuentas.

Cuando fijamos el **ET** a un nivel diferente al 50% de la **MP**, documentamos nuestro criterio en los papeles de trabajo, típicamente en el Memorando de la planificación de Auditoría.

## **Determinación de cuentas o grupos de cuentas significativas**

La planeación de auditoría requiere que se realice una evaluación certera de la probabilidad de que incluyan errores de importancia, en la información sujeta a examen, para lo cual debe identificarse las cuentas o grupos de cuentas significativos que individual o colectivamente, pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros objeto de la auditoría.

### **Cuentas con saldos superiores al Error Tolerable (ET)**

Las cuentas o grupos de cuentas cuyos saldos se aproximan o exceden el importe determinado como error tolerable (ET) son candidatos a ser significativos. Así, por ejemplo, si en una entidad los inventarios representan un alto porcentaje del activo total, esta puede considerarse como una cuenta significativa.

Sin embargo, el importe del saldo de una cuenta no es el único factor que se puede considerar como significativa, otras cuentas pueden serlo, dependiendo de la susceptibilidad de la cuenta, o del número de las transacciones que se procesan en ella, a errores que pudieran tener importancia en auditoría (es decir, cuentas o grupos de cuentas con saldos inferiores al ET ordinariamente son significativos sí, individualmente o en conjunto, pueden ser objeto de afirmación equívoca por un importe que se aproxima o excede al ET). Por ejemplo, los saldos de las cuentas de efectivo pueden ser pequeños, pero el volumen de sus movimientos y su vulnerabilidad a malos manejos son tales que normalmente merecen clasificarse como significativos.

Además del importe de la cuenta o grupo de cuentas, se debe considerar también “los factores de riesgo inherente que pueden afectar a las cuentas”, para determinar si son significativos, entendiéndose como tal, el grado de susceptibilidad del saldo de una cuenta (o grupo de cuentas) a afirmaciones equívocas importantes, haciendo abstracción de los controles relacionados a ella (s); de ahí que, se debe tomar en cuenta también el grado general de cambios en la entidad y sus efectos sobre la cuenta o grupo de cuentas ya que existirá un mayor riesgo inherente que otra entidad estable.

Para algunas cuentas, cuyos saldos se aproximan o exceden al ET, cuando hemos evaluado el control interno a nivel empresa como efectivo, podremos pensar que su riesgo inherente es tan bajo que la cuenta puede clasificarse como “no significativa”. A continuación se ilustra una cuenta como la indicada:

Las cuentas de propiedades, planta y equipo de una entidad tienen un saldo de \$20,000, que representa el 20% de su activo. El error tolerable para esta entidad se fijó, adecuadamente, en \$750. El presupuesto anual de adiciones al activo fijo por \$1,000 consiste principalmente en desembolsos para mejoría de la productividad, y su importe es similar al de las adiciones de años recientes. Creemos que el control interno a nivel de entidad es efectivo, que las políticas de capitalización son apropiadas y se aplican en forma generalmente conservadora, y que la susceptibilidad de estos activos a malos manejos es baja. Así, concluimos que, a pesar del importe de las cuentas muy superior al ET, su riesgo inherente es tan bajo que las podemos clasificar como “no significativas.”

Sin embargo, si las adiciones presupuestadas fueran de \$5,000, representando una expansión algo significativa de la empresa, probablemente concluiríamos que las cuentas de propiedades, planta y equipo son significativas. Continuaríamos creyendo que el riesgo inherente es “menor” pero sería mayor que el riesgo inherente en el ejemplo anterior. El saldo del activo fijo en relación con el activo total, el volumen de adiciones, y el importe de crecimiento planeado para la empresa nos inclina a creer que las cuentas son significativas y que debemos identificar y comprender las fuentes de información que las alimentan, hacer una evaluación de riesgos combinados para las cuentas, y determinar los procedimientos de auditoría sustantivos adecuados a ejecutar.

En las cuentas en que consideramos que su riesgo inherente es tan bajo que las hace no significativas, podremos limitar nuestros procedimientos de auditoría a procedimientos analíticos. El propósito de estos procedimientos analíticos es satisfacernos que los números tienen sentido. Por ejemplo, en el primer caso descrito arriba, podremos limitar nuestros procedimientos sobre propiedades, planta y equipo a comparar los saldos al fin del año y las adiciones durante el mismo, con los saldos del año anterior y las adiciones en el presupuesto aprobado, respectivamente, y a comprobar el gasto por depreciación mediante un procedimiento analítico. Si, como resultado de estos procedimientos, identificamos saldos insólitos o inesperados, tendencias, relaciones u otros aspectos que no tienen sentido a la luz de los resultados de los demás procedimientos de auditoría y nuestra comprensión de la entidad, procederemos a obtener y corroborar explicaciones y, si es necesario, a ejecutar procedimientos de auditoría adicionales.

#### Cuentas con saldos menores al Error Tolerable (ET)

Para las cuentas con saldos inferiores al ET, determinamos si son significativos a la luz de su susceptibilidad a errores de importancia en auditoría, a base de los factores de riesgo inherente que pueden afectar a las cuentas.

A menos que los factores de riesgo inherente nos lleven a otras conclusiones, las cuentas individuales o grupos de cuentas de activo, ingresos y gastos cuyos saldos sean inferiores al ET, y las cuentas o grupos de cuentas de pasivo que esperamos, y en efecto sean, inferiores al ET, se clasificarían como sin significación en auditoría. Para estas cuentas, nuestros procedimientos se limitarían a procedimientos analíticos relativamente simples (por ejemplo, comparación de saldos a una fecha o por un período con sus equivalentes).

#### **Factores inherentes que afectan a las cuentas**

- La susceptibilidad de una cuenta a afirmaciones equívocas, teniendo presente la experiencia en períodos anteriores (p. ej., errores frecuentes en el pasado pueden indicar mayor probabilidad de nuevos errores).
- El tamaño y composición de la cuenta, incluyendo su susceptibilidad a manipulación o pérdida.
- Los efectos de factores externos sobre la cuenta (p. ej., las condiciones económicas generales pueden afectar a la cobrabilidad de la cartera)

- La competencia y experiencia del personal responsable de la cuenta.
- El volumen de movimientos y el tamaño, complejidad y homogeneidad de las transacciones individuales registradas en la cuenta.
- La ejecución de una transacción insólita o compleja, particularmente al fin del período o cerca de él.
- La naturaleza de la cuenta (p. ej., Las cuentas “en suspenso” generalmente atraen mayor atención en auditoría).
- Transacciones que no se sujetan a procedimientos rutinarios.
- La existencia de transacciones con entidades adscritas.
- Las variaciones del saldo de la cuenta (p. ej., Comparado con el saldo del año anterior, Bienes de Larga Duración aumentaron un 35% en el año).

### **Identificar las Fuentes de Información que Afectan a las Cuentas Significativas**

Después de identificar a las cuentas significativas, se identificará las fuentes de información que las afectan.

Se distinguirá entre las varias fuentes de información que afectan a las cuentas significativas, porque sus componentes y los procesos contables, relacionados con las varias fuentes son distintos y, generalmente, también es distinta la probabilidad de errores de importancia en auditoría proveniente de los procesos relacionados.

Como resultado, nuestro enfoque de auditoría para cada una de las varias fuentes de información que afectan a las cuentas es distinto. Por ejemplo, puesto que la información contable rutinaria es más probable que nazca de procesos que incluyen controles específicos, la información rutinaria en las cuentas significativas relacionadas, generalmente es menos propicia a contener errores de importancia en auditoría que, por ejemplo, las estimaciones contables. Las fuentes de información se clasifican como sigue:

- **Procesos de información rutinaria.**

Aplicaciones contables que procesan los datos financieros rutinarios (información de detalle de las transacciones), que se contabilizan en libros y registros.

- **Procesos de estimación.**

Procesos que reflejan los numerosos juicios, decisiones y elecciones hechas por la entidad en el cierre de sus estados financieros (p. ej., Estimación de inventarios excesivos u obsoletos, estimación de cuentas dudosas, estimación de pérdidas en préstamos, estimación de costos sobre garantías de productos).

### **Procesos de información no rutinaria.**

Otros procesos aplicados menos frecuentemente, que generalmente forman parte del cierre de estados financieros (p. ej., Recuento y costeo de inventarios físicos, análisis por antigüedad de cuentas por cobrar, determinación de pagos anticipados, cálculo del gasto por depreciación, cálculo de gasto por impuesto sobre utilidades).

La determinación de las cuentas significativas y la identificación de las fuentes de información que las alimentan, aportan las bases para comprender y evaluar las fuentes de información.

Durante el proceso de planeación se identificarán, principalmente mediante indagación con la dirección, los cambios importantes en el diseño de los procesos y controles de la entidad, enfocándolos a:

- Los procesos de información rutinaria.
- Los procesos de cierre de estados financieros, incluyendo los procesos de estimación contable y de información no rutinaria.
- Los procesos de tecnología de información.

**CUESTIONARIO SOBRE CONTROL INTERNO Y FRAUDE**

**ENTIDAD** \_\_\_\_\_

**FECHA DE LA AUDITORÍA** \_\_\_\_\_

Este cuestionario ayuda a comprender y evaluar el control interno a nivel de la entidad, así como a evaluar el riesgo de errores materiales en los estados financieros a causa de fraude. Este cuestionario nos proporciona solo en parte la comprensión sobre el control interno de la entidad que requerimos para planear la auditoría y para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Requiriendo por lo tanto, obtener información sobre el control interno a nivel individual de aplicación /proceso.

El formulario contiene preguntas para cada uno de los cinco componentes del control interno (es decir, el entorno de control, el proceso de evaluación de riesgo de la entidad, las actividades de control y los procesos de información y comunicación y de monitoreo) para la empresa en su conjunto

Algunas secciones (por ejemplo, la sección de “Participación de la Junta de Directores y/o el Comité de Auditoría) pueden no ser aplicables y no se requiere llenarlas.

El cuestionario debe ser preparado/actualizado por el jefe de equipo y supervisor, con suficiente experiencia y conocimiento de la entidad para saber, con un alto grado de seguridad, si los factores de riesgo del cuestionario se encuentran presentes y si se deben considerar factores de riesgo adicionales.

Una copia de las páginas de “Resumen y Conclusiones” de este cuestionario, debe acompañarse al Memorando de Planificación de Auditoría.

El cuestionario contiene listas de factores de riesgo relevantes al control interno a nivel de la empresa y/o riesgo de errores materiales a causa de fraude. Sin embargo, las listas no son necesariamente exhaustivas. Sobre la base del conocimiento de la entidad, se pueden identificar otros factores de riesgo que pueden ser considerados y documentados en el cuestionario.

La importancia relativa de los factores de riesgo entre entidades, varía desde crítica hasta insignificante. Se pueden presentar algunos factores en donde las condiciones específicas no indican una debilidad en el control interno a nivel de la entidad o presentan un riesgo de error material a causa de fraude. Por consiguiente, se debe tener un adecuado juicio profesional al determinar los factores de riesgo individualmente y en combinación. Al considerar la presencia de factores de riesgo, determinamos si existen otros factores o controles específicos que mitigan o agravan los factores de riesgo identificados.



Si bien una respuesta “sí” a un factor de riesgo no necesariamente indica que el control interno a nivel de las entidades es ineficaz o que existe un riesgo de error material a causa de fraude, tal respuesta (especialmente cuando hay varias respuestas “sí”) a un factor de riesgo nos alerta y debemos darle(s) la consideración debida.

En los casos donde un factor de riesgo no es aplicable (p. Ej., los factores de riesgo relativos a la auditoría interna pueden no ser aplicables en entidades pequeñas), indicar “N/A” en la columna de “No” para ese factor de riesgo.

## **CONSIDERACIONES PARA ENTIDADES MAS PEQUEÑAS**

La importancia relativa de los factores variará según el tamaño de la entidad y su complejidad, entre otros aspectos. Por ejemplo, una entidad más pequeña puede no tener un código de conducta por escrito, pero en su lugar puede desarrollar una cultura que acentúa la importancia de la integridad y la ética de comportamiento mediante comunicaciones verbales y el ejemplo que ofrece su administración, sin embargo, esta condición no debe afectar negativamente la evaluación de control interno.

## **ENTORNO DE CONTROL**

El entorno de control establece la armonía de una organización e influye sobre la conciencia de control de su personal. Es el fundamento de todos los componentes de control interno, proporcionando disciplina y estructura. Debemos obtener suficiente conocimiento del entorno de control para entender la actitud de la administración y de la junta de directores, su percepción y acciones con respecto al entorno de control, considerando tanto la sustancia de los controles como sus efectivos colectivos.

El entorno de control consiste en los siguientes elementos:

- Conciencia de control de la administración y estilo operativo
- Valores de integridad y ética
- Grado de participación de la junta de directores y/o del comité de auditoría
- Estructura orgánica y asignación de autoridad y responsabilidades
- Políticas y prácticas de recursos humanos y compromiso de capacidad.

Al adquirir conocimiento del entorno de control, consideramos cada uno de estos elementos y su interrelación. En particular, debemos reconocer que deficiencias significativas en cualquiera de los elementos pueden debilitar la eficacia de los demás.

## **CONCIENCIA DE CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN Y ESTILO OPERATIVO**

La conciencia de control de la administración y el estilo operativo, pueden tener un fuerte efecto sobre el entorno de control.

Se presentan los siguientes factores de riesgo?	<b>SI</b>	<b>NO</b>
- El dominio de la administración es ejercido por una o unas pocas personas, sin supervisión eficaz de la junta de directores o del comité de auditoría	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración carece de una trayectoria comprobada en este tipo de entidades.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Excesiva participación o preocupación de la administración no financiera en la selección de principios contables o la determinación de estimaciones importantes.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Falta de atención apropiada al control interno por parte de la administración, incluyendo los efectos del procesamiento de sistemas de información.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Falta de corrección oportuna de los errores determinados, por parte de la administración.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración impone agresivas metas financieras y expectativas para el personal operativo.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración selecciona los principios contables y determina las estimaciones en forma agresiva.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración se compromete con analistas y terceros para lograr pronósticos aparentemente demasiado agresivos o poco realistas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
La administración no nos consulta sobre asuntos importantes relativos al control interno y aspectos contables o hay frecuentes desacuerdos con respecto a los mismos (o, en compromisos iniciales, hubo desacuerdos con los auditores anteriores).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración muestra una actitud benévola hacia riesgos importantes de negocios y monitoreo inadecuado de los mismos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración muestra mucha falta de consideración por las autoridades reguladoras.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Existe un historial de violaciones a la ley o demandas contra la entidad o su administración por fraude o violaciones de las leyes de valores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración da poca importancia a la auditoría	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración pretende reducir el alcance de la auditoría (por ejemplo, limitando el acceso a su personal o a información).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La máxima autoridad prohíbe dar información si no es con visto bueno de él.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Indique otros factores de riesgos contemplados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## VALORES DE INTEGRIDAD Y ETICA

La eficacia de los controles no puede sobrepasar los valores de integridad y ética de quienes los crean, administran y supervisan. Los valores de integridad y ética son elementos fundamentales del entorno de control y afectan el diseño, administración y supervisión de los demás componentes del control interno. La integridad y el comportamiento ético son producto de las normas de ética y comportamiento del cliente, de cómo son comunicadas y cómo se refuerzan en la práctica.

Se presentan los siguientes factores de riesgo?	SI	NO
- Carencia de políticas sobre normas de comportamiento y valores del cliente y falta de códigos de conducta.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Medios ineficaces de comunicación y respaldo de los valores éticos de los administradores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La administración no trata de eliminar o reducir los incentivos y tentaciones que pueden propiciar que el personal se involucre en actos fraudulentos, ilegales o poco éticos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
La administración no guía al personal por medio del ejemplo.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Indique otros factores de riesgo contemplados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## PARTICIPACION DE LA JUNTA DE DIRECTORES Y/O EL COMITÉ DE AUDITORÍA

La conciencia de control de la entidad es influida significativamente por la junta de directores y/o el comité de auditoría.

Se presentan los siguientes factores de riesgo?	SI	NO
- La junta de directores no cuenta con una estructura u objetivos para el comité de auditoría.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Las comunicaciones entre la junta, el comité de auditoría y los auditores internos o externos son inadecuadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Los integrantes del comité de auditoría no tienen la experiencia o calificaciones apropiadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La junta de directores o el comité de auditoría no son suficientemente independientes de la administración.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- El número de reuniones de la junta es inadecuado o los temas tratados no son apropiados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La junta de directores y el comité de auditoría no examinan adecuadamente las actividades, los asuntos oficiales no se plantean y no se les da seguimiento con la administración.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- La junta de directores y el comité de auditoría no se involucran adecuadamente en el proceso de información financiera.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Existe una alta rotación de los integrantes de la junta.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## ESTRUCTURA ORGANICA Y ASIGNACION DE AUTORIDAD Y RESPONSABILIDADES

La estructura orgánica de la entidad, proporciona el marco dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y supervisan las actividades para lograr los objetivos de la entidad. Al establecer una estructura orgánica relevante deben considerarse áreas clave de autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas de reporte.

La idoneidad de la estructura orgánica de la entidad, depende, en parte, de su tamaño y de la naturaleza de las actividades. La asignación de autoridad y responsabilidades corresponde a la manera cómo están asignadas las actividades operativas y cómo están establecidas las jerarquías de autorización y las relaciones de reporte incluye también las políticas relativas a prácticas adecuadas de la actividad, conocimientos y experiencia del personal clave y los recursos para llevar a cabo las funciones.

Adicionalmente, incluye políticas y comunicaciones encaminadas a asegurar que todo el personal entienda los objetivos de la entidad, conozca cómo se interrelacionan sus actuaciones individuales y contribuyen a tales objetivos y reconozca cómo y de qué será responsable cada quien.

Se presentan los siguientes factores de riesgo?	SI	NO
- La estructura es demasiado compleja y abarca numerosas o poco usuales entidades jurídicas o subsidiarias, líneas administrativas de autoridad o convenios contractuales sin propósito aparente de negocios.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Carencia de vigilancia apropiada por parte de la administración (por ejemplo, supervisión o monitoreo inadecuados de los sistemas de información).	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Estructura deficiente para la asignación de la propiedad de información, incluso quiénes están autorizados para iniciar y/o modificar transacciones.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Dificultad para determinar la organización o las personas que controlan a la entidad.	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Alta rotación de los ejecutivos de administración o de asesoría legal.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Carencia de un sistema apropiado de autorización y aprobación de transacciones.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Asignación poco clara de responsabilidades, incluyendo aquellas específicas del procesamiento de sistemas de información y desarrollo de programas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Las políticas y procedimientos para la autorización de transacciones no están establecidas al nivel apropiado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## POLITICAS Y PRACTICAS DE RECURSOS HUMANOS Y COMPROMISO DE APTITUDES

Las políticas y prácticas de recursos humanos se refieren a la gestión de personal: designación, orientación, adiestramiento, evaluación, asesoría, promoción, remuneración y toma de acciones correctivas. El compromiso de aptitudes incluye la consideración que hace la administración de los niveles de competencia para trabajos especiales y cómo tales niveles se convierten en habilidades y conocimientos de requisito.

<b>Se presentan los siguientes factores de riesgo?</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>
- Normas y procedimientos inadecuados para contratación, adiestramiento, motivación, evaluación, promoción, traslados, remuneración o terminación de personal en algunas o todas las áreas funcionales (p. Ej., contabilidad, mercadeo, sistemas de información.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Carencia de procedimientos de investigación para la selección de solicitantes de empleo para personal con acceso a activos susceptibles a malversación.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- No existen descripciones de funciones o manuales de referencia que informen al personal sobre sus obligaciones.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Procedimientos inadecuados para establecer y comunicar las políticas y procedimientos al personal en localidades descentralizadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Los empleados con acceso a efectivo, valores y otros activos valiosos, no cuentan con una caución.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Las políticas y procedimientos no son claros o no se emiten, actualizan o modifican oportunamente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Carencia de políticas de vacaciones obligatorias para empleados con funciones claves de control.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Futuros despidos previstos de personal que son del conocimiento de la fuerza laboral.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Empleados, conocidos como descontentos, tienen acceso a activos susceptibles de malversación.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Cambios insólitos en comportamiento o estilo de vida de empleados con acceso a activos susceptibles de malversación.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Presiones financieras personales que afectan a empleados con acceso a activos susceptibles de malversación.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

### COMENTARIOS E INFORMACION ADICIONAL

Proporcione información adicional sobre los factores de riesgo identificados para poder determinar sus efectos sobre la evaluación de la eficacia (ineficacia) del control interno a nivel de entidad y el riesgo de errores materiales a causa de fraude.

Además, puede utilizar este espacio para presentar sus comentarios sobre cualesquiera de los factores de riesgo antes indicados que usted crea deben ser considerados por los evaluadores.

*Algunos miembros de la entidad (el Tesorero y el Director Financiero) tienen además la responsabilidad de determinar las estimaciones contables.*

*Consideramos que la función activa de los administradores en las operaciones de la entidad, tanto a nivel corporativo como de subsidiaria, es un elemento importante para mitigar la falta de segregación de funciones resultante del tamaño pequeño en los niveles corporativo y de subsidiaria.*

## PROCESO DE EVALUACION DE RIESGO DEL ADMINISTRADOR

La evaluación de riesgo es el proceso del cliente para identificar y analizar los riesgos (tanto internos como externos) que son relevantes para el logro de sus objetivos.

Además, un proceso de evaluación de riesgo proporciona a la entidad las bases para determinar cómo administrar sus riesgos (p. ej., las acciones a tomar para abordar riesgos específicos o una decisión para aceptar un riesgo en cuanto a costo u otras consideraciones). Después de indicar en esta sección los factores de riesgo que sabemos están presentes, adquirimos una comprensión del proceso de evaluación de riesgo de la entidad, específicamente en cuanto se refiere al objetivo de control interno de la información financiera y luego determinamos, generalmente a través de indagación, observación e inspección de la documentación relevante, si el proceso de evaluación de riesgo de la entidad ha identificado y analizado cada riesgo y en caso afirmativo, si se han tomado los pasos apropiados para atenuar cada riesgo.

**Se presentan los siguientes factores de riesgo?** **SI** **NO**

### Entidad u organismo:

- El prestigio es declinante con creciente número de denuncias respecto de los diferentes servicios prestados.

Descensos importantes en la demanda de los clientes.

Alta vulnerabilidad a una tecnología rápidamente variable u obsolescencia de calidad de los servicios.

### Operaciones

- Cambios en el entorno operativo de la entidad.

- Personal nuevo en posiciones financieras u operativas clave.

- Sistemas de información nuevos o renovados.

- Nuevas líneas, productos o actividades importantes

- Reestructuración de la entidad.

Pocas transacciones que tienen efecto material sobre el desarrollo de la entidad.

Activos susceptibles a malversación, tales como grandes cantidades de efectivo o activos de fácil conversión en efectivo; mercancías en inventario de poco tamaño pero valiosas o de gran demanda; los activos son pequeños, negociables o carecen de identificación de propiedad.

**Situación financiera:** **SI** **NO**

- Pérdidas operativas o importante deterioro en las ganancias.

Transferencias no recibidas con oportunidad.

- Capacidad marginal para cumplir con los requerimientos de pago de la deuda (o cumplir con las cláusulas restrictivas del préstamo)

- Capacidad limitada para obtener ingresos de autogestión.

- Situación financiera o de liquidez seriamente deteriorada.

**Contabilidad**

- Activos, pasivos, ingresos o egresos basados en estimaciones importantes que contienen juicios o incertidumbres poco usuales o que son objeto de cambios potenciales importantes en un futuro cercano, de tal manera que produzcan un efecto financiero perturbador en la entidad.

- Transacciones importantes o convenios innovadores insólitos o altamente complejos (especialmente aquellos que se celebran cerca del fin del período) que hacen difícil determinar su efecto sobre los estados financieros.

- Nuevos requerimientos contables, estatutarios o reglamentarios que pudieran deteriorar la estabilidad financiera.

- Críticas públicas o litigios en relación con la contabilidad, los informes financieros o las prácticas de la entidad.

- Remisión de los estados financieros del año anterior para corregir errores.

- Consecuencias adversas sobre importantes transacciones pendientes, tales como la adjudicación de un contrato.

- Cuenta la entidad con un proceso formal de evaluación de riesgos?.

- Si la respuesta es no, cuenta la entidad con un proceso informal de evaluación de riesgos?.

Describa brevemente el proceso de evaluación de riesgos de la entidad, especialmente en relación con el objetivo de control interno de la información financiera (es decir, la preparación para propósitos externos de estados financieros razonablemente presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados):

*La administración ha puesto especial énfasis en la oportunidad, exactitud e importancia de la información financiera reportada en los paquetes mensuales de informes. Los estados financieros internos y el análisis financiero se preparan mensualmente a nivel consolidado. Mensualmente se preparan pronósticos y presupuestos como parte del plan operativo del año fiscal. El Director Financiero revisa todas las estimaciones importantes y las provisiones de criterio.*

Con respecto a los factores de riesgo identificados anteriormente, el proceso de evaluación de riesgo de la entidad ha:

	SI	NO
- Identificado y analizado cada riesgo?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- En caso afirmativo, ha tomado la entidad medidas apropiadas para mitigar cada riesgo?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## COMENTARIOS E INFORMACION ADICIONAL

Proporcione información adicional sobre los factores de riesgo identificados (y sobre la eficacia del proceso de evaluación de riesgos del cliente para abordar y disminuir tales riesgos) para poder determinar sus efectos sobre la evaluación de la eficacia o ineficacia del control interno a nivel de entidad y el riesgo de errores materiales a causa de fraude. Además, puede utilizar este espacio para presentar sus comentarios sobre cualesquiera de los factores de riesgo antes indicados que usted crea deben ser considerados.

**Espacio para ser llenado por el auditor:**

## ACTIVIDADES DE CONTROL, INFORMACION Y COMUNICACION

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se cumplan con las directrices de la administración. El sistema de información, que incluye el sistema contable, consiste en los métodos y registros establecidos para registrar, procesar, sumarizar y reportar las transacciones de la entidad y para



mantener la contabilización de los activos, pasivos y patrimonio. La comunicación involucra la comprensión de las funciones y responsabilidades individuales de control interno sobre la información financiera.

<b>Se presentan los siguientes factores de riesgo?</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>
- Incapacidad para preparar informes financieros correctos y oportunos, incluso los informes anteriores.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Sistemas de planeación e información (tales como planeación de negocios; presupuestos, pronósticos y planeación de utilidades y contabilización de obligaciones) que no revelan adecuadamente los planes de la administración y los resultados actuales de desempeño.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Métodos inadecuados de identificación y comunicación de las excepciones y variaciones al desempeño planeado.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Respuesta inadecuada de la administración a las excepciones y variaciones reportadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Bajo nivel de satisfacción del usuario con el procesamiento de los sistemas de información, incluyendo la confiabilidad y oportunidad de los reportes en línea e impresos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Políticas inadecuadas para desarrollar y modificar los sistemas y controles contables, incluyendo las modificaciones y utilización de programas computarizados y/o archivos de datos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Falta de coordinación general entre las funciones contable y de procesamiento de datos.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Personal insuficiente, inexperto o ineficaz o alta rotación de personal en los departamentos de contabilidad o de tecnología de información.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Falta de documentación oportuna y apropiada para el procesamiento de las transacciones.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- El sistema contable está en desorden.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
- Indique otros factores de riesgo contemplados.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

### **COMENTARIOS E INFORMACION ADICIONAL**

Proporcione información adicional sobre los factores de riesgo identificados para poder determinar sus efectos sobre la evaluación de la eficacia (ineficacia) del control interno a nivel de entidad y el riesgo de errores materiales a causa de fraude. Además, puede utilizar este espacio para presentar sus comentarios sobre cualesquiera de los factores de riesgo antes indicados que usted crea deben ser considerados.

*La entidad no tiene un departamento de Sistemas de Información, es decir, se confía en controles manuales, tales como los de conciliación, en lugar de confiar en la información procesada por computador.*

## EVALUACION Y/O MONITOREO

Monitoreo es el proceso que evalúa la calidad de desempeño del control interno a través del tiempo.

**Se presentan los siguientes factores de riesgo?**

**SI NO**

- |   |                          |                          |
|---|--------------------------|--------------------------|
| - Monitoreo inadecuado o inexistente al funcionamiento de controles importantes.  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - Debilidades materiales en el control interno, corregidas oportunamente por la administración.   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - Las recomendaciones de los auditores internos y/o externos sobre control son ignoradas.   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - Alto nivel de quejas de los usuarios de los servicios, especialmente cuando la administración no las resuelve oportunamente.  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - El administrador no se involucra activamente en la entidad.   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - Si la entidad no cuenta con la unidad de auditoría Interna marque aquí, omita los demás factores de riesgo en esta sección y determine si la ausencia de la auditoría interna constituye un factor de riesgo. | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - El personal de auditoría interna está adecuadamente seleccionado o adiestrado y tiene la especialización apropiada de acuerdo con el entorno.   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - La auditoría interna es independiente (relaciones de autoridad e información) y tiene el acceso adecuado al comité de auditoría (o su equivalente).   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - El alcance de las actividades de auditoría interna es apropiado (p. ej., el balance entre las auditorías operativa y financiera, la cobertura y rotación de operaciones descentralizadas).                    | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - La auditoría interna tiene autoridad limitada para examinar todos los aspectos de las operaciones del cliente o falla en el ejercicio de su autoridad.  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - La auditoría interna planea y ejecuta la evaluación de riesgos o documenta adecuadamente el trabajo realizado, llega a conclusiones y sugiere correctivos a las conclusiones alcanzadas.                      | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - La auditoría interna no se adhiere a las normas profesionales.  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - La auditoría interna tiene responsabilidades operativas   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| - Indique otros factores de riesgo contemplados.  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

## COMENTARIOS E INFORMACION ADICIONAL

Proporcione información adicional acerca de los factores de riesgo identificados para ayudas en la determinación de sus efectos sobre la evaluación de la eficacia (ineficacia) del control interno a nivel de entidad y el riesgo de errores materiales a causa de fraude. Además, puede usar este espacio para sus comentarios sobre cualesquiera de los otros factores indicados anteriormente que usted crea que merecen consideración.

*La entidad no cuenta con una función de auditoría interna. En vista del tamaño de la misma y teniendo en cuenta la activa participación de la gerencia, no creemos que la carencia de la función de auditoría interna pueda tener un efecto negativo sobre el entorno de control.*

## INDAGACIONES SOBRE FRAUDE

Haga sus comentarios sobre las observaciones resultantes de sus indagaciones con ejecutivos seleccionados de la administración acerca de: (1) su comprensión del riesgo de fraude en la entidad y (2) si tienen o no conocimiento de algún fraude (fuera de aquello “claramente inconsecuente”) que haya sido perpetrado en la entidad.

### Comprensión del riesgo de fraude por parte de la administración

Indique el (los) nombre (s) y cargo (s) de los integrantes de la administración con quienes se llevó a cabo las discusiones, así como las bases para sus respuestas (p. ej., los procesos empleados por ellos para obtener seguridad razonable de que su evaluación de riesgos es apropiada).

Se llevó a cabo indagaciones con los señores N.N., Administrador y J.C., Tesorero, acerca de la comprensión del riesgo de fraude por parte de la gerencia. Se acompaña una lista de interrogantes que se trataron durante esta discusión. La gerencia está enterada de los factores de riesgo relacionados con aseveraciones erróneas provenientes de información financiera fraudulenta y malversación de activos. La gerencia considera y discute estos factores con regularidad. La discusión incluye un estudio sobre el proceso de raciocinio de alguien que desea cometer fraude.

## CONOCIMIENTO SOBRE FRAUDE POR PARTE DE LA ADMINISTRACION

Indique el (los) nombre (s) y cargo (s) de los integrantes de la administración con quienes se llevó a cabo las discusiones, así como las bases para sus respuestas (p. ej., los procesos empleados por ellos para obtener seguridad razonable de que no existen casos importantes de fraude fuera de aquellos que ya han mencionado).

Se llevaron a cabo indagaciones con los señores Gerente y Tesorero, acerca del conocimiento de la gerencia sobre fraude. No se han descubierto incidentes de fraude en la entidad durante los últimos cinco años. La gerencia tiene establecido un estricto proceso de revisión de presupuesto e informes, específicamente diseñado para identificar y tratar anomalías y/o casos insólitos.

Describa cualquier programa (no mencionado en este cuestionario) utilizado por la entidad, que contenga medidas para prevenir, impedir y detectar el fraude. Si existe un programa así, interrogar a las personas que lo supervisan acerca de si tal programa ha identificado algún fraude o factores de riesgo de fraude.

**Espacio para ser llenado por el auditor:**

## **RESUMEN CONCLUSIONES**

### **Consideraciones sobre control interno y fraude**

(Debe acompañarse al Memorando de Planificación de Auditoría)

Con respecto a los factores de riesgo que se hayan identificado, describa los controles y/u otros factores relativos a la entidad, que bien pueden mitigar o agravar tales factores de riesgo identificados y describa los efectos resultantes de los factores de riesgo sobre nuestra evaluación del control interno a nivel de entidad y el riesgo de errores materiales a causa de fraude:

El control interno de la entidad es  no es  eficaz. Si no es obvia, describa la base para su conclusión:

*La participación activa de las máximas autoridades de la entidad en las operaciones diarias, reduce significativamente el riesgo que pudiera presentar la falta de un departamento formal de sistemas de información y de una función de Auditoría Interna. Además, la entidad cuenta con controles manuales, tales como conciliaciones oportunas, revisión de informes de modificaciones y excepciones y de presupuestos operativos contra las cifras reales y revisiones detalladas de todas las actividades de información financiera.*

## CASO PRACTICO

A continuación se presenta un caso práctico sobre la formulación de la planificación preliminar, basada en información proporcionada por una entidad del sector público, en la cual se aplicó la normativa vigente al 31 de diciembre de 1999.

Para la planificación de futuros trabajos de auditoría se considerará la normativa vigente a la fecha de su realización.

### MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN PRELIMINAR

PLANTA CENTRAL DEL MINISTERIO "XYZ" AUDITORIA A LOS  
ESTADOS FINANCIEROS POR LOS AÑOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1998 Y 1997

#### 1. Antecedentes

Las operaciones financieras del Ministerio "XYZ", en el período de alcance, han sido examinadas por la Contraloría General del Estado y por la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio, los rubros analizados corresponden a:

RUBRO	PERIODO	UNIDAD DE CONTROL
CAJA BANCOS Y SUS CORRELATIVAS DE INGRESOS, GASTOS, VALORES A COBR., INV. CONSUMO INTERNO Y ACTIVO FIJO DE LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL	94-05-01/97-02-19	CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO
CAJA BANCOS TRIBUNAL MENORES CHIMBORAZO	95-01-21/97-05-31	AUDITORIA INTERNA
CAJA BANCOS Y ACTIVO FIJO DEL HOGAR INFANTIL "H"	94-01-02/97-06-30	AUDITORIA INTERNA
CUMPLIMIENTO DE RECOMENDACIONES DE INFORMES EMITIDOS POR LA AUI	95-01-02/97-06-30	AUDITORIA INTERNA
E.E. A LOS ACTIVOS FIJOS Y TRANSFERENCIAS A LA FUNDACIÓN "W".	94-01-02/97-10-31	AUDITORIA INTERNA
AUDITORIA DE GESTIÓN A LA DIRECCIÓN NACIONAL. "A"	98-01-02/99-02-24	AUDITORIA INTERNA
E.E. VIÁTICOS A LA SUBSECRETARIA DEL MINISTERIO .	98-08-12/99-08-31	AUDITORIA INTERNA
CAJA BANCOS Y ACTIVOS FIJOS DE LA COLONIA RECUPERACIÓN FÍSICA.	94-01-02/97-12-31	AUDITORIA INTERNA

#### 2. Motivo de la auditoría

La auditoría a los estados financieros, se realizará en cumplimiento a la orden de trabajo 25408-DA2 de 23 de septiembre de 1999, con cargo al Plan Anual de Control de 1999.

### **3. Objetivo de la auditoría**

El objetivo de la auditoría al Ministerio “XYZ”, es dictaminar los estados financieros preparados al 31 de diciembre de 1998 y 1997, de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas Aplicables al Sector Público.

### **Alcance de la auditoría**

La auditoría a los estados financieros del Ministerio “XYZ”, se realizará por los ejercicios económicos períodos terminados al 31 de diciembre de 1998 y 1997.

### **5. Conocimiento de la entidad y su base legal**

#### **5.1 Base legal**

Mediante Decreto Supremo 3815 de 7 de agosto de 1979, publicado en Registro Oficial 208 de 12 de junio de 1980 se creó el Ministerio “XYZ”.

Con Acuerdo Ministerial 02208 de 25 de octubre de 1991, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 808 de 8 de noviembre del mismo año, se expidió el Reglamento Orgánico Funcional.

Mediante Acuerdo 002822-A publicado en Registro Oficial 596 de 23 de diciembre de 1994, esta cartera de estado, expidió el nuevo Reglamento Orgánico Funcional, derogando el emitido anteriormente.

#### **5.2 Principales disposiciones legales**

Las actividades y operaciones del Ministerio “XYZ”, a más de las disposiciones legales citadas, están normadas por las siguientes disposiciones específicas, tales como:

- Código de Menores.
- Ley de Defensa Contra Incendios.
- Ley de Cooperativas.
- Ley del Minusválido.
- Ley del Anciano.

#### **5.3 Estructura orgánica**

Para el cumplimiento de sus objetivos, el Ministerio de Bienestar Social está integrado por los siguientes niveles administrativos:

##### **NIVEL EJECUTIVO**

- Despacho del Ministro
- Subsecretaría “A”
- Subsecretaría “B”
- Subsecretaría “C”
- Subsecretaría “D”

### **NIVEL ASESOR**

- Auditoría Interna
- Dirección de Asesoría Jurídica
- Dirección de Planificación
- Dirección de Comunicación Social
- Dirección de Planeamiento de Seguridad
- Consejo Nacional de Menores
- Comité de Contrataciones

### **NIVEL AUXILIAR O DE APOYO**

- Dirección de Recursos Humanos
- Dirección Administrativa
- Dirección Financiera
- Dirección de Construcciones
- Departamento de Informática

### **NIVEL OPERATIVO**

#### **Dependencias de la Subsecretaría “A”**

- Dirección de Protección de Menores
- Dirección de la Juventud
- Dirección de la Mujer
- Dirección de Discapacidades
- Dirección Nacional de Cooperativas
- Dirección de Gerontología
- Procuraduría General del Anciano
- Dirección de Defensa Contra Incendios
- Dirección de Promoción Popular

#### **Dependencias de la Subsecretaría “B”**

- Dirección Técnica

#### **Dependencias Regionales**

- Dirección Provincial de El Oro
- Dirección Provincial de Manabí
- Dirección Provincial de Esmeraldas
- Dirección Provincial de Chimborazo

#### **Servicio Judicial de Menores**

- Corte Nacional de Menores
- Cortes Distritales de Menores
- Tribunales de Menores

#### **Unidad Ejecutora del Norte**

#### **Entidades Adscritas**

- Cuerpos de Bomberos del País
- Instituto Nacional de Investigaciones

#### **5.4 Objetivos de la entidad**

Entre los principales objetivos de la entidad, determinados en su Reglamento Orgánico Funcional constan:

- Contribuir a satisfacer las necesidades básicas de los sectores más necesitados y al mejoramiento de su calidad de vida.
- Promover e impulsar la organización y desarrollo autogestionario de los grupos poblacionales del país.

#### **5.5 Principales actividades, operaciones e instalaciones**

El Ministerio “XYZ”, a través de sus unidades operativas, impulsa la promoción y desarrollo de las organizaciones de los sectores urbanos, marginales y rurales, coordina la programación y actividades conjuntas con los organismos que integran el Frente Social y el Fondo de Inversión Social de Emergencia; orienta la aplicación de políticas integrales de defensa contra incendios; y, supervisa la organización de entidades no gubernamentales que desarrollan actividades afines del Ministerio, con la finalidad de procurar el mejoramiento de las condiciones y calidad de vida de la población de escasos recursos económicos.

Para el cumplimiento de esta actividad, a más de la matriz en Quito, cuenta con las Subsecretarías “C” y “D”, que tiene jurisdicción en varias provincias, a excepción de las provincias de El Oro, Manabí, Esmeraldas y Chimborazo, donde mantiene Direcciones Provinciales.

Cuenta con una unidad ejecutora del Norte y entidades adscritas, como los Cuerpos de Bomberos y el Instituto Nacional de Investigación.

Sus actividades se centran en la administración directa de guarderías, fundaciones, hogar de ancianos y más organizaciones de beneficio, así como entrega aportaciones a entidades privadas con finalidad social, para la administración de establecimientos de protección social.

#### **5.6 Principales políticas y estrategias institucionales**

Como principales políticas establecidas para alcanzar sus objetivos, se han determinado las siguientes:

- Mejorar la calidad de los servicios en las instituciones de protección y rehabilitación de menores, asegurando el desarrollo integral de los niños, niñas y adolescentes.
- Facilitar a los jóvenes el acceso a las actividades recreativas, culturales y de servicios, favoreciendo de esta manera a su desarrollo integral.



- Mejorar el nivel de vida y bienestar de las personas con discapacidad y sus familias a través de mecanismos y estrategias que permitan un fácil acceso a los servicios de prevención, atención e integración.
- Brindar una mejor atención integral a las personas senescentes rehabilitándoles como entes útiles e integrándolos a la familia y a la sociedad.
- Brindar a la población de todo el país la seguridad de un eficiente servicio de defensa contra incendios, garantizando la vida, vivienda y enseres de la comunidad toda.
- Aplicar una política integral acorde con la realidad en las instancias jurídico social orientada hacia el cumplimiento y garantía de los derechos de los niños, niñas y adolescentes.

### 5.7 Recursos financieros

Para cumplir con sus actividades administrativa - financieras, el Ministerio "XYZ" contó con los siguientes recursos financieros en el período de análisis:

#### En millones de sucres

AÑO	INGRESOS EXTRAPRES.	TRANSFERENCIAS	TOTAL
1997	1.245	112.320	113.565
1998	1.547	130.979	132.526

### 5.8 Funcionarios principales

Se detallará en ANEXO.

## 6. Principales políticas contables

El control contable de los recursos financieros y materiales se basa en el Manual General de Contabilidad Gubernamental, expedido por la Contraloría General del Estado mediante Acuerdo 046 de 1 de diciembre de 1994.

Emite estados financieros por actividades, de acuerdo al siguiente cuadro:

ESTADO DE: ACTIVIDAD	SITUACIÓN FINANCIERA	RESULTADOS	EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA	FLUJO DEL EFECTIVO
CUENTA ÚNICA	X	X	X	X
FENÓMENO DEL NIÑO	X	X		
CUENTA ESPECIAL	X	X		
F.O.N.E.N.	X	X		
A.I.D.	X	X		

Los Estados de Situación Financiera y de Resultados son elaborados a base de la Hoja de trabajo preparada para cada actividad, saldos que son consolidados, en el año 1997 de manera total, y en 1998 no se consideró los denominados F.O.N.E.N. y A.I.D.

**CUENTA ÚNICA:** Controla y registra operaciones relacionadas con la Planta Central.

**FENÓMENO DEL NIÑO:** Operaciones sobre la utilización de la asignación extraordinaria efectuada por el Ministerio de Finanzas y Crédito Público en 1997 por S/.2.000'000.000.

**CUENTA ESPECIAL:** Contabiliza operaciones de la tasa de Seguros Contra Incendios, que recibe el Ministerio por efecto de la facturación y recaudación de las Empresas Eléctricas.

**FONEN Y AID:** Saldos que según Decreto Ejecutivo el Ministerio en 1988 recibió de la Unidad Ejecutora dependiente de la Presidencia de la República, los mismos que se vienen arrastrando desde la fecha de recepción.

El registro de las operaciones se lo realiza en forma manual, pero a partir de enero del 2001 con la vigencia del Sistema denominado SIGEF, se lo realizará en forma automatizada.

El método contable utilizado es el Modificado, es decir, los ingresos se registran cuando son recaudados y los gastos cuando se produce la obligación.

El control de los inventarios se lo realiza bajo el sistema Periódico, y son valorados por el método promedio.

Los activos fijos son registrados al costo histórico o de adquisición, no se ha efectuado la Corrección Monetaria y su correspondiente depreciación.

Las operaciones contables se centralizan en la unidad Central, para esto las subsecretarías regionales y Direcciones Provinciales remiten la documentación para su revisión y contabilización, a excepción de las subsecretarías del Litoral y del Azuay, así como las Direcciones Provinciales de El Oro, Manabí, Esmeraldas, Chimborazo y la Corte de Menores de Pichincha, que se les ha asignado un Fondo Rotativo, cuya reposición es periódica a base de reporte de gastos a los cuales no se adjunta la documentación de soporte, por lo que los reportes reposan en la Dirección Financiera y la documentación soporte en la respectiva unidad administrativa.

## **7. Grado de confiabilidad de la información**

El reglamento orgánico funcional del Ministerio define las responsabilidades de la Dirección Financiera y sus unidades operativas Contabilidad, Presupuesto y Tesorería, estas unidades cuentan con personal suficiente y la distribución de funciones es adecuada.

La entidad genera un promedio mensual de 850 operaciones financieras, cuya documentación se encuentra en el archivo de la Dirección Financiera.

Los niveles de autorización, se encuentran determinados en Acuerdo 1253 de 25 de agosto de 1997, en el que se establece la conformación de los Comités de Contratación; Comisión Técnica Especial para la contratación de Consultorías; y, procedimientos precontractuales de Licitación, Concurso Público de Ofertas, Concurso Público de Precios y Concurso Privado de Precios, así como señala los ordenadores del gasto, cuantía y procedimientos.

El sistema contabilidad utilizado emite trimestralmente la siguiente información:

- Diario General Integrado
- Balance de Comprobación
- Mayor General
- Mayor Auxiliar
- Estado de Situación Financiero
- Estado de Resultados
- Estado de Flujo del Efectivo
- Estado de Ejecución Presupuestario
- Anexos al Estado de Situación Financiero
- Cédulas presupuestarias de ingresos y gastos
- No se emiten conjuntamente las notas a los estados financieros

De los informes de Auditoría Interna practicadas a unidades de la entidad se desprende la existencia de desviaciones que en resumen son:

- Archivos inadecuados.
- Falta de registro, control, depósito intacto y oportuno de recaudaciones.
- Operaciones sin documentación sustentatoria.
- Adquisición de bienes sin partida presupuestaria.
- Administración de bienes sin control.
- Falta de constataciones físicas de bienes.
- Ausencia de actas de entrega recepción de bienes.
- Registros contables desactualizados.
- Pagos efectuados en exceso.
- Selección de personal sin reunir requisitos para el cargo a desempeñar en la Dirección Nacional de Cooperativas. y Trámite de certificaciones atendidas en forma inoportuna.
- Auditorías externas a Cooperativas asignadas a determinado grupo de profesionales.
- Falta de reglamentación para la ejecución de fiscalizaciones a Cooperativas.
- Capacitación cooperativa sin coordinación entre el Consejo Cooperativo y Dirección Nacional de Cooperativas.

## **8. Sistemas de información computarizado**

La entidad cuenta con equipos de computación cuyas características y utilización se detalla en el siguiente cuadro:

CARACTERISTICAS	UBICACIÓN Y UTILIZACION
1 Equipo DTK 486, modelo KEN2000 de 34 MHZ de velocidad, disco duro de 560MB de memoria.	Ubicado en el Centro de Computo utilizado en la elaboración de las nóminas.
Computador PENTIUM, marca TECHMEDIA de 166 MHZ de velocidad, 2.1GB de disco duro.	Utilizado por el área de presupuesto en la elaboración de la cédula presupuestaria.
Equipos PENTIUM-CLON, marca Techmedia de 166 MHZ de velocidad, 32 MB de memoria.	Ubicados en la Dirección Financiera, utilizado para la elaboración de cheques y conciliaciones bancarias.
15 Equipos, marca COMPAQ, PENTIUM II de 350MHZ de velocidad, 6.4GB de disco duro, 64 MB en RAM, y 1 Servidor marca COMPAQ, PENTIUM II, modelo PROLIANT de 400MHZ de velocidad, 256MB de memoria.	Utilizados en la implantación del Sistema denominado SIGEF, distribuidos (1) Centro de Computo, (1) Dirección Financiera, (2) Presupuesto, (1) Inventarios, (1) Subsecretaría de Bienestar Social, (3) Contabilidad, (2) Recursos Humanos, (2) Planificación, (1) Pagaduría, (1) Guardalmacén.

## 9. Puntos de interés para la auditoría

En el relevamiento preliminar efectuado se ha observado los siguientes aspectos que deben considerarse al enfocar nuestras pruebas de auditoría:

- Control y registro de las cuentas deudoras y acreedoras denominadas diferencias por regularizar, originadas como resultado de arqueos a fondos rotativos.
- Cálculo, registro y pago de remuneraciones especialmente beneficios adicionales como subsidio de educación, familiar, antigüedad y vacaciones.
- Verificación del proceso de adquisición a la compra de equipos de informática para implantar redes a nivel nacional.
- Auxiliares de cuentas por cobrar con saldos contrarios a su naturaleza.
- Se encuentran embodegados bienes nuevos sin que se les dé el uso debido.
- Arrastre de saldos de cuentas por pagar desde 1995.

## 10. Transacciones importantes identificadas

- En 1997, de acuerdo con el Plan de Contingencia para afrontar el “Fenómeno de El Niño”, la Dirección Nacional de Defensa Civil determina en su organización que el Ministerio “XYZ”, es el responsable y máxima autoridad del Area de Evacuación Poblacional, por lo tanto, se encargará de la coordinación de la evacuación de la población afectada a las zonas de seguridad, así como la determinación y establecimiento de los albergues de emergencia, su manejo y administración. Con este propósito el Ministerio de Finanzas y Crédito Público entregó a esta Cartera de Estado S/2.000'000.000.

- Mediante línea de crédito SPT-DNT-LC-002591.00 de 17 de noviembre de 1998, la entidad recibió S/1.547'422.000 para gastos de desaduanización de motobombas adquiridas por el Estado Ecuatoriano representado por los Ministros de Finanzas y Crédito Público y del Ministerio "A" a la empresa CINTE ROSE S.A. según contrato suscrito el 10 de octubre de 1997.

#### **11. Estado actual de los problemas observados en auditorías anteriores**

En el informe de examen especial realizado por la Contraloría General del Estado, en lo referente a la determinación del saldos de Caja-Bancos al 19 de febrero de 1997, se establece que el saldo de la cuenta corriente 170099-8 del Banco de Fomento no concilia con la cuenta auxiliar de bancos en S/56'650.000, situación que no ha sido corregida por lo que afectaría la razonabilidad del saldo.

Del seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones emitidas en los informes de exámenes especiales realizados por la Contraloría General del Estado y la Auditoría Interna se determinó que no se cumplieron las siguientes:

- El Director Financiero verificará que previo a la autorización de los pagos, el Jefe de Presupuesto certifique la existencia de la partida presupuestaria correspondiente.
- El Director Financiero, verificará que los bienes registrados en Cuentas de Orden, y que son propiedad del Ministerio, se registren y se controlen en las cuentas del activo correspondiente.
- El Director Administrativo, nombrará una comisión conformada por personal de su unidad, que no tenga relación con el registro y custodia, para que realice la constatación física de los bienes, actividad de la cual se dejará constancia por escrito con la firma de los que intervienen.
- El Director Administrativo verificará que previo al cambio de guardalmacén, se realice la constatación física de los bienes y se levante el acta de entrega recepción y solicitará a la Auditoría Interna realice el examen correspondiente.

#### **12. Identificación de los componentes importantes a ser examinados en la planificación específica.**

En la evaluación preliminar se ha determinado la necesidad de que los componentes que se detallan a continuación sean considerados para su análisis detallado de los cuales se efectuará el levantamiento de la información, evaluando sus controles y determinado los riesgos combinados inherente y de control:

- **Disponible:** Incluye caja chica, bancos, líneas de crédito recibidas, depósitos en cuenta corriente única, fondos rotativos. El movimiento

de sus débitos y créditos es significativo, y se mantiene saldos representativos.

- **Exigible:** Existe un número significativo de auxiliares que se arrastran de años anteriores y algunos con saldos contrarios a su naturaleza.
- **Cuentas por Pagar:** Los saldos se arrastran de años anteriores y son significativos.
- **Cuentas de Orden:** El tratamiento contable no es adecuado y los saldos son representativos.
- **Gastos de Personal, Servicios y de Transferencias:** El movimiento es significativo y los saldos corresponden al 80% de los egresos.

**13. Matriz de evaluación preliminar de riesgos de auditoría** (Anexo adjunto).

**14. Determinación de materialidad**

Se ha determinado la estimación de materialidad preliminar a base del 6% de los gastos, la que asciende a S/ 803'000.000; y como error tolerable el 75% de la materialidad preliminar, es decir S/ 602'250.000, bajo estas condiciones las cuentas significativas corresponden a Bancos, Inventarios para Consumo Interno, Activos Fijos, Cuentas de Orden, Patrimonio, Gastos e Ingresos por Transferencias.

1 de diciembre de 1999

**Elaborado por:**

**Supervisor**

**Jefe de Equipo**

**Revisado por:**

**Aprobado por:**

**Subdirector de Auditoría**

**Director de Auditoría**

**ANEXO**

**MINISTERIO "XYZ"**

**MATRIZ DE EVALUACION PRELIMINAR DEL RIESGO DE AUDI**

COMPONENTE	RIESGOS	ENFOQUE PRELIMINAR	
	INHERENTE/CONTROL	DE LA AUDITORIA	
CORRIENTE	ALTO/ALTO Movimientos significativos, no existen controles	SUSTANTIVO - Confirmación de saldos  - Procedimientos analíticos - Revisión de conciliaciones - Arqueos de fondos	- [ ent - Vi - [ cer
EXIGIBLE	MODERADO/MODERADO Saldos significativos	SUSTANTIVOS - Procedimientos analíticos  - Circularización de saldos	- C MB - V par
INVENTARIOS	BAJO/BAJO Registro bajo el método periódico, su saldo representa el valor de la toma física.	CUMPLIMIENTO Verifique que se cumplan con todos los procedimientos específicos para la toma física.  SUSTANTIVOS - Verificar que las actas de constatación física concuerden con los saldos al cierre del ejercicio. - Selectivamente constate varios ítem a la fecha de actuación y en forma retrospectiva determine si los saldos son correctos. - Examine la documentación de respaldo de las salidas de inventarios. - Revisión del método utilizado en la determinación de los inventarios.	
FIJO	BAJO/MODERADO Movimiento no es significativo, los bienes están controlados por el departamento de Inventarios. No se realiza reexpresión monetaria	CUMPLIMIENTO - Verificar cumplimiento proceso de adquisición  SUSTANTIVO - Procedimientos analíticos  - Observación de la existencia y pruebas de propiedad. - Conciliación de los subsistemas con las cuentas de registro en Contabilidad	- E ree  - D - D de mo
COMPONENTE	RIESGOS	ENFOQUE PRELIMINAR	
	INHERENTE/CONTROL	DE LA AUDITORIA	
PASIVO CORRIENTE	ALTO/MODERADO Movimiento significativo al cierre del período.	SUSTANTIVO - Confirmación de saldos  - Procedimientos analíticos.	
PATRIMONIO	BAJO/BAJO Su movimiento corresponde a transacciones propias de la cuenta	CUMPLIMIENTO Verificar qué incrementos corresponden a conceptos determinados en el Manual de Contabilidad.	- inci Fer mo
CUENTAS DE ORDEN	ALTO/ALTO Saldo y movimientos significativos	SUSTANTIVO - Constataciones físicas. - Conciliaciones de saldos entre registros Contables y de Tesorería - Cruce de información con cuentas correlativas	- D

INGRESOS	BAJO/BAJO Se transfieren bajo el sistema de líneas y sublíneas de crédito.	- Verificación de vencimientos.  CUMPLIMIENTO - Verificar que se encuentran acreditadas en las cuentas de ejecución del MBS los valores asignados por líneas y sublíneas de crédito.	INS - ¿ asi auc
GASTOS	ALTO/ALTO Monto de operaciones significativas	CUMPLIMIENTO - Verificar cumplimiento de controles establecidos para autorización y registro. SUSTANTIVOS - Procedimientos analíticos - Pruebas de cortes de documentación	- Si - Si Ga Niñ

## 2.2 Planificación Específica

### 2.2.1 Generalidades

En esta fase se define la estrategia a seguir en el trabajo. Tiene incidencia en la eficiente utilización de los recursos y en el logro de las metas y objetivos definidos para la auditoría. Se fundamenta en la información obtenida durante la planificación preliminar.

La planificación específica tiene como propósito principal evaluar el control interno, evaluar y calificar los riesgos de la auditoría y seleccionar los procedimientos de auditoría a ser aplicados a cada componente en la fase de ejecución, mediante los programas respectivos.

En la planificación preliminar se evalúa a la entidad, como un todo. En cambio, en la planificación específica se trabaja con cada componente en particular. Uno de los factores claves del enfoque moderno de auditoría, además de los mencionados en la planificación preliminar, está en concentrar los esfuerzos de auditoría en las áreas de mayor riesgo y en particular en las denominadas afirmaciones (aseveraciones o representaciones) que es donde el auditor emplea la mayor parte de su trabajo para obtener y evaluar evidencia de su validez, sobre la cual fundamentará la opinión de los estados financieros. En el apéndice “A”, se hace una descripción general respecto de las afirmaciones.

La aplicación de pruebas de cumplimiento para evaluar el ambiente de control, los sistemas de registro e información y los procedimientos de control es el método empleado para obtener la información complementaria y calificar el grado de riesgo tomado al ejecutar una auditoría.

Las técnicas de mayor aplicación son la entrevista, la observación, la revisión selectiva, el rastreo de operaciones, la comparación y el análisis.

La responsabilidad por la ejecución de la planificación específica está concentrada en el supervisor y jefe de equipo. No obstante, en el caso de exámenes complejos que requieran la evaluación de muchos componentes en paralelo, es recomendable la participación de los miembros del equipo, en determinados casos, de especialistas en disciplinas específicas.

### 2.2.2 Elementos

La utilización del programa general de auditoría para la planificación específica constituye una guía que permite aplicar los principales procedimientos para evaluar el control interno de



la entidad o área examinada y obtener los productos establecidos para esta fase del proceso. El apéndice “B”, muestra un programa a aplicarse en esta etapa.

El programa de auditoría para la planificación específica incluye los siguientes elementos generales:

- Consideración del objetivo general de la auditoría y del reporte de planificación preliminar;
- Recopilación de información adicional por instrucciones de la planificación preliminar;
- Evaluación de control interno;
- Calificación del riesgo de auditoría;
- Enfoque de la Auditoría y selección de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría.

### **2.2.3 Productos de la planificación específica**

La planificación específica acumula la información obtenida en la planificación preliminar y emite varios productos intermedios, fundamentales para la eficiente y efectiva ejecución de la auditoría.

Los productos básicos elaborados al concluir la planificación específica son:

1. Para uso del equipo de Auditoría.
  - a) Informe de la planificación específica.

Será aprobado por el Director de la unidad de auditoría y contendrá los siguientes puntos:

- Referencias de la planificación preliminar
- Objetivos específicos por áreas o componentes.
- Resumen de los resultados de la evaluación de control interno.
- Matriz de evaluación y calificación del riesgo de auditoría.
- Plan de muestreo de la auditoría.
- Programas detallados de la auditoría.
- Recursos humanos necesarios
- Distribución de trabajo y tiempos estimados para concluir auditoría.
- Recursos financieros
- Productos a obtenerse

En apéndice “C”, se señala la información que deben contener cada uno de estos puntos.

- b) Papeles de trabajo de la planificación específica.

2. Para uso de la entidad auditada.

Informe sobre la evaluación del control interno, a emitirse durante la ejecución de la auditoría, firmado por el Director de Auditoría.

### **2.2.4 Desarrollo de la planificación específica**

La planificación específica se ejecutará mediante la aplicación del programa general de auditoría que contendrá: propósito, muestras a examinar, procedimientos de auditoría relacionados con la evaluación de control interno y los componentes identificados en el reporte de planificación preliminar.

Los pasos a ejecutarse en la planificación específica, son:

### **A) Considerar el objetivo de la auditoría y el reporte de la planificación preliminar.**

En el desarrollo de la planificación preliminar se toman decisiones con respecto a las actividades de planificación adicionales que se consideran necesarias y el enfoque de auditoría previsto para cada componente.

No es necesario ni deseable que todos los aspectos de la planificación detallada sean aplicados a todos los componentes. Por ejemplo, cuando el enfoque de la auditoría previsto, determinado durante la planificación preliminar, resulta suficiente para preparar un programa de auditoría o para revisar un programa existente, no es necesario realizar una planificación más detallada, de ahí que para determinar los componentes a ser evaluados en esta fase se tendrá en cuenta el objetivo de la auditoría, las instrucciones constantes en la orden de trabajo y los resultados obtenidos en la planificación preliminar, a efectos de centrar los esfuerzos en los aspectos que requieren mayor atención, debido a los riesgos que presenten.

La planificación específica permite determinar si:

- Los componentes son de alto riesgo o muy significativos para la auditoría en su conjunto.
- Los componentes han sido afectados por cambios significativos en los sistemas de información, contable y de control.
- Las modificaciones del plan son convenientes para la eficiencia de la auditoría.

### **B) Recopilar la información solicitada en la planificación preliminar.**

Con frecuencia, el conocimiento de un componente en la planificación preliminar no es suficiente para determinar el enfoque de auditoría, siendo probable que se requiera mayor información para evaluar el riesgo y para identificar los controles, incluyendo las funciones de procesamiento computarizado, en los cuales podríamos confiar. La evaluación del riesgo inherente requiere obtener un conocimiento más detallado de las actividades de la entidad en relación con el componente, de ahí que la obtención de información adicional a base de los requerimientos dados en la planificación preliminar es necesaria con el fin de obtener los elementos indispensables para evaluar el control interno y completar la documentación de la planificación preliminar.

### **C) Evaluación del control interno**

#### **C1. Base conceptual**

Las Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS-55, Consideraciones del Control Interno de la Auditoría de Estados Financieros, modificado por el SAS-78, manifiesta que en todas las auditorías, se debe obtener un entendimiento del control interno, que permita planear la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

El SAS 82, “Consideración de Fraude en la Auditoría de Estados Financieros,” requiere planear y ejecutar auditorías para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de afirmaciones equívocas causadas por error o fraude (información financiera fraudulenta y/o sustracción de activos). El SAS también requiere que se considere los diversos factores de riesgo de fraude que pueden estar presentes y evaluar específicamente el riesgo de afirmaciones equívocas provenientes de fraude, y considerar estas evaluaciones al diseñar la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de auditoría.

## **C2. Definición de control interno**

Como lo define el SAS-78, el control interno es un proceso “efectuado por las máximas autoridades de la entidad, y demás personal” designado para proporcionar una razonable seguridad en relación con el logro de los objetivos de las siguientes categorías: (a) seguridad de la información financiera; (b) efectividad y eficiencia de las operaciones y (c) cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables.

Según la normativa vigente, el control interno de una entidad u organismo comprende: “..el plan de organización y el conjunto de medios adoptados para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y veracidad de su información financiera, técnica y administrativa, promover la eficiencia de las operaciones, estimular la observancia de las políticas prescritas y lograr el cumplimiento de las metas y objetivos programados”

## **C3. Componentes del control interno**

El control interno tiene cinco componentes interrelacionados, que son:

- El ambiente de control
- La valoración del riesgo
- Las actividades de control
- La información y comunicación
- La vigilancia o monitoreo

La división del control interno en cinco componentes, aporta un marco útil a los auditores para considerar los efectos del control interno de una entidad. Sin embargo, no necesariamente refleja cómo la entidad considera e implementa su control interno. Igualmente, la primera consideración del auditor, es si un control específico se relaciona a una o más afirmaciones de los estados financieros, más que al componente específico al que pertenece.

Los cinco componentes del control interno, son aplicables para la auditoría de cada entidad. Los componentes deberán ser considerados en el contexto de las siguientes consideraciones:

- Tamaño de la entidad

- Organización de la entidad y sus características
- Naturaleza de las operaciones de la entidad
- Diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad
- Los métodos de la entidad para transmitir, procesar, mantener y acceder la información
- Requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

En todas las auditorías deberá obtenerse suficiente entendimiento de cada uno de los cinco componentes del control interno, para que el plan de auditoría a los estados financieros sea desarrollado con procedimientos para entender el diseño de los controles importantes, y determinar que ellos han sido implantados y están en operación. En la planificación de la auditoría, tal conocimiento deberá ser usado en:

- Identificar tipos de errores potenciales.
- Considerar factores que afecten el riesgo de errores importantes.
- Diseñar pruebas sustantivas.

En el apéndice “**D**”, se definen en forma amplia los componentes del Control Interno, que deberán tenerse en consideración para su evaluación .

#### **C4. Objetivos de la evaluación de control interno**

La evaluación de Control Interno tiene como objetivo:

- a) Obtener comprensión de cada uno de los cinco componentes de control interno e identificar los factores de riesgo de fraude.
- b) Evaluar la efectividad (inefectividad) del control interno de la Entidad
- c) Comunicación de resultados de la evaluación de control interno

A continuación se presenta en forma detallada cada uno de los literales en los que se establecen los objetivos de la evaluación del control interno:

##### **a) Obtener comprensión de cada uno de los cinco componentes de control interno e identificar los factores de riesgo de fraude.**

Para obtener comprensión del control interno de la Entidad e identificar factores de riesgo de fraude, como lo señalan las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, se iniciará utilizando un cuestionario que contendrá los factores de riesgo relevantes al control interno de la Entidad y/o al riesgo de afirmación equívoca importante originada en fraude. Conocimiento que deberá efectuarse en la Planificación Preliminar, por lo que, en apéndice “**D**” de la primera parte de este Capítulo, se incluye el formato del cuestionario a ser aplicado.

Basados en la comprensión de la actividad de la Entidad, se identificarán la presencia o ausencia de factores de riesgo lo que permitirá evaluar tanto la efectividad (inefectividad) del control interno como el riesgo de afirmaciones equívocas importantes provenientes de un error o fraude.

En muchos casos en que identificamos un factor de riesgo, la documentación por sí sola no es suficiente para comprender sus efectos potenciales, por lo que se deberá consignar información adicional sobre los factores de riesgo presentes.

El cuestionario debe ser llenado/actualizado por el jefe de equipo y/o supervisor con suficiente conocimiento sobre la Entidad para saber, con un alto grado de certeza, si los factores de riesgo del cuestionario están presentes y si se deben considerar factores adicionales. Estas mismas personas ordinariamente son las que evalúan la efectividad (inefectividad) del control interno.

En auditorías recurrentes, los miembros del equipo que tienen varios años de experiencia con la Entidad, ordinariamente llenarán/actualizarán el cuestionario en las etapas iniciales de la auditoría. En tales situaciones, no debe tomar mucho tiempo el llenado inicial del cuestionario.

Los miembros del equipo deben ser capaces de aplicar sus conocimientos acumulados en auditorías anteriores, así como su conocimiento y observaciones en las etapas iniciales de la auditoría en curso, para determinar rápidamente con un alto grado de certeza, si está presente un factor de riesgo en particular.

En primeras auditorías, o en las recurrentes en que ha habido rotación del equipo de auditoría, lo probable es que el llenado/actualización del cuestionario ocupe más tiempo, y que se espere a completar otras actividades para nuestras evaluaciones del control interno del riesgo de afirmación equívoca importante proveniente de fraude. En tales casos, la presencia o ausencia de muchos de los factores de riesgo inicialmente pueden no ser claros y requerir más tiempo y esfuerzo para su determinación. Para obtener la información necesaria habrá de suplir el conocimiento acumulado, entre otros procedimientos, mediante diversos contactos con el personal de la entidad, observando los procedimientos, documentación y planteándole preguntas.

No se requiere que ejecutemos pruebas específicas para detectar la presencia de factores de riesgo.

Como lo requiere el SAS 82, se indagará con miembros seleccionados de la dirección sobre: UNO su comprensión del riesgo de fraude en la entidad, y DOS si tienen conocimiento de cualquier fraude, excepto alguno claramente irrelevante, que se hubiera cometido en contra o dentro de la entidad. La información proveniente de estas indagaciones puede identificar factores de riesgo de fraude que puede afectar a nuestras evaluaciones de riesgos combinados y a la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de auditoría.

En las indagaciones se plantea preguntas apropiadas de seguimiento. Un simple “no” como respuesta de la dirección sobre sus conocimientos de fraude no es suficiente. Debemos pedir que se nos describan las bases de sus respuestas (p. ej., Qué procesos se utilizan para obtener seguridad razonable de que no hay casos importantes de fraude). También pueden tratarse asuntos tales como: UNO si hay entes descentralizados, tipos de transacciones, cuentas específicas o categorías de estados financieros en que existan o es probable que existan factores de riesgo de fraude y DOS en qué forma los enfrenta la dirección.

Si la entidad cuenta con un programa que incluye pasos para prevenir, desalentar y detectar fraude, deberán ser considerados sus efectos sobre la evaluación del control interno y el riesgo de afirmación equívoca importante proveniente de fraude y en las evaluaciones combinadas de riesgo inherente y de control y en los procedimientos de auditoría.

## **b) Evaluar la efectividad (inefectividad) del control interno de la Entidad**

Después de obtener comprensión de los cinco componentes de control interno, y de identificar los factores de riesgo de fraude, hacemos nuestras evaluaciones del control interno y del riesgo de afirmación equívoca importante.

En esta parte el auditor gubernamental evaluará la organización y los sistemas en sus aspectos formales y reales.

El estudio comprenderá las funciones del personal vinculado con las áreas específicas para evaluar si las responsabilidades del ente están claramente establecidas y razonablemente orientadas; así como comprobar si los informes financieros y los reportes gerenciales son adecuados para propósitos de gestión y de control.

El estudio y evaluación del control interno deberá realizarse a base del objetivo general de la auditoría financiera, es decir se evaluarán los controles establecidos para proteger los recursos y la integridad de la información financiera.

Sobre la base de la información obtenida al evaluar el control interno, el equipo a más de tomar decisiones efectivas sobre la naturaleza y el alcance de la auditoría, también será útil para confirmar la estimación de los requerimientos de personal, programar el trabajo en distintos lugares, preparar los programas específicos de la siguiente fase y fijar los plazos para concluir la auditoría y presentar el informe.

En la planificación del trabajo de auditoría tiene especial importancia la existencia de los controles establecidos que, una vez comprobada su adecuada concepción y correcto funcionamiento, serán la base para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Todas las organizaciones, en mayor o menor grado, poseen controles que colaboran con la dirección superior para el logro de los objetivos del ente. En la medida en que el auditor analice y los comprenda, su labor se tornará más eficaz y más eficiente a la vez.

Una vez determinado el marco de referencia e identificado el objeto global de auditoría, se evalúa el riesgo inherente del ente. La determinación de este riesgo, en principio, es independiente de la existencia de adecuados controles. No obstante, en una primera aproximación a la evaluación de este riesgo se conoce en forma general al ambiente de control vigente, lo que permite ir diseñando el esquema del enfoque de auditoría a emplear. En **apéndice “F”**, se determina la forma de evaluación de los riesgos de auditoría.

Identificados los componentes importantes en que se dividirá el trabajo de auditoría, se asignarán a cada uno de ellos factores de riesgo inherente y de control. La existencia de factores de riesgo de control, presume el conocimiento de los controles de la entidad, pues analiza en qué casos los controles del ente no cumplen o ayudan a concretar el objetivo de auditoría. El objetivo es obtener satisfacción válida y suficiente sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

La existencia de controles, dentro del sistema de procesamiento de información de la empresa, que ayuden a otorgar validez a las afirmaciones contenidas en los estados financieros, hará que la labor se centre en la evaluación de los mismos y en comprobar su adecuado funcionamiento.

En otras palabras, en la medida en que los controles que posea la entidad permitan concluir que las afirmaciones contenidas en los estados financieros son válidas, el auditor centrará su atención

únicamente en esos controles, en desmedro de todos aquellos otros que, si bien son necesarios, funcionen o no adecuadamente dentro de la organización, no tienen vinculación directa con el objetivo de auditoría.

El auditor debe conocer en detalle los sistemas en los que depositará su confianza, además cada vez que ello ocurra, será necesario idear técnicas que proporcionen la satisfacción de auditoría necesaria para concluir que esos controles funcionan de acuerdo con lo previsto.

Por lo tanto, este enfoque hacia los controles presupone la realización de tareas como:

- Conocer el sistema de información, contabilidad y control vigente en el ente.
- Identificar sus puntos fuertes y débiles.
- Seleccionar, de entre los "puntos fuertes" de control, aquellos que satisfacen el objetivo de auditoría y por lo tanto otorgar validez a las afirmaciones en los estados financieros.
- Evaluar si resulta eficiente, en términos de la relación costo beneficio, confiar en la prueba de esos controles más que en la realización de otro procedimiento alternativo de auditoría.
- Determinar, a partir de esos controles en los que se deposita confianza, pruebas que permitan concluir que el funcionamiento del control es adecuado. Esto es lo que brindará la evidencia y satisfacción de auditoría necesaria.
- Evaluar el efecto que tiene tanto la existencia de "**puntos débiles**" de control o la ausencia de control. Estos temas podrían invalidar el enfoque planteado o en caso de ser poco relevantes, originar sugerencias a la dirección de su acción correctiva.

Por lo tanto, el auditor debe realizar procedimientos tendientes a:

- Relevar el sistema vigente aplicando la técnica de relevamiento que resulte más efectiva y eficiente.
- Identificar aquellos controles en los que se depositará confianza de auditoría.
- Determinar los procedimientos que permitan comprobar el funcionamiento de los controles antes identificados.
- Informar a la gerencia sobre la ausencia de procedimientos o sobre la existencia de controles que, funcionando mal, generen o posibiliten algún perjuicio en el ente.

### **b.1. Evaluación del sistema de información, contabilidad y control**

Sistema es un conjunto de elementos estructurados de una manera lógica y organizada que, operando coordinadamente, tiene por finalidad alcanzar un determinado objetivo. Así el sistema de información, contabilidad y control tiene por finalidad:

- Salvaguardar los activos.

- Brindar confiabilidad a la información contable.
- Promover la eficiencia operativa.
- Adherir a las políticas del ente.

En mayor o menor medida toda dirección instala un sistema de controles que asegure la conducción ordenada, eficaz y eficiente de la actividad del ente.

Los sistemas varían según sea la naturaleza y estructura de la actividad de la entidad. Por ejemplo, no se puede pretender el mismo nivel de segregación de funciones en una entidad grande que tenga varias unidades operativas descentralizadas en todo el país, que en una pequeña que exclusivamente puede tener ingresos derivados del presupuesto del estado. Cada ente es único y, por lo tanto, los sistemas de información, contabilidad y control deberán diseñarse e implementarse de manera que:

- Resulten efectivos para los propósitos de la dirección.
- No generen ineficiencia o "burocracia", adaptando los recursos a la estructura del sistema y no a la inversa.
- Se adapten a la relación general del costo/beneficio.

Dentro de estos parámetros básicos, cada entidad desarrolla su propio sistema de información, contabilidad y control de acuerdo con:

- Los objetivos que pretende.
- Los recursos que dispone; y
- La complejidad de sus operaciones.

Así, estos sistemas se nutrirán de técnicas avanzadas de procesamiento electrónico de datos o se realizarán manualmente, según el volumen, oportunidad y necesidades de la información a procesar. Además, la complejidad del proceso de una transacción, permitirá ubicar controles o funciones de procesamientos a través de todo el sistema o, al contrario, éstos descansarán en una única persona jerárquicamente reconocida y con autoridad suficiente.

En conclusión, con independencia del tamaño y complejidad de sus operaciones, todo ente posee en mayor o menor medida algún sistema de información, contabilidad y control. Es tarea del auditor comprenderlo, estudiarlo y analizarlo para determinar hasta qué punto ese sistema, así como funciona, facilita la labor de auditoría, le brinda una porción sustancial de la evidencia de auditoría necesaria para concluir su trabajo o al contrario, no reviste autoridad alguna para su control.

El propósito de esta evaluación es examinar los controles en sí, independientemente de la técnica de procesamiento empleada para su realización. El avance de la informática en las organizaciones genera la necesidad de profundizar ciertos conceptos específicos que deben emplearse al utilizar técnicas de procesamiento computarizadas.

## **b.2. Objetivos del análisis del sistema de información, contabilidad y control**

El análisis que el auditor de estados financieros realiza del sistema de información, contabilidad y control difiere del que pueda realizar otro profesional en ciencias económicas o del mismo auditor realizando tareas de auditoría de gestión.



La razón es sencilla, el objetivo final de cada uno de estos análisis es distinto. Seguramente al auditor que practica auditoría de gestión, le interesará primordialmente un análisis de ausencia de control, a otro analista, un enfoque de eficiencia en la estructura de la organización. Al auditor que dictamina los estados financieros, le interesa conocer el sistema de información, contabilidad y control de la entidad, con el objetivo de:

- Comprender el ambiente general de control en que opera en la entidad, y;
- Distinguir aquellos controles que directamente influirán en la naturaleza del enfoque de auditoría a emplear.

Para ello, el auditor que dictamina los estados financieros, tomará conocimiento de las normas generales de la entidad y se detendrá sólo en aquellos controles que, una vez comprobado su correcto funcionamiento, le proporcionarán evidencia válida y suficiente para lograr la satisfacción de auditoría necesaria. Además analizará la existencia de controles que, aunque funcionen adecuadamente, su permanencia dentro de un contexto permeable a irregularidades, le quite o reduzca eficacia.

### **b.3. Categorías de controles.**

Existen ciertas categorías o clases de controles que pueden diferenciarse al analizar un sistema de información, contabilidad y control.

Los controles de un ente para su estudio en las tareas de auditoría de estados financieros se pueden dividir en:

- ◆ Ambiente de control.
- ◆ Controles directos.
- ◆ Controles generales.

#### **Ambiente de control**

El ambiente de control determina el marco para el control general.

Anterior a cada control específico implantado, el ambiente de control establece las condiciones en que operan el conjunto de los sistemas de información, contabilidad y control y contribuye a su confiabilidad.

El ambiente de control tiene gran influencia en la determinación del enfoque de auditoría a emplear y es imprescindible conocerlo en la etapa de planificación preliminar.

El ambiente de control abarca:

El enfoque hacia el control por parte de la gerencia o dirección superior.

La organización y estructura del ente.

En la mayoría de los casos el ambiente de control no es susceptible de ser medido en forma objetiva y muchas veces depende su evaluación de la subjetividad y percepción del profesional que releva el sistema. Esta situación hace que la evaluación de categoría de control se relacione con el carácter de independencia que todo auditor de estados financieros debe poseer como condición necesaria para el ejercicio de sus funciones.

### **Controles directos**

Los controles directos proporcionan satisfacción de auditoría directa sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros. Están diseñados para evitar errores e irregularidades que puedan afectar a los estados financieros y a las funciones de procesamiento.

La efectividad en el funcionamiento de los controles directos, está totalmente vinculada con la efectividad del ambiente de control y la existencia de adecuados controles generales.

- \* Los controles directos abarcan:
- \* Los controles gerenciales.
- \* Los controles independientes.
- \* Los controles o funciones de procesamiento.
- \* Los controles para salvaguardar activos.

En el análisis de los controles directos tiene especial importancia identificar y comprobar aquellos controles que validan a las afirmaciones incluidas en los estados financieros.

#### **a.- Controles gerenciales.**

Este grupo de controles incluye a todos aquellos realizados por el nivel superior de la organización y efectuados por individuos que no participan en el proyecto de las operaciones.

Entre los controles gerenciales más importantes, se pueden mencionar:

Los controles presupuestarios, que incluyen a todos aquellos realizados por el nivel superior de la organización y efectuados por individuos que no participan en el procesamiento de las operaciones.

Los informes por excepción, que incluyen aquellas transacciones individualmente significativas, hechos inusuales o variaciones significativas respecto de lo presupuestado. Usualmente estos informes por excepción son generados automáticamente por el sistema de procesamiento electrónico de datos a base de parámetros de "excepción" definidos por la gerencia del ente.

En general este grupo de controles gerenciales se ejerce sobre las transacciones y reúne la evidencia del manejo adecuado que la gerencia realiza sobre las transacciones del ente.

#### **b.- Controles independientes.**

Este grupo de controles directos incluye a todos aquellos realizados por personas o secciones independientes del proceso de las transacciones.

Entre los controles independientes más comunes se pueden mencionar:

Las conciliaciones entre los registros contables generales e individuales.

Las conciliaciones bancarias.

Las conciliaciones de los resúmenes de cuenta enviados a, o recibidos de clientes y proveedores.

Los recuentos físicos.

Las confirmaciones especiales de saldos.

Las verificaciones selectivas de los sistemas de información, contabilidad y control que realiza auditoría interna.

Estos controles son los que realizan las áreas independientes fuera del proceso de las transacciones, como por ejemplo Auditoría Interna y Contabilidad General.

#### **c.- Controles o funciones de procesamiento.**

Esta categoría de controles directos incluye a todos aquellos incorporados en el sistema de procesamiento de las transacciones. Son controles que realizan las personas participantes del propio proceso o funciones incluidas en él. Aseguran que todos los pasos se cumplan adecuadamente y garantizan la integridad del procesamiento de las operaciones.

Ejemplos de controles o funciones de procesamiento son:

Preparación de informes de recepción que identifiquen al proveedor, bienes recibidos, fechas, cantidades, etc.

Depósito íntegro de cobranzas.

Aprobación de los documentos de desembolsos antes de su pago.

La naturaleza de estos controles cambia notablemente si los procesos son manuales o realizados a través de un sistema computarizado. Por supuesto, como se mencionó en la primera parte del capítulo, los controles van a existir independientemente del proceso a través del cual se realizan las operaciones. No

obstante, se va cambiar en el enfoque para revisar esos controles, su adecuada implantación y su funcionamiento.

Estos controles son realizados normalmente como parte del proceso de las transacciones por personal operativo (controles de procesamiento) o por el sistema (funciones de procesamiento).

#### **d.- Controles para salvaguardar activos**

Se refieren a la custodia e incluyen medidas de seguridad tendientes a resguardar y controlar la existencia física de los bienes, el acceso irrestricto a los mismos y a fijar límites de autorización para realizar determinadas operaciones, por ejemplo, autorizaciones para retiro de fondos.

Dentro de estos controles se puede mencionar:

Los controles existentes en las plantas productivas (en caso de empresas públicas) para el ingreso y salidas de productos.

Los controles físicos sobre los activos fijos, sobre títulos de propiedad o inversiones.

En un proceso computarizado, todos aquellos controles de acceso a las fuentes del sistema de información y manejo de archivos.

### **Controles generales.**

Los controles gerenciales comprenden la organización divisional del ente o segregación de funciones.

Este tema es fundamental para que el auditor decida confirmar o no en el sistema de información del ente porque garantiza el correcto funcionamiento de los controles individuales.

Estos controles hacen a la organización del ente y se relacionan con la limitación de responsabilidades y los niveles de autoridad.

En toda organización, debería estar claramente definidas y segregadas las siguientes tareas:

- . Iniciar o decidir las transacciones.
- . Registrarlas.
- . Custodiar los activos.

Al evaluar la segregación de funciones de un sistema debe tenerse en cuenta la dimensión del ente. Normalmente en entes pequeños o medianos, los recursos humanos disponibles son inferiores a la cantidad de funciones a segregarse. En estos casos, el análisis de confiabilidad se centrará en la forma en cómo se han asignado esos recursos escasos y/o como participa la dirección superior en la supervisión de las tareas.

También puede ocurrir que aunque sean segregadas las funciones incompatibles de la mejor manera prevista por la ciencia de la administración, al tratarse de organizaciones sociales, no se puede evitar que existan relaciones interpersonales que entorpezcan el correcto funcionamiento de los controles implantados.

### **b4. Relevamiento del sistema de información, contabilidad y control**

Independientemente del enfoque de auditoría que se utilice, siempre es imprescindible efectuar un relevamiento de los sistemas de información, contabilidad y control al comenzar una labor de auditoría. Normalmente estas tareas se van a realizar en la etapa de planificación.

Debe quedar claro que el conocimiento general de los sistemas de información, contabilidad y control de una entidad, por ser un factor totalmente relacionado con la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría a realizar, necesariamente va a tener que efectuarse antes de la etapa de ejecución de auditoría y, en ciertos casos, como primera tarea de la etapa de planificación.

Este relevamiento puede ubicarse en el tiempo dividido en dos momentos:

1. En la planificación preliminar, donde se van a considerar principalmente los aspectos relacionados con el conocimiento de la entidad en cuanto a la evaluación preliminar de los ambientes de control.
2. En la planificación específica, se analiza el sistema en forma minuciosa únicamente para aquellos componentes donde se efectuará un enfoque de auditoría hacia los controles y no un enfoque de auditoría sustantivo. En esta oportunidad, se necesitará lograr una clara comprensión del flujo de las operaciones y una evaluación general sobre la confiabilidad de aquellos controles que se determinen como controles clave.

Cabe aclarar que en una primera auditoría todas estas actividades relacionadas con el conocimiento del sistema de información, contabilidad y control van a requerir más labor que la necesaria para auditorías recurrentes, donde ya se conoce cómo opera el sistema, cuál es su estructura y cuál es su ambiente general de control a través del conocimiento acumulado y experiencia de trabajos anteriores.

#### **b.5. Documentación del relevamiento del sistema de información, contabilidad y control**

La tarea de documentación del relevamiento del sistema de información, contabilidad y control es amplia. En una primera auditoría, donde en general no se conoce la forma en que funcionan los distintos procedimientos del ente, es extensiva. En auditorías recurrentes, este relevamiento se limitará únicamente a obtener conocimiento de las modificaciones o cambios en los sistemas. Esta última tarea, normalmente se la conoce como "procedimientos de actualización de sistemas".

Al conocer la existencia de modificaciones o cambios en los sistemas, se debe tomar nota de ello y documentarlos en los papeles de trabajo, para determinar la suficiencia y razonabilidad de las pruebas de auditoría oportunamente determinadas. Es decir, identificar si sigue siendo vigente el enfoque de auditoría planificado anteriormente, si es conveniente modificarlo o si con agregar cambios menores se puede obtener la misma satisfacción de auditorías que en oportunidades anteriores.

Los métodos para documentar la comprensión de los sistemas de información, contabilidad y control, se señalan en apéndice "E"

#### **b.6. Evaluación de los controles y controles clave**

Una vez comprendido y analizado el sistema de información, contabilidad y control, corresponde evaluarlo. La evaluación de los controles se basa fundamentalmente en el criterio

profesional. El proceso de evaluación de los controles generalmente implica la realización de los siguientes pasos:

- Identificar los controles clave potenciales;
- Reconsiderar la evaluación inicial de enfoque y riesgo de auditoría;
- Evaluar las debilidades encontradas y el efecto que éstas tienen sobre el enfoque previamente planificado.

### **Identificar los controles clave potenciales**

Control clave es aquel control que reúne dos condiciones:

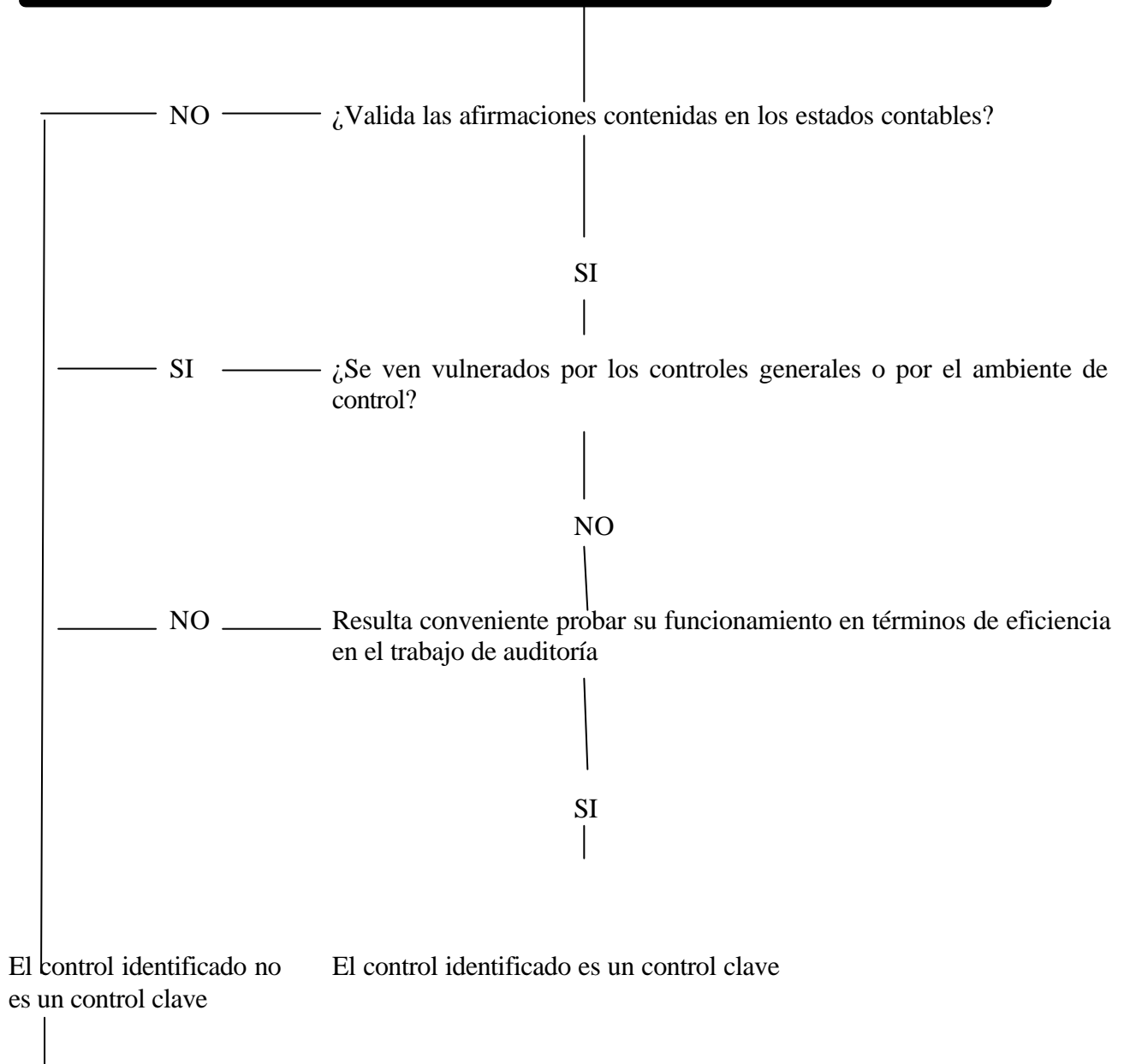
- Proporciona satisfacción de auditoría relevante siempre que esté operando efectivamente, y;
- Proporciona de modo más eficiente, seguridad y confianza, que otros procedimientos.

La identificación y selección de controles clave es un proceso de raciocinio y comprensión del sistema de información, contabilidad y control. El proceso de identificación puede resumirse en el siguiente esquema:

---

## CONTROL IDENTIFICADO

---



Se identifica otro control o se cambia de enfoque.

---

Dentro de la identificación de controles clave es importante hablar sobre la jerarquía de los mismos.

Al desarrollar el tema de controles directos, se mencionó que se dividen en cuatro categorías: los controles generales, los controles independientes, los controles o funciones de procesamiento y los controles para salvaguardar activos.

Esta categorización implica una cierta jerarquía. La existencia de controles gerenciales y controles independientes que validen determinada afirmación contenida en los estados financieros junto con la existencia de controles o funciones de procesamiento que cumplan también ese objetivo, indicaría que va a resultar más útil y eficiente probar el cumplimiento de los primeros, puesto que involucraría a los segundos.

En otras palabras, siempre que tengamos más de un control que brinde validez a determinada afirmación contenida en los estados financieros, aquel de esos controles, que esté ubicado por encima de los otros, seguramente será el control clave.

Esta actividad comprende las acciones siguientes:

Primero, se identifican cuáles son aquellos controles que aislada o combinadamente con otros, validan afirmaciones o se relacionan con los riesgos inherentes del componente. Por consiguiente, estos controles proporcionarán satisfacción de auditoría sobre esas afirmaciones.

En segundo lugar, se analizará el impacto que los controles generales tienen sobre estos controles clave.

Por último, se evalúa en aras de la eficiencia en la labor de auditoría, si resulta conveniente probar esos controles o encarar el trabajo a través de procedimientos sustantivos o con otros controles clave.

El profesional auditor sabrá identificar que algunos controles gerenciales pueden llegar a ser demasiado globales como para confiar nuestra labor de auditoría únicamente en su cumplimiento. Se debe tomar especial conocimiento del entorno de la integridad del personal involucrado y de la experiencia anterior.

### **b.7. Relación de la evaluación de control interno con los programas de trabajo**

Hasta aquí se han analizado la forma en que se comprende y evalúan los controles internos y como consecuencia la identificación de determinados controles denominados claves de los que se necesita comprobar su vigencia y correcto funcionamiento. Los procedimientos que tienden a verificar ese correcto funcionamiento y vigencia, son las denominadas "pruebas de cumplimiento".

Estas pruebas de cumplimiento van a formar parte de los programas del trabajo de auditoría y su realización preferentemente debe efectuarse al inicio de la fase de ejecución del trabajo.

Los programas de trabajo realizados, a partir de las pruebas de cumplimiento seleccionadas, deberán tener claridad para que no se presten a confusión temas como naturaleza de la prueba, oportunidad y alcance.

A su vez este alcance debe ser medido en función de la calidad de la documentación a revisar y de los pasos a seguir en caso de detectar errores o irregularidades.



La existencia de errores o irregularidades en la realización de las pruebas de cumplimiento, invariablemente implicará: un aumento en el alcance de las tareas, o la conclusión de que ese control no se cumple en forma adecuada, o no está vigente y, por lo tanto, deben modificarse los procedimientos de auditoría a emplear.

En este caso, se tendría que modificar esa prueba de cumplimiento por otra prueba de tipo sustantivo. De ahí la importancia de realizar la prueba de estos controles con anticipación a la fecha de cierre del período a auditar, ya que resultaría problemático, detectar debilidades de control y no poder tomar acciones correctivas oportunas en el plan de auditoría si estas pruebas son efectuadas con posterioridad a dicha fecha.

### **c) Comunicación de resultados de la evaluación del control interno**

Cuando se han identificado factores de riesgo con implicaciones permanentes de control, se determinará si representan problemas que deben comunicarse a la dirección, para lo cual obligatoriamente se emitirá un informe que refleje los resultados de la evaluación de control interno.

El contenido básico del informe de evaluación de control interno debe incluir los resultados obtenidos a nivel del estudio practicado al ambiente de control, los sistemas de información y procedimientos de control.

La excepción para presentar el informe de control interno para entidades pequeñas será calificada y aprobada por el Director de la Unidad de Auditoría.

La norma respecto a la comunicación de resultados establece la obligación de informar sobre todos los aspectos que a su criterio suponga deficiencias importantes en la estructura del control interno, tanto si se refiere a su diseño como a su efectivo cumplimiento.

Es una ayuda positiva a la entidad por parte del auditor, el trabajo no podrá considerarse completo mientras no se haya presentado una carta en la que comunique las deficiencias y las acciones correctivas que deben emprender.

Cuando el auditor tenga la seguridad de que no se han llevado correctamente los registros contables o que los estados financieros no reflejan razonablemente la información se discutirá con las autoridades del área financiera a fin de que sean corregidos así como considerar la procedencia de incluir salvedades en el dictamen.

Es importante indicar que no se excluya la existencia de otras deficiencias importantes aparte de las comunicadas.

En la práctica, el auditor deberá discutir los comentarios y recomendaciones con el personal involucrado, a fin de asegurarse de la exactitud y aceptación de las deficiencias y de la aplicabilidad e implantación de los correctivos propuestos.

Formalmente la carta se denomina "carta de control interno".

### **d) Calificación del riesgo de auditoría**

### **d.1. Evaluación del riesgo de auditoría**

Una vez que en la Planificación Preliminar se determinaron los componentes que deben ser analizados en detalle, y estos son ratificados con la evaluación de control interno, procedemos a la evaluación de los riesgos de auditoría por cada componente, relacionados específicamente con las afirmaciones de Veracidad, Cálculo y Valuación. En apéndice “F” se determina la forma de evaluar los riesgos de auditoría.

### **d.2. El Riesgo en Auditoría**

El riesgo de auditoría es lo opuesto a la seguridad de la auditoría, es decir, es el riesgo de que los estados financieros o área que se está examinando, contengan errores o irregularidades no detectadas, una vez que la auditoría ha sido completada.

Desde el punto de vista del auditor, el riesgo de auditoría es el riesgo que el auditor está dispuesto a asumir, de expresar una opinión sin salvedades respecto a los estados financieros que contengan errores importantes.

En una auditoría, donde se examina las afirmaciones de la entidad, respecto a la existencia, integridad, valuación y presentación de los saldos, el riesgo de auditoría se compone de los siguientes factores:

**Riesgo inherente.** Es la posibilidad de errores o irregularidades en la información financiera, administrativa u operativa, antes de considerar la efectividad de los controles internos diseñados y aplicados por el ente.

**Riesgo de control.** Está asociado con la posibilidad de que los procedimientos de control interno, incluyendo a la unidad de auditoría interna, no puedan prevenir o detectar los errores e irregularidades significativas de manera oportuna.

**Riesgo de detección.** Existe al aplicar los programas de auditoría, cuyos procedimientos no son suficientes para descubrir errores o irregularidades significativas.

La preparación de una matriz para calificar los riesgos por componentes significativos es obligatoria en el proceso de auditoría y debe contener como mínimo lo siguiente:

- Componente analizado.
- Riesgos y su calificación.
- Controles claves.
- Enfoque esperado de la auditoría, de cumplimiento y sustantivo.

(Ver modelo de matriz de Evaluación y Calificación del Riesgo de Auditoría – Caso Práctico)

### **Factores generales a considerarse en la evaluación y clasificación de los riesgos.**

El objetivo de una auditoría, por lo general, es eliminar los errores importantes de los estados financieros. Hacerlo con absoluta certeza y en el caso de que fuera posible sería muy costoso, por lo tanto se considera que las auditorías se efectúen a través de pruebas selectivas con el riesgo, por pequeño que sea, de que no se puedan descubrir todos los errores importantes. Es

por esta razón que en los dictámenes de auditoría se opina, con un alto grado de seguridad, que los estados financieros no contienen errores importantes.

Para obtener un bajo nivel de riesgo de errores importantes debemos considerar los siguientes factores:

- El riesgo de que la suma de los errores existentes y no detectados sea importante.
- El riesgo de que el sistema de control interno no pueda detectar y corregir esos errores.
- El riesgo de que los procedimientos de auditoría tampoco permitan detectar y corregir los errores o irregularidades existentes.

Al planificar una auditoría, el auditor, basado en la evaluación del riesgo inherente y de control, deberá considerar suficientes procedimientos sustantivos para reducir el riesgo de detección a un nivel que, a su juicio, resulte en un nivel de riesgo de auditoría adecuadamente bajo.

Es posible combinar los distintos riesgos de manera diferente y, al mismo tiempo, mantener el riesgo de auditoría a un mismo nivel. Ello indica que se pueden establecer diferentes estrategias de auditoría para obtener suficiente seguridad respecto a cada una de las condiciones de error importante y a la afirmación del dictamen.

### **Respuestas de auditoría ante los factores de riesgo identificados**

Las evaluaciones de la efectividad del control interno y del riesgo de afirmación equívoca, lógicamente influye sobre las evaluaciones combinadas de riesgos inherente y de control y sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos. Por ejemplo, la existencia de un control interno efectivo no garantiza la efectividad de controles específicos sobre el procesamiento de datos o sobre los procesos de estimación o de información no rutinaria, pero puede ser un factor positivo para reducir el riesgo de errores importantes en auditoría y para las evaluaciones combinadas de riesgo.

Contrariamente, las debilidades en el control interno (o un control inefectivo) pueden debilitar a controles específicos y ser factores negativos en nuestra evaluación combinada de riesgos inherente y de control. Tales debilidades pueden también afectar a nuestras estrategias de auditoría en otras formas, tales como la posibilidad de rotar nuestras pruebas sobre controles, los importes de materialidad y error tolerable en la planeación y nuestra habilidad de calificar como “cuenta de bajo riesgo inherente” (es decir, cuenta no significativa), a una cuenta cuyo saldo excede al importe del error tolerable.

Cuando los factores de riesgo no están suficientemente compensados por controles u otros factores, se debe reconsiderar el enfoque de auditoría, que se afectará por la naturaleza e importancia de los factores. En muchos casos la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos planeados constituyen por sí mismos una respuesta adecuada al o a los factores de riesgo. En otros, se determinará que las condiciones ameritan modificar la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos.

En estas circunstancias, se considerará si los factores de riesgo y evaluaciones de control interno y del riesgo de afirmación equívoca proveniente de fraude, requieren una respuesta

general o bien específica para el saldo de una cuenta, clase de transacciones o afirmación o a los dos niveles.

La respuesta puede afectar a la auditoría en diferentes formas:

- El debido cuidado profesional requiere que se aplique escepticismo profesional – actitud interrogante y evaluación crítica de evidencia de auditoría. Algunos ejemplos incluyen: PRIMERO.- mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y alcance de la documentación que debemos examinar en respaldo de transacciones importantes y SEGUNDO.- necesidad de corroborar las explicaciones y representaciones de la dirección en aspectos tales como procedimientos analíticos y verificación de documentación.
- Los conocimientos, destrezas y habilidad de los auditores y personal especializado, incluyendo la participación oportuna y directa del supervisor o Director de Auditoría, debe ser congruente con la evaluación y los factores de riesgo identificados.
- Los principios y políticas contables de la entidad deben ser considerados más a fondo cuando existe preocupación de sí los adoptados por la entidad se aplican en forma apropiada, sobre todo con relación a la contabilización de ingresos, valuación de activos o elección entre cargos al activo o a los gastos.
- Cuando los factores de riesgo identificados tienen implicaciones de control, no eliminan la necesidad de que se logre comprensión sobre los cinco componentes de control interno suficiente para planear la auditoría. Es más, tal comprensión puede ser de particular importancia al considerar los controles (o su ausencia) que la entidad ha implantado para enfrentar a los factores de riesgo que se identifican.
- La naturaleza de los procedimientos determinados puede modificarse para obtener evidencia más confiable o información corroborativa adicional (Por ejemplo: más evidencia de fuentes externas a la entidad; mayores observaciones físicas o inspección de ciertos activos).
- El alcance de los procedimientos puede aumentar (mayor tamaño de muestras o procedimientos analíticos más extensos).

Las respuestas a las evaluaciones dependerá de los tipos o combinaciones de factores de riesgo identificados, y de los saldos de las cuentas, clases de transacciones y afirmaciones a que afectan.

Si estos factores indican un riesgo particularmente aplicable a ciertas cuentas o tipos de transacciones, se diseñarán procedimientos de auditoría que, a juicio del auditor, limiten el riesgo de auditoría a un nivel bajo apropiado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas específicas:

- Solicitar que se cuenten los inventarios en una fecha más cercana al fin del año.
- Observar recuentos en localidades que antes no se habían visitado.

- Confirmar términos importantes de contratos.
- Modificar el enfoque de auditoría de año en año; p. ej., enviar confirmaciones a grupos diferentes de deudores; obtener información adicional y diferente, o tener contactos verbales con los principales deudores.

**e) Enfoque de la auditoría y selección de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría**

Con los resultados obtenidos al evaluar el control interno y los riesgos de auditoría, el auditor podrá precisar la naturaleza y alcance de las pruebas a aplicar, para lo cual seleccionará los procedimientos de auditoría considerando cada componente y afirmación, para asegurarse de que todos los riesgos y afirmaciones han sido adecuadamente considerados.

Como base para la selección de procedimientos, se debe determinar el enfoque de auditoría. Existen, en sentido genérico, dos enfoques para obtener satisfacción de auditoría para un componente o una afirmación dada:

- Confianza en los procedimientos de auditoría sustantivos
- Confianza en los procedimientos de cumplimiento.

La confianza en la evidencia sustantiva nunca puede ser completamente reemplazada por la confianza en los procedimientos de cumplimiento.

El auditor puede establecer cualquier combinación de evidencias, sustantivas o de cumplimiento que proporcione más eficientemente el grado de satisfacción de auditoría deseado. Cuando la entidad está bien organizada con sistemas confiables, generalmente resulta más efectivo y eficiente obtener satisfacción de auditoría significativa a través de la evidencia de pruebas de cumplimiento, con énfasis considerablemente menor en la evidencia sustantiva. El enfoque sustantivo puede utilizarse cuando se considera que los controles de la entidad son inadecuados o para fundamentar la confianza o cuando se considera que es más eficiente utilizarlo, independientemente de la efectividad de los controles.

A fin de confiar en los controles, es necesario obtener una razonable seguridad de que el control existe y de que ha operado en forma efectiva durante el período de su aplicación. El alcance de las evidencias de cumplimiento, necesarias para evaluar la efectividad de un control específico, aumenta con el grado de confianza que pretende depositar en el control y con la significatividad del componente. No obstante, el alcance y frecuencia de los procedimientos de cumplimiento generalmente pueden ser reducidos a medida que aumenta el nivel esperado de cumplimiento.

El Desarrollo de un enfoque de auditoría que responda a los riesgos identificados, requiere la selección de procedimientos que proporcionen el nivel adecuado de satisfacción global de auditoría para cada afirmación.

Debe procurar obtener un equilibrio apropiado entre efectividad y eficiencia. Existen otros procedimientos o combinaciones de procedimientos que pueden proporcionar

esencialmente el mismo grado de satisfacción de auditoría. Los procedimientos de auditoría que se relacionan con más de una afirmación o componente y los procedimientos de alto nivel, tales como los procedimientos analíticos y aquellos necesarios para confiar en los controles gerenciales e independientes, generalmente son más eficientes que otros procedimientos, pero no son necesariamente más efectivos.

La eficiencia aumenta si se elimina los procedimientos que no contribuyen significativamente a la satisfacción global de auditoría. Por ejemplo, cuando un control no tiene una moderada posibilidad de evitar o detectar errores o irregularidades significativas, es improbable que sea una fuente de satisfacción eficiente. No se debe adoptar un procedimiento para obtener evidencia acerca de la efectividad de dicho control, sino que probablemente se deba considerar la extensión del alcance o el cambio de la oportunidad en la realización de otros procedimientos que resultan más eficientes.

Al seleccionar los procedimientos de auditoría, se considerarán los siguientes factores:

- Las afirmaciones correspondientes al componente.
- Significatividad.
- La naturaleza y grado del riesgo inherente y de control del componente
- La naturaleza de los sistemas de la entidad y cualquier control clave potencial identificado.
- La confiabilidad de la evidencia susceptible de ser obtenida.
- La eficiencia de los procedimientos de auditoría de los cuales se dispone.

## APENDICE A

### AFIRMACIONES EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros incorporan una serie de representaciones de la entidad, denominados también afirmaciones o aseveraciones en los estados financieros. Pueden ser generales o específicas. Las aseveraciones generales, que son implícitas en los estados financieros, se relacionan así con los principios contables que tienen aceptación general, si son aplicados de manera consistente, si las revelaciones son adecuadamente informativas sobre asuntos que afectan su uso y a los resultados globales de los estados en conjunto. Las afirmaciones específicas, que se relacionan con elementos específicos de los estados financieros, pueden ser explícitas o implícitas.

Por ejemplo, cuando un balance general presenta un monto para “efectivo”, la entidad asevera explícitamente que ésta tiene derecho a la cantidad de dinero declarada y asevera implícitamente que la cantidad está en forma de efectivo o depósitos bancarios que pueden ser retirados a la vista.

La afirmación, por ejemplo, de que “las existencias (inventarios) son de \$100.000”, implica que la gerencia representa el monto descrito como existencias (inventarios) a la fecha del cierre del ejercicio.

Específicamente, estas representaciones aseveran que las existencias (inventarios) están:

- Registrados completamente;
- Registrados válidamente (es decir, existen);
- Registrados exactamente (es decir, las cantidades son registradas correctamente, los precios son correctos, los cálculos son matemáticamente correctos, las descripciones son apropiadas y las asignaciones se hicieron en el período contable correcto);
- Valuados apropiadamente (v. gr., menor de costo o valor realizable neto);
- Propiedad de la entidad;
- Presentados razonablemente y que las revelaciones son completas y exactas.

Así mismo, Ventas de \$100.000, implica que la gerencia afirma que las ventas son:

- Registradas completamente;
- Registradas válidamente (es decir, ocurrieron o existieron);

- Registradas exactamente, las cantidades vendidas son correctas, los precios son correctos, los cálculos son matemáticamente correctos, las descripciones son apropiadas, y las asignaciones se hicieron en el período contable correcto;
- Presentadas razonablemente y que las revelaciones son completas y exactas.

### **Afirmaciones y objetivos**

Tenemos que planear nuestros objetivos de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría detallados a base de las afirmaciones de la gerencia. Por consiguiente, adaptamos los objetivos de auditoría para concentrar más atención hacia aquellas aseveraciones que tienen mayor riesgo de error sustancial (es decir, riesgo inherente y/o de control interno más alto). Por ejemplo, podemos concentrar más atención sobre la existencia y valuación de inventarios y la integridad de ventas o cuentas por pagar. La evidencia de auditoría que obtenemos de trabajar sobre algunos objetivos puede limitar el trabajo para otros objetivos; por ejemplo, nuestro trabajo sobre la existencia de cuentas por cobrar debe permitir lograr conclusiones sobre la integridad de los recibos de efectivo.

Nuestra responsabilidad es obtener suficiente evidencia de auditoría para formarnos una opinión con respecto a los estados financieros en conjunto. Obtenemos evidencia de auditoría en relación con las afirmaciones individuales en los estados financieros. Podemos clasificar estas aseveraciones, de la siguiente manera:

- Veracidad
- Contabilizado y Acumulado
- Cálculo y Valuación

Mediante la Veracidad, se trata de determinar si el ente es propietario o posee derechos respecto de los activos registrados y si efectivamente ha contraído los pasivos contabilizados; si los activos existen y las transacciones están debidamente registradas o si la actividad administrativa se ha cumplido conforme a lo expresado.

Lo Contabilizado y Acumulado, analiza que todas las transacciones estén contabilizadas, se reflejen en los estados financieros, sean correctas y correspondan al período contable, que los sistemas y procesos administrativos descritos cubran todos sus aspectos.

Con el Cálculo y Valuación, se analiza si cada transacción está correctamente calculada y reflejada en su monto exacto; si los activos y pasivos están correctamente valuados, si reflejan los hechos y circunstancias que afectan su valuación, o si la gestión administrativa y sus resultados son comprensibles y se presentan en su real dimensión.

La determinación de los conceptos: veracidad; contabilizado, acumulado, cálculo y valuación, de las denominadas afirmaciones, hechos o resultados que presentan los componentes en relación con el riesgo de auditoría, como base para la definición del enfoque de la auditoría, se la puede documentar en la "Matriz de Decisiones por Componente".



**PROGRAMA GENERAL PARA LA PLANIFICACION ESPECIFICA**

**Propósito de la planificación específica**

**Estudiar las principales actividades de la entidad, evaluando el cumplimiento de sus objetivos básicos, la aplicación de los principios de control interno y los puntos clave de control establecidos en la estructura organizativa y en la normativa técnica promulgada por la Contraloría General del Estado.**

Calificar el nivel de riesgo asumido al realizar la auditoría y determinar el enfoque del examen estableciendo la naturaleza, el alcance y la profundidad de las pruebas y procedimientos a aplicar.

Producto de la evaluación del control interno, se emitirá un informe con comentarios y recomendaciones relevantes sobre el manejo de la entidad y la información necesaria para la planificación específica.

**Muestra a examinar**

Rastreo o seguimiento de varias operaciones significativas de la entidad. Dicho rastreo se dirigirá a evaluar la vigencia y la aplicación de los puntos clave de control interno e identificar las prácticas de gestión que podrían ser mejoradas.

El número de operaciones a evaluar se establecerá de acuerdo con las circunstancias propias de los componentes y la complejidad de las actividades de la entidad.

**Componentes identificados**

Los determinados en la planificación preliminar

Para evaluar los procedimientos de control, el equipo de auditoría deberá preparar programas o cuestionarios específicos por cada componente, considerando las circunstancias propias en las que se desenvuelva la entidad.

**PROGRAMA GENERAL PARA LA PLANIFICACION ESPECIFICA**

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
<b>A.</b>	<b>Consideración del objetivo general de la auditoría y del reporte de planificación preliminar.</b>		
A1.	Revise la estrategia de auditoría definida en la planificación preliminar y compárela con el objetivo general de la auditoría, determinando su coherencia.		
A2.	Confirme la estrategia a utilizar en la ejecución de la auditoría y divúlguela entre los miembros del equipo.		
A3.	<b>Determine los principales componentes a ser evaluados durante la planificación específica de la auditoría.</b>		
<b>B.</b>	<b>Recopilar la información solicitada en la fase anterior</b>		
B1.	Obtenga la información adicional solicitada al ejecutar la planificación preliminar, de los funcionarios y de las unidades responsables, si es del caso, respecto a:		
B1.a	La entidad, las unidades operativas relacionadas y otras instituciones;		
B1.b	Las principales actividades, operaciones e instalaciones;		
B1.c	Las principales políticas y prácticas operativas, administrativas y financiera;		
B1.d	La comprensión global de los sistemas de información computarizados utilizados.		
B2	Revise en forma selectiva la información obtenida y ordénela en los expedientes respectivos.		
<b>C.</b>	<b>Evaluación del control interno</b>		
C1.	Conocimiento y comprensión de los componentes del control interno.		
C1.1	Determinar las principales unidades operativas		
C1.1a	Resuma la estructura organizativa de las principales unidades operativas relacionadas con el manejo de la entidad y sus objetivos básicos.		
C1.1b	Considere los siguientes factores para ubicar las principales unidades operativas.		
	♦ Unidades importantes de la entidad relacionadas con sus objetivos.		
	♦ Si las principales unidades se identifican por la función que realizan.		
	♦ Importancia de las relaciones con otras instituciones públicas.		
	♦ Unidades relevantes ubicadas en áreas geográficas distintas del ente central.		
	♦ Niveles de descentralización y descentralización		
C1.2	Riesgos inherentes y ambiente de control		
C1.2a	Analice los riesgos inherentes existentes en relación con el ambiente de control de las principales actividades		
C1.2b	Documente la evaluación del riesgo inherente fundamentado en los siguientes criterios:		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>♦ Naturaleza individual de la actividad relevante.</li> <li>♦ Estado actual de los problemas identificados en auditorías e informes financieros.</li> <li>♦ Si los hechos recientes demuestran mayor riesgo en un programa específico o la situación es generalizada en varios programas o unidades.</li> <li>♦ Manera de anticipar o reaccionar ante los problemas.</li> <li>♦ Actitud del titular de la entidad ante los problemas.</li> </ul>		
C2.	<b>Sistemas de registro e información</b>		

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
C2.a	Identificar y registrar todas las transacciones válidas.		
C2.b	Describir oportunamente y de manera clasificada todas las transacciones y operaciones para incluirlas en los informes financieros y de gestión.		
C2.c	Establecer períodos para el registro e información,. De tal forma que puedan ser analizados comparativamente.		
C2.d	Establecer métodos para el registro consistente de las operaciones, en cantidades, volúmenes y valores.		
C2.e	Presentar información apropiada sobre las transacciones realizadas, así como las revelaciones en la información financiera y los reportes de gestión a ser utilizados por el nivel directivo de la entidad y las unidades administrativas.		
C2.1	Políticas contables para el registro		
	Resume la información relevante sobre las políticas contables y administrativas para los registros utilizados formalmente.		
C2.1a	Considere los siguientes temas para identificar las políticas:		
	♦ Cambios propuestos en las políticas contables y administrativas vigentes;		
	♦ Probabilidad de cambios en las políticas evidenciados en auditorías anteriores;		
	♦ Problemas identificados en las políticas evidenciados en auditorías anteriores;		
	♦ Naturaleza de los cambios en las normas, procedimientos o en los pronunciamientos emitidos el último año;		
	♦ Existencia de políticas agresivas o conservadoras para las situaciones que permiten el uso de principios contables y administrativos alternativos.		
C2.2	Conocimiento del sistema de registro		
	1. Indague, revise y resume aspectos importantes que permitan una comprensión adecuada del sistema de registro utilizado para el control de las operaciones.		
	2. Considere los siguientes factores para conocer los sistemas de registros e información:		
	♦ Importancia de los tipos de transacciones incluidas en las operaciones sustantivas de la entidad;		
	♦ Manera en que se inician dichas transacciones;		
	♦ Documento de respaldo, registros financieros, procedimiento de los datos e información de las actividades sustantivas de la entidad;		
	♦ Proceso para registros de operaciones o transacciones importantes, desde su inicio hasta la presentación de los informes financieros y de gestión;		
	♦ Proceso empleado para preparar la información financiera, administrativa y técnica, principalmente las estimaciones y las revelaciones adicionales.		
C2.2a	Resume en una lista los informes preparados sobre la gestión técnica, administrativa y financiera, señalando:		
	a.- Nombre del documento;		
	b.- Número de ejemplares elaborados;		
	c.- Detalle de usuarios;		
	d.- Período de elaboración;		
	e.- Destino e importancia para desarrollar las operaciones.		
C2.3	Sistema de información computarizado		
	Revise el sistema de información computarizado utilizado y obtenga una comprensión global del mismo. (Utilice la Guía de Auditoría en Ambientes Computarizados).		

No.	PROCEDIMIENTOS	Referencia	Hecho por
C3.	<b>Procedimiento de control</b>		
C3.1	Autorización de las actividades, transacciones u operaciones;		
C3.2	Segregación o separación de funciones para disminuir las posibilidades del poder ocultar errores e irregularidades en el curso normal de las actividades;		
C3.3	Diseño y uso de documentos, registros e informes apropiados que promueven el control y la veracidad de las operaciones;		
C3.4	Dispositivo de seguridad apropiados sobre el acceso y uso de bienes, registros, informes, archivos de datos, programas de cómputo e instalaciones;		
C3.5	Arqueos e inspecciones independientes en el manejo de los recursos y en la evaluación de las cifras registradas e informadas.		
C3.6	Reportes periódicos de gestión y financieros producidos por las siguientes unidades:		
C3.6.1	Operativas:		
	a.- Planificación y programación de operaciones b.- Producción de bienes c.- Servicios a los usuarios		
C3.6.2	Administrativas:		
	a.- Administración de recursos humanos b.- Administración financiera c.- Administración de bienes y servicios d.- Administración de documentos y archivos		

**CONTENIDO ESQUEMATICO DEL MEMORANDO DE PLANIFICACION ESPECIFICA**

**Referencia de la planificación preliminar**

Se hará referencia al documento con el cual se emitió la planificación preliminar.

**Objetivos específicos por área o componentes**

Constarán los objetivos específicos determinados para cada componente a evaluarse, en caso de las cuentas de balance, éstos corresponden a las afirmaciones de los estados financieros.

**Resumen de la evaluación del control interno**

Citará en forma resumida, las principales desviaciones detectadas en la entidad, que se iniciará con el seguimiento a la aplicación de recomendaciones del último informe emitido.

Considere las deficiencias determinadas de la evaluación del sistema financiero, (sistema contable y de presupuesto)

Considere estos puntos para establecer los riesgos de auditoría para cada componente.

En cumplimiento a las disposiciones legales pertinentes, prepare un memorando con las novedades relativas al control interno, dirigido a la máxima autoridad de la entidad, que contendrá comentarios, conclusiones y recomendaciones. Este documento será discutido en reunión de trabajo con las autoridades y funcionarios encargados del cumplimiento de las acciones correctivas.

**Evaluación y calificación de riesgos de auditoría**

El Riesgo de Auditoría es la posibilidad de que la información de la entidad sujeta a examen contenga errores o irregularidades y no sean detectados durante la ejecución de la auditoría.

Para la determinación y calificación de los factores específicos de riesgo, elabore una matriz con el siguiente esquema:

**Matriz de Evaluación y Calificación de Riesgos de Auditoría**

COMPONENTES Y AFIRMACIONES	RIESGOS Y SU FUNDAMENTO		CONTROLES CLAVE	PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO	PRUEBAS SUSTANTIVAS
	INHERENTE	CONTROL			

**Componentes**

Los que se determine luego de la evaluación realizada, considerando las cuentas correlativas.

Señale los riesgos inherente y de control por cada una de las afirmaciones, calificándolos como: no significativo, bajo, moderado y alto, fundamentando la calificación del riesgo en la evaluación del control interno.

### **Riesgo Inherente.**

Determina la posibilidad de errores o irregularidades en la información que procesa la entidad.

Para determinarlo considere entre otros los siguientes factores: la organización en general, la estructura del área de contabilidad, la complejidad organizacional y contable, grado de conocimiento de las actividades de la entidad, alta rotación del personal directivo y de apoyo, prácticas de contabilidad deficientes, cumplimiento de recomendaciones, auditoría interna ineficiente, idoneidad del personal, volumen de transacciones, información contable de diversa naturaleza y transacciones sometidas a un procesamiento completo.

### **Riesgo de control**

Establece la posibilidad de que los procedimientos de control, incluyendo a los aplicados por la Unidad de la Auditoría Interna, no pueden prevenir o detectar los errores o irregularidades significativos de manera oportuna.

### **Controles clave**

Identifique los controles clave que existen en cada uno de los componentes que a su juicio constituyen el sustento para determinar el grado de confianza sobre el ambiente de control que mantiene la entidad.

### **Pruebas de cumplimiento y sustantivas**

Se hará constar en forma general, los procedimientos básicos de auditoría por cada componente, que serán ampliados en los programas específicos.

### **Plan de muestreo**

Determine el universo de las transacciones y operaciones que deben examinarse durante la ejecución de la auditoría. De acuerdo a la calificación del riesgo, determine una muestra representativa, considerando las características de los componentes que permita satisfacerse de los datos e información que consta en los registros contables, utilizando el método que considere adecuado el Supervisor y Jefe de Equipo.

### **Programas de auditoría a aplicarse en el examen**

Se presentarán en anexos para cada componente, en los que constarán los objetivos específicos, que se relacionan con las afirmaciones de veracidad, integridad y valuación; los procedimientos de auditoría

estarán dados a través de pruebas de cumplimiento y sustantivas detalladas a la medida, ampliando las que constan en la matriz y la muestra a examinar.

Los objetivos específicos por cuentas, áreas, rubros, procesos y sistemas se presentarán en los programas de trabajo por cada componente, considerando que deben cumplir con las afirmaciones de:

### **Veracidad**

Verifica si el ente es propietario o posee derechos de los activos registrados y ha contraído los pasivos contabilizados. Si los activos existen, si las transacciones han ocurrido y si están debidamente autorizadas.

### **Integridad (contabilizado y acumulado)**

Analiza si todas las transacciones están contabilizadas, incluidas en los estados financieros, registradas en las cuentas correctas, adecuadamente acumuladas y registradas o atribuidas al período contable correspondiente.

### **Valuación y exposición (calculado y valuado)**

Determina si cada transacción está correctamente calculada y mostrada en su monto apropiado; si los activos y pasivos están correctamente valuados, cada uno de acuerdo con su naturaleza y normas contables aplicables y si muestran los hechos y circunstancias que afectan la valuación.

## **Recursos humanos**

Se hará constar el nombre de los auditores designados en la orden de trabajo y si de la evaluación de control interno se considera necesario el apoyo de personal técnico en otras áreas, se identificarán éstos, determinando las actividades que va a realizar y el tiempo a utilizar.

### **Distribución del trabajo y tiempos estimados**

Se hará constar el nombre del auditor, los componentes a ser examinados, el tiempo que se utilizará en días hombre y en días calendario y el total de días a utilizar. Se identificarán las actividades que va a realizar el Supervisor.

### **Recursos financieros**

Prepare un detalle de los días de viáticos, subsistencias, movilización y transporte, indicando las fechas de inicio y término de la comisión. Incluya los procedimientos a cumplir de conformidad con los programas preparados por el Jefe de Equipo y Supervisor.

### **Productos a obtener y comunicación de resultados**

Como resultado de la auditoría señale que se preparará el informe, síntesis y memorando de antecedentes, si el caso lo amerita.

Las principales deficiencias que se vayan detectando se darán a conocer durante el transcurso del examen mediante reuniones de trabajo o comunicaciones escritas, en cumplimiento a las disposiciones legales pertinentes, las cuales se documentarán en papeles de trabajo.

## **Firmas**

Identificación de los servidores que elaboran, revisan y aprueban el plan.



## COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

### 1. Ambiente o entorno de control

El ambiente de control es el componente básico de la organización, al influir sobre la conciencia de control del personal. Aporta los cimientos de todos los demás componentes de control interno y alienta disciplina y estructura.

El auditor deberá obtener suficiente conocimiento del ambiente de control, para entender la actitud de la gerencia, conciencia y acciones relacionadas con el mismo, considerando tanto la substancia de los controles y su efecto colectivo. El auditor deberá concentrarse en la substancia de los controles más que en su forma, porque pueden establecerse controles, y no estar en acción. Por ejemplo, la gerencia mantiene un código formal de conducta, pero actúa de una manera que tolera las violaciones del mismo.

Cuando se obtenga un entendimiento del ambiente de control, el auditor considerará el efecto colectivo del mismo, sobre su resistencia y debilidad en varios factores de control ambiental. La resistencia y debilidad de la gerencia, pueden tener un efecto persuasivo sobre el control interno.

El ambiente de control se conforma de los siguientes elementos:

- Integridad y valores éticos
- Compromiso de competencia
- Participación del Directorio y/o del Comité de Auditoría
- Filosofía de la gerencia y su estilo operativo
- Estructura Organizacional y Asignación de Autoridad y Responsabilidad
- Políticas y prácticas de recursos humanos

**Integridad y valores éticos.** La eficiencia de los controles no pueden estar arriba de los valores de integridad y ética de la persona que los crea. Son elementos esenciales del ambiente de control, que afectan el diseño, la administración y la vigilancia sobre procesos clave de la empresa. La integridad y el comportamiento ético son producto de las normas éticas y de comportamiento; de cómo se comunican y cómo se vigilan y se observan las actividades de la empresa. Incluyen las acciones de la dirección para remover o reducir incentivos y tentaciones que puedan invitar al personal a realizar actos deshonestos o ilegales. También incluyen la comunicación al personal de los valores y normas de comportamiento de la organización mediante declaraciones de políticas y códigos de conducta y mediante ejemplos del cuerpo directivo.

Por ejemplo, la dirección puede señalar en su código de conducta, que el personal no debe aceptar regalos de los proveedores o usuarios del servicio y que todas las ofertas de regalos deben ser informadas y negadas. Si bien ello no da seguridad absoluta de que el personal se conducirá en forma ética, sí indica que la dirección comunica normas de comportamiento que, junto con otros procedimientos, pueden constituir un mecanismo preventivo efectivo.

Ciertos factores organizacionales pueden influir sobre la probabilidad de prácticas fraudulentas y de información financiera dudosa. Estos mismos factores pueden también invitar a un comportamiento no ético. Hay personas que pueden ejecutar actos deshonestos o ilegales simplemente porque la entidad les aporta incentivos o tentaciones fuertes para ello.

Algunos ejemplos de incentivos que pueden conducir a prácticas fraudulentas o de información financiera dudosa, incluyen los siguientes:

- Presiones para alcanzar metas de actuación no realistas, particularmente en cuanto a resultados a corto plazo.
- Límites superiores e inferiores establecidos en los planes de remuneraciones.

Algunos ejemplos de “tentaciones” para los empleados incluyen los siguientes:

- Controles inexistentes o inefectivos, tales como una segregación de labores inadecuada en áreas sensitivas, los cuales permiten robos u ocultar actuaciones no satisfactorias.
- Alto grado de descentralización que propicia ignorancia de la máxima autoridad sobre acciones de niveles inferiores y reduce la probabilidad de su descubrimiento.
- Una función débil de auditoría interna incapaz de detectar e informar sobre comportamientos impropios.
- Penas a comportamientos impropios que no son de significación o no bien diseminadas, por lo que su valor preventivo es bajo.

La remoción o reducción de estos incentivos y tentaciones pueden ayudar a reducir significativamente comportamientos indeseables y, al mismo tiempo, a respetar prácticas de actividades sanas y provechosas.

Además de los incentivos y tentaciones descritos, la ignorancia es otra causa de prácticas fraudulentas y de información financiera falsa. En muchas entidades que han emitido información financiera falsa, las personas involucradas no sabían que lo que hacían era indebido, o creían equivocadamente que actuaban en beneficio de la entidad. Esta ignorancia con frecuencia nace de falta de guías, más que de la intención de engañar. Así, la entidad no sólo debe comunicar sus valores éticos, sino emitir guías explícitas de lo que es correcto y lo que no lo es.

El ejemplo es una manera eficaz de transmitir mensajes sobre comportamiento ético a toda la entidad. En muchas entidades, el personal imita a sus líderes. Los funcionarios pueden desarrollar las mismas actitudes sobre lo que es correcto y lo que no lo es -y acerca del control interno- en la misma forma que lo hace la alta dirección. El saber que el director general ha tomado la decisión adecuada éticamente ante un problema difícil, es un mensaje de gran trascendencia para toda la entidad.

Pero el buen ejemplo no es suficiente. La máxima autoridad debe comunicar al personal los valores y normas de comportamiento de la entidad. El código de conducta corporativa es un método muy usual de comunicar al personal las expectativas de la entidad sobre deberes e integridad.

La existencia de un código de conducta escrito, y aún la documentación que el personal recibe y comprende, no asegura que se observe. La mejor manera de asegurar que se cumplen las normas éticas, incorporadas o no en un código escrito de conducta, son las acciones y ejemplos de la alta dirección. Tienen importancia particular las sanciones al personal que viola los códigos; los mecanismos que alientan al personal a reportar infracciones, y las acciones disciplinarias para

quienes no lo hacen. En estos aspectos, los mensajes que originan las acciones de las máximas autoridades, rápidamente se incorporan en la cultura corporativa.

**Participación del Directorio y/o del Comité de Auditoría.** El ambiente de control de una entidad, está influenciado en forma importante, por el directorio de la misma o el comité de auditoría. El directorio, mediante sus propias actividades, y el apoyo de un comité de auditoría o de una función equivalente, es responsable de vigilar las políticas y procedimientos contables y de información financiera.

Si bien las actividades específicas y responsabilidades de los comités de auditoría (o de una función equivalente del directorio) varían y necesitan modificarse o adaptarse a las circunstancias individuales, el directorio tiene la responsabilidad ante la máxima autoridad y otros, sobre información financiera confiable. Por ello, el directorio y el comité de auditoría se ocupan de la información financiera que la entidad presenta y vigilan las políticas contables y los procesos de auditoría interna y externa.

Al evaluar los efectos del directorio y/o del comité de auditoría sobre el ambiente de control, se debe considerar aspectos tales como su independencia respecto a la dirección; la experiencia y prestigio de sus miembros; el alcance de su análisis sobre las actividades de la entidad; lo apropiado de sus acciones; y sus interacciones con los auditores internos y externos.

**Filosofía de la autoridad y su estilo operativo.** La comprensión del estilo operativo de la dirección es necesaria para identificar los factores que influyen en su actitud sobre el control interno. El estilo operativo de la dirección también afecta la evaluación de la forma en que la dirección adopta juicios y estimaciones contables en los procesos de cierre de estados financieros. Esta comprensión también nos ayuda a apreciar la competencia y las motivaciones de la dirección. Mientras más confiados estemos en la habilidad e integridad de la dirección, mayor confianza podemos otorgar con toda propiedad a su información, explicaciones y declaraciones. Al contrario, si nuestra consideración de su estilo operativo crea dudas sobre la habilidad e integridad de la dirección, aumentaremos el grado de escepticismo profesional durante la auditoría y pondremos retos mayores a sus afirmaciones. La comprensión del estilo operativo es, por lo tanto, de la mayor importancia para nuestra evaluación de riesgo.

Se deben conocer los factores externos que afectan a la entidad y de sus características financieras y operativas para identificar aspectos específicos que influyan en la actitud de la dirección sobre controles (incluyendo controles sobre los procesos de cierre de estados financieros y tecnología de información) y sobre información financiera, y para considerar los efectos del estilo operativo de la dirección sobre el ambiente de control.

La identificación de los factores que pueden influir sobre los cursos de acción de la dirección y los efectos que estas acciones pueden tener sobre el riesgo, es un proceso altamente subjetivo que requiere consideración cuidadosa para evitar suposiciones fuera de lugar o conclusiones superficiales.

**Estructura Organizacional y Asignación de Autoridad y Responsabilidad.**- La estructura organizacional de una entidad aporta el marco dentro del cual se planifican, ejecutan, controlan y vigilan sus actividades, para lograr los objetivos a nivel de entidad. El establecimiento de una estructura organizacional apropiada incluye la consideración de las áreas clave de autoridad y responsabilidad y de líneas de información ascendente. La estructura organizacional está adaptada a

las necesidades de la entidad. El grado en que es apropiada depende, en parte, de su tamaño y localidades y de la naturaleza de sus actividades.

El tamaño y complejidad de la entidad, junto con las filosofías de la dirección sobre la entidad y sus operaciones, afectan importantemente a la estructura organizacional y a la necesidad de diagramas formales de organización, descripciones de puestos y declaraciones de políticas. Paralelamente a la formal, puede existir una estructura informal que afecte al entorno de control de la empresa.

La asignación de autoridad y responsabilidad incluye cómo se asignan autoridad y responsabilidad sobre actividades operativas y cómo se establecen relaciones de información ascendente y jerarquías para autorización. También incluye políticas sobre prácticas apropiadas de sus operaciones, conocimientos y experiencia del personal clave, y los recursos con que cuentan para sus labores.

Adicionalmente, incluyen políticas y comunicaciones para asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad; cómo se interrelacionan sus acciones y contribuyen al logro de los objetivos, y reconocen cómo y de qué son responsables.

El estudio de la estructura organizacional permite considerar el grado en que se logra adecuada segregación de labores, y evaluar los efectos de debilidades importantes en esta área, que se verá plasmado en las evaluaciones combinadas de riesgos inherente y de control, y sobre los procedimientos de auditoría. También debe considerarse si dentro de la estructura organizacional, hay métodos apropiados de asignación de responsabilidad sobre funciones de control a personas o grupos, para establecer la fuente de autorización para ejecutar funciones específicas, incluyendo autorización de transacciones, y para asegurar que están bien entendidas las relaciones de reportar ascendentemente y de responsabilidad.

**Políticas y prácticas de recursos humanos.** Las políticas y prácticas de recursos humanos abarcan contratación, entrenamiento, evaluación, orientación, promoción y retribución del personal. La eficacia de las políticas y procedimientos, incluyendo controles, generalmente depende de quiénes las ejecutan. Por ello, la competencia e integridad del personal son elementos esenciales del entorno de control. La habilidad para reclutar y retener suficiente personal competente y responsable, a su vez, depende en gran medida de sus políticas y prácticas sobre recursos humanos. El nivel de competencia e integridad del personal es uno de los factores que se deben considerar al evaluar la efectividad de los controles sobre procesos específicos de información.

Por ejemplo, las normas de contratación de las personas más calificadas -con énfasis en antecedentes educacionales, experiencia anterior, logros anteriores y evidencia de integridad y comportamiento ético- demuestran el compromiso de la entidad hacia personal competente y confiable. Las políticas de entrenamiento que comunican funciones y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas tales como seminarios y materiales de autoestudio ilustran niveles esperados de actuación y comportamiento. Las promociones que nacen de evaluaciones periódicas de desempeño demuestran compromiso al avance de personal calificado hacia niveles de responsabilidad más elevados.

La dedicación de la dirección a la destreza, incluye la consideración por ella de los niveles de competencia para cada puesto y de las habilidades y conocimientos que son necesarios en cada nivel.

### **Ambiente de Control en entidades pequeñas**

Las entidades pequeñas y de mediano tamaño pueden implantar los factores del ambiente de control, en forma diferente que las grandes entidades. Por ejemplo, las pequeñas entidades podrían no tener un código escrito de conducta pero, en su lugar, desarrollar una cultura que enfatice la importancia de la integridad y ética de conducta a través de comunicaciones orales y por ejemplo de la gerencia.

## 2. Valoración del riesgo

Todas las entidades, de todos los tamaños y naturalezas, tienen riesgos en todos los niveles. Los riesgos afectan la habilidad de la empresa para mantener su fuerza financiera e imagen pública positiva, y mantener la calidad general de sus servicios. No hay una forma práctica de reducir el riesgo a cero. La dirección debe determinar cuánto riesgo puede aceptar prudentemente, y esforzarse por mantenerlo en ese nivel.

El proceso por el cual una entidad evalúa su riesgo, es diferente del riesgo de auditoría. El propósito de la entidad es identificar, analizar y administrar los riesgos que afectan su habilidad para lograr sus objetivos. En una auditoría, se evalúan los riesgos combinados inherente y de control para estimar la probabilidad de que puedan ocurrir errores importantes en los estados financieros.

El proceso de identificar, analizar y administrar riesgos por parte de la dirección es una parte crítica de un sistema efectivo de control interno. Y reconocer que el cambio siempre está presente, identificar las condiciones cambiantes y tomar las acciones necesarias para responder a los cambios son esenciales en un proceso efectivo de evaluación de riesgos.

La evaluación de riesgos de la entidad en cuanto a información financiera incluye la identificación, análisis y administración de riesgos en la preparación de estados financieros bajo principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, la evaluación de riesgos puede cubrir cómo se considera la posibilidad de transacciones no registradas o identificar y analizar estimaciones importantes incluidas en los estados financieros. Los riesgos que afectan a la información financiera también afectan a eventos o transacciones específicas.

Los riesgos sobre información financiera incluyen eventos y circunstancias externos e internos que pueden afectar adversamente a la habilidad de la entidad de registrar, procesar, resumir y producir información financiera consistente con las afirmaciones de la dirección en los estados financieros. Una vez identificados, la dirección considera la importancia de los riesgos, su probabilidad de ocurrencia, y cómo puede administrarse. La dirección puede iniciar planes, programas o acciones para manejar riesgos específicos o puede aceptarlos por razones de costo u otras. Los riesgos pueden surgir o cambiar por circunstancias como las siguientes:

- **Cambios en el entorno operativo.** Cambios en el entorno reglamentario u operativo pueden producir cambios y originar nuevos e importantes riesgos.
- **Personal nuevo.** El personal nuevo puede tener un enfoque o una comprensión diferentes del control interno.
- **Sistemas de información nuevos o actualizados.** Cambios importantes y rápidos en los sistemas de información pueden modificar los riesgos en el control interno.

- **Crecimiento rápido.** Expansiones importantes y rápidas en las operaciones pueden presionar y aumentar el riesgo de ruptura de los controles.
- **Nueva tecnología.** La incorporación de nuevas tecnologías en procesos productivos o sistemas de información puede cambiar los riesgos en el control interno.
- **Nuevas actividades.** Cuando la empresa entra en áreas de negocios o transacciones en que tiene poca experiencia puede originar nuevos riesgos en el control interno.
- **Reestructuraciones.** Las reestructuraciones pueden implicar reducciones de personal y cambios en supervisión y segregación de labores, que también pueden afectar a los riesgos en el control interno.
- **Pronunciamientos contables.** La adopción de nuevos principios contables o su modificación, pueden afectar a los riesgos en la preparación de estados financieros.

### La valoración del riesgo en entidades pequeñas

**Los conceptos básicos del proceso de la valoración del riesgo, deberán estar presentes en cada entidad, no obstante el tamaño de las mismas, sin embargo el proceso de valoración del riesgo, puede ser menos formal y menos estructurado en entidades pequeñas y de mediano tamaño, que en las grandes. Todas las entidades deben tener establecidos objetivos de información financiera, pero ellos serán reconocidos implícitamente, en lugar de explícitamente en entidades pequeñas. La gerencia puede estar disponible para aprender acerca de los riesgos relacionados a estos objetivos a través del personal directamente involucrado con empleados y partes foráneas.**

### 3. Actividades de control

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a la entidad al cumplimiento de sus metas y objetivos. Las actividades de control tienen varios objetivos y se aplican en diversos niveles funcionales de la organización.

Generalmente, las actividades de control relevantes en la auditoría pueden definirse como políticas y procedimientos que cubren los siguientes aspectos:

**Revisiones de desempeño.** Estas actividades de control incluyen revisiones de actuaciones reales contra presupuestos, pronósticos y períodos anteriores y comparación de diferentes conjuntos de datos (operativos y financieros) entre sí, junto con análisis de las relaciones y acciones de investigación y corrección. La investigación de resultados inesperados o tendencias insólitas permite a la dirección identificar las circunstancias que ponen en peligro el logro de los objetivos de los procesos. Si los funcionarios no sólo utilizan esta información para decisiones operativas, sino que también dan seguimiento a resultados inesperados revelados en los sistemas de información financiera, significa que el análisis de los indicadores se utiliza también para propósitos de información financiera.

**Procesamiento de información.** Se utiliza una variedad de controles para verificar la corrección, integridad y autorización de las transacciones. Los dos amplios grupos de sistemas de información para las actividades de control, son controles generales y aplicación de controles. Los controles generales comúnmente incluyen controles sobre información del centro de operaciones, sistema de

adquisición y mantenimiento de equipo de cómputo (software), seguridad de acceso y sistema de aplicación de desarrollo y mantenimiento. Estos controles se aplican a la computadora central, minicomputadoras y usuarios finales. La aplicación de los controles es un medio para el procesamiento de aplicaciones individuales. Estos controles ayudan a asegurar que las operaciones, están autorizadas y procesadas completa y correctamente.

**Controles físicos.** Estas actividades comprenden la seguridad física de los activos, tal como la seguridad de las instalaciones, el acceso a las mismas y a sus registros; autorización para el acceso a los programas de la computadora y los archivos de información; conteo periódico de los bienes y comparación con las cantidades mostradas en los registros de control. La extensión a la cual los controles físicos intentan prevenir robos de activos, es importante para la seguridad de la preparación de los estados financieros. Por ejemplo, estos controles podrían ordinariamente no ser importantes, cuando cualquier pérdida en inventarios sea detectada, al llevar a cabo las inspecciones físicas periódicas y éstas sean registradas en los estados financieros. Sin embargo, si para propósitos de información financiera, la gerencia depende solamente de los registros de inventarios perpetuos, los controles de la seguridad física, podrían ser importantes para la auditoría.

**Segregación de deberes.** El asignar a diferentes personas la responsabilidad de autorizar las operaciones, registro de las mismas y mantener la custodia de los activos, reducen la oportunidad de permitir que cualquier persona, esté en una posición de cometer y ocultar errores o irregularidades, en el curso normal de sus deberes.

### **Las actividades de control en entidades pequeñas**

Las actividades de control para entidades pequeñas o de mediano tamaño, es probable que sean similares a las de las grandes organizaciones, pero varían en cuanto a la formalidad con la cual ellas operan.

Adicionalmente, las entidades pequeñas, pueden encontrar que ciertos tipos de actividades de control, no son importantes, en vista de los controles aplicados por la gerencia. Por ejemplo, la facultad de la gerencia para autorizar operaciones importantes pueden proporcionar un fuerte control sobre estas actividades, reduciendo o removiendo la necesidad de un control de actividades más detallado. Una segregación apropiada de deberes, con frecuencia, parece presentar dificultades en organizaciones pequeñas. Hasta en entidades que tienen solamente un número pequeño de empleados, pueden ser capaces de asignar responsabilidades, para lograr una apropiada segregación, con la finalidad de lograr el control de los objetivos.

## **4. Información y Comunicación**

La información es necesaria en todos los niveles para manejar la empresa y ayudar a lograr sus objetos de información financiera, operación y cumplimiento.

La información se identifica, captura, procesa y comunica por varios “sistemas de información”. Estos pueden ser computarizados, manuales o una combinación. El término “sistemas de información” frecuentemente se usa en el contexto de procesamiento de información interna relativa a transacciones y de actividades internas de operación. Sin embargo, en su relación con el control interno, los sistemas de información presentan un concepto más amplio. Los sistemas de información pueden ser formales o informales. Frecuentemente, diálogos con compradores, proveedores, autoridad y el personal aportan alguna información crítica para identificar riesgos y oportunidades. Los sistemas de información frecuentemente son parte integrante de actividades de

operación. No sólo capturan información necesaria para ejercitar control, sino también pueden diseñarse para desempeñar funciones estratégicas.

En auditoría de estados financieros interesa más los sistemas de información relacionados con el objetivo de información financiera (los cuales incluyen al sistema contable). Incorporan los métodos y registros que asientan, procesan, resumen y comunican transacciones de la entidad y mantienen información sobre la responsabilidad sobre activos, pasivos y patrimonio. La calidad de la información generada por el sistema afecta la habilidad de la dirección para tomar decisiones apropiadas en el manejo y control de las actividades de la entidad y preparar reportes financieros confiables.

Los sistemas de información relevantes al objetivo de información financiera comprenden métodos y registros que:

- Identifican y registran todas las transacciones ocurridas.
- Describen oportunamente las transacciones con detalle suficiente para permitir su clasificación adecuada en la información financiera.
- Miden el valor de las transacciones en una forma que permite registrar su valor monetario adecuado en los estados financieros.
- Determinan el período en que las transacciones ocurren de tal manera que permiten su registro en el período contable a que pertenecen.
- Presentan adecuadamente las transacciones en los estados financieros, así como sus revelaciones correspondientes.

**La comunicación es una parte inherente de los sistemas de información, que debe aportar canales apropiados para que el personal pueda descargar sus responsabilidades de información financiera, operación y cumplimiento. La comunicación también debe tener lugar en un sentido más amplio, en cuanto a expectativas, responsabilidad de personas y grupos y otros asuntos importantes.**

Un sistema de comunicación efectiva facilita que el personal conozca:

- Sus deberes específicos (todo el personal necesita comprender los aspectos relevantes del sistema de control interno y su función dentro de él).
- Cómo manejar lo “inesperado” (el personal debe saber que, cuando acontecen eventos inesperados, deben dirigir su atención no sólo al evento, sino también a sus causas).
- Cómo se relacionan sus actividades con las de los demás (esto es necesario para reconocer un problema o determinar sus causas y acciones correctivas).
- El comportamiento que se espera.
- Cómo comunicar información significativa a niveles superiores.



La comunicación relativa al objetivo de información financiera facilita la comprensión de las funciones y responsabilidades individuales en cuanto al control interno sobre información financiera. Incluye el alcance con el cual el personal comprende cómo sus actividades se relacionan con el trabajo de otros y los medios para informar sobre excepciones de información al nivel superior apropiado. El funcionamiento de canales abiertos de comunicación ayuda a asegurar que las excepciones se informan y se actúa sobre ellas.

La comunicación adopta formas tales como manuales de políticas, manuales de contabilidad e información financiera, y memorandos. La comunicación también puede hacerse oralmente y a través de acciones de la dirección.

### **La información y comunicación en entidades pequeñas**

**Los sistemas de información en organizaciones pequeñas o de mediano tamaño, parecen ser menos formales que en las grandes organizaciones, pero su papel se ajusta a su importancia. Las entidades pequeñas con activa gerencia involucrada puede no necesitar descripciones extensas de los procedimientos de contabilidad, registros contables sofisticados o políticas por escrito. La comunicación puede ser menos formal y fácil de alcanzar los logros en compañías pequeñas o de mediano tamaño, debido al tamaño pequeño de su organización y los pocos niveles, así como a la gran visibilidad y disponibilidad de la gerencia.**

### **5. Vigilancia o monitoreo**

Una responsabilidad importante de la dirección, es establecer y mantener el control interno. La dirección monitorea los controles para determinar si están operando, como se estableció y si se modifican apropiadamente cuando las condiciones lo ameritan.

En el transcurso del tiempo los sistemas de control se modifican y evolucionan las formas de su aplicación. Los procedimientos eficaces pueden ser lo menos o incluso pueden dejar de aplicarse. Además, las circunstancias que originalmente dieron nacimiento al sistema de control pueden cambiar, disminuyendo la habilidad para advertir riesgos que provienen de condiciones nuevas. Por lo tanto, la dirección necesita determinar si su control interno continúa siendo relevante y capaz de enfrentar nuevos riesgos.

La vigilancia es un proceso que evalúa la calidad del control interno desarrollado sobre el tiempo. Esto implica evaluar el diseño y operación de los controles en forma oportuna y tomar las acciones correctivas necesarias. Este proceso se completa a través de las actividades continuas, evaluaciones por separado o por varias combinaciones de los dos. En muchas entidades, los auditores internos o el personal, con funciones similares, contribuye a la vigilancia de las actividades de una entidad. La vigilancia de las actividades puede incluir el uso de información de comunicaciones de partes externas, tales como reclamaciones de clientes y comentarios en general, que pueden indicar problemas o áreas importantes con necesidad de mejoría

El auditor deberá tener suficiente conocimiento de los más importantes tipos de controles que usa la entidad, para vigilar el control interno sobre la información financiera, incluyendo los procedimientos para iniciar acciones correctivas.

Uno de los controles de vigilancia más común es la función de auditoría interna. En muchas entidades, los auditores internos (o personas que ejecutan funciones similares) contribuyen a la vigilancia de las actividades de la entidad mediante evaluaciones separadas. Los auditores internos

preparan regularmente información sobre el funcionamiento del control interno, prestando atención considerable a la evaluación del diseño y operación de los controles. En sus informes, comunican fortalezas y debilidades y hacen recomendaciones para mejorar el control interno. La importancia que la entidad otorga a la función de auditoría interna, con frecuencia aporta evidencia sobre su compromiso hacia el control interno.

### **La vigilancia en entidades pequeñas**

**Las actividades continuas de vigilancia de entidades pequeñas y de mediano tamaño, se aproximan más a ser informales y son típicamente desarrolladas como parte de una vigilancia en general de las operaciones de la entidad. Una vigilancia cercana involucrada en las operaciones, con frecuencia podrá identificar importantes variaciones de las expectativas e incorrecciones de la información financiera.**

### **Aspectos a Considerarse en el Fraude**

En la auditoría de estados financieros, hay dos tipos de fraude que pueden ser relevantes: información financiera fraudulenta y sustracción de activos. Si bien el fraude es un concepto legal amplio, el interés específico de la auditoría está en actos fraudulentos que causan afirmaciones equívocas importantes en los estados financieros. El factor primario que distingue a un fraude de un error está en si el acto que origina la información equívoca en los estados financieros es intencional o no lo es.

Aún una auditoría planeada y ejecutada adecuadamente puede no detectar una afirmación equívoca importante resultante de fraude porque (1) puede ocultarse la actividad fraudulenta, principalmente mediante colusión o documentación falsificada, y (2) no siempre el juicio profesional identifica y evalúa apropiadamente los factores de riesgo de fraude y otras condiciones. Así, por las características del fraude y la naturaleza de la evidencia de auditoría, podemos no obtener seguridad absoluta de detectar afirmaciones equívocas en los estados financieros. Más bien, podremos obtener seguridad razonable de que las afirmaciones equívocas importantes en los estados financieros, incluyendo las provenientes de fraude, se detectarán y estamos obligados a planear y ejecutar nuestras auditorías para la obtención de seguridad razonable.

Muchos de los factores de riesgo relativos a afirmaciones equívocas originadas en fraude son los factores que necesitamos estudiar para una comprensión suficiente del control interno, planear la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos.

## **APENDICE E**

### **METODOS PARA EVALUAR LOS CONTROLES INTERNOS**

En la fase de la planificación específica, el auditor evaluará el control interno de la entidad para obtener información adicional, evaluar y calificar los riesgos, determinar sus falencias, su confianza en los controles existentes y el alcance de las pruebas de auditoría que realizará y seleccionará los procedimientos sustantivos de auditoría a aplicar en las siguientes fases.

La consideración de los auditores sobre el control interno, incluye la obtención y documentación de un entendimiento de la misma, establecido para asegurar el cumplimiento con las leyes y regulaciones, aplicables a la entidad auditada.

La evaluación del control interno, así como el relevamiento de la información para la planificación de la auditoría, se podrá hacer a través de diagramas de flujo, descripciones narrativas y cuestionarios especiales, según las circunstancias, o se aplicará una combinación de los mismos, como una forma de documentar y evidenciar la evaluación.

La naturaleza de la documentación a utilizar es totalmente independiente del proceso general de auditoría y va a depender solo de la forma en que se presente la información a revelar y del criterio del auditor. En ciertas oportunidades la realización de un diagrama puede llegar a ser más útil que la descripción narrativa de determinada operación, en otras y según sea el componente, la existencia de cuestionarios especiales puede ayudar de manera más efectiva que el análisis a través de alguna otra fuente de documentación.

Al analizar la documentación de sistemas, se debe verificar si existen manuales en la organización que puedan llegar a suplir la descripción de los sistemas realizados por el auditor. Dependerá de cada una de las situaciones que se presenten el elegir uno u otro método de documentación y especialmente identificar aquellas oportunidades en donde, utilizando el material que facilite el ente, se pueda llegar a obtener la documentación necesaria para evidenciar la evaluación del sistema de información, contabilidad y control.

A continuación se describen cada uno de los métodos mencionados:

#### **METODO DE DIAGRAMAS DE FLUJO**

Los diagramas de flujo son la representación gráfica de la secuencia de las operaciones de un determinado sistema. Esa secuencia se grafica en el orden cronológico que se produce en cada operación.

En la elaboración de diagramas de flujo, es importante establecer los códigos de las distintas figuras que formarán parte de la narración gráfica de las operaciones. Existe abundante literatura sobre cómo prepararlos y qué simbología utilizar. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que no es tan importante seguir una línea prefijada de simbología, siempre que, dentro de los papeles de trabajo, se determine claramente cuál es la simbología que se utilizó y de qué manera se encuentra encadenada en ese diagrama de flujo.

Esto equivale a decir que, antes de la lectura de cualquier diagrama de flujo es imprescindible contar con una hoja guía de simbología.

En este sentido, algunos profesionales realizan estos diagramas en forma global, identificando únicamente documentos fuente, emisores, tareas especialmente realizadas y distribución entre las distintas secciones que interesan y que forman parte de la operación que se está narrando. Esto significa que no es tan importante identificar la secuencia o preparar el diagrama como si se estuviera diseñando el sistema, puesto que únicamente se hace diagrama global para tomar conocimiento en forma general de cómo se realiza ese proceso específico.

Para la elaboración de los flujogramas se deben observar los siguientes aspectos:

Los procedimientos deben describirse secuencialmente a través del sistema

Describir los documentos que tengan incidencia contable

Demostrar cómo se llevan los archivos y cómo se preparan los informes con incidencia contable.

Demostrar el flujo de documentos entre las distintas unidades de la organización

Identificar el puesto y quién efectúa el procedimiento.

Para identificar los controles principales, el auditor recogerá toda la información pertinente relacionada con las transacciones, como la documentación y formatos.

Para elaborar y actualizar los flujogramas, se obtendrá la información basándose en entrevistas con el personal de la organización o área administrativa u operativa, sobre los procedimientos seguidos y revisando los manuales de procedimientos en caso de existir.

Los flujogramas permiten al auditor:

Simplificar la tarea de identificar el proceso.

Orientar la secuencia de las actividades con criterio lógico, pues sigue el curso normal de las operaciones.

Unificar la exposición con la utilización de símbolos convencionales con las consiguientes ventajas para el usuario.

Visualizar la ausencia o duplicación de controles, autorizaciones, registros, archivos.

Facilitar la supervisión a base de las características de claridad, simplicidad, ordenamiento lógico de la secuencia.

Comprobar el funcionamiento del sistema en aquellos pasos que no estén debidamente aclarados, con el objeto de que el diagrama esté de acuerdo con el funcionamiento real.

Verificar el flujograma levantado con la normatividad pertinente para determinar el grado de concordancia con las disposiciones legales y reglamentarias.

Demostrar a las autoridades las razones que fundamentan nuestras observaciones y sugerencias, para mejorar los sistemas o procedimientos.

### **Evaluación del control interno por flujogramas.**

Para evaluar el control interno utilizando la técnica de flujogramas, es necesario que el auditor conozca y tenga alguna experiencia en esta técnica y deberá observar los siguientes pasos:

El levantamiento de la información se efectuará a través de las entrevistas con los funcionarios que intervienen en el proceso o sistema, con la descripción detallada de las actividades que realizan, desde el inicio hasta la terminación del trámite, incluirá la información que se registra en los formularios y libros contables.

A base de la información que se dispone del sistema, se efectuará el diseño del flujograma de la situación encontrada.

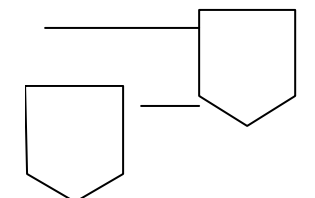
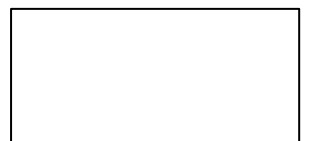
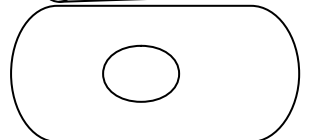
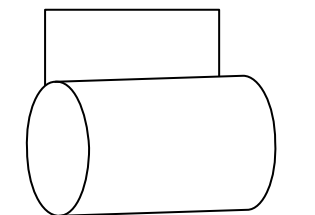
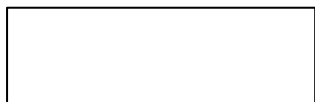
Con el flujograma procederá a comprobar el funcionamiento del sistema en aquellos pasos que no estén debidamente aclarados, con el objeto de que el diagrama esté de acuerdo con el funcionamiento real.

Se comprobará el flujograma actual con la normatividad pertinente para determinar el grado de concordancia con las disposiciones legales y reglamentarias.

### **Simbología en los flujogramas**

Para utilizar uniformemente esta técnica, es necesario conocer la siguiente simbología:

#### **SIMBOLO**



#### **DENOMINACION**

**Operación.**- Representa toda acción de elaboración, modificación o incorporación de información.

**Control.**- Representa la acción de verificación.

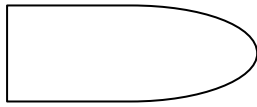
**Inicio.**- En el círculo se indica el número que identifica cada subprograma. En el interior del símbolo se indicará el nombre del sistema o subsistema. Sé lo graficará solo al inicio de la flujogramación de un sistema o subsistema.

**Operación.**- Se refiere a los procesos de un documento o registro. La secuencia numérica indica el orden lógico de las operaciones. Cada operación incluye en su interior un número correlativo insertado en un círculo a través de todo el sistema. Al lado derecho de cada operación se explicará brevemente el contenido.

**Registro.**- Contiene entrada y salida de operaciones, son libros auxiliares o principales. Dentro del símbolo se indicará el nombre del registro.

**Conector interno.**- Relaciona dos partes del flujograma entre subsistemas. Sirve para referenciar información que ingresa y sale del flujograma. Cuando ingresa se

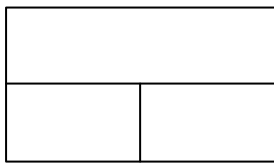
gráfica al margen izquierdo y cuando sale se debe mencionar el lugar donde continúa el gráfico en el mismo flujograma.



**Frecuencia de tiempo.-** Representa una condición de tiempo para la ejecución de las operaciones en días, meses, años. Se grafica al lado izquierdo de la operación. Dentro del símbolo debe precisarse el tiempo.



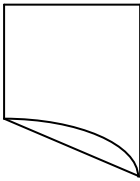
**Línea de referencia.-** Representa la circulación de la información hacia otro nivel. Normalmente, se utiliza para relacionar documentos con el registro. Se grafica en sentido horizontal.



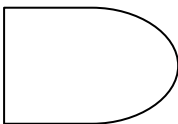
**Conector externo.-** Representa la relación de una información de un proceso entre subsistemas o sistemas. En la parte superior se indica el sistema. En el cuadro inferior izquierdo el subsistema e inferior derecho el número de operación que corresponde. Se utiliza cuando es necesaria la transferencia de información de un flujograma.



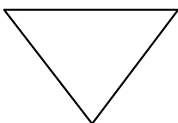
**Finalización.-** Se utiliza para indicar la conclusión del flujograma del sistema.



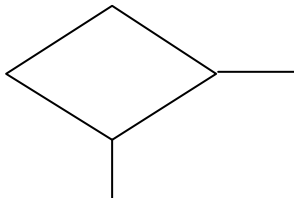
**Wincha máquina de sumar .-** Representa la cinta de máquina de sumar para indicar comprobación. Se debe graficar al lado derecho inferior del documento que ha sido sumado. El flujo debe señalar el destino de la cinta o wincha.



**Demora.-** Representa una detención transitoria



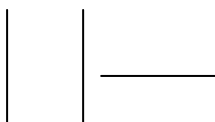
**Archivo transitorio.-** Representa el almacenamiento de información bajo diversas situaciones: (T) Temporal, (P) Permanente o (X) Destrucción. Las letras o números deben escribirse dentro del símbolo.



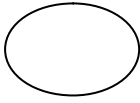
**Alternativa.-** En el trámite puede originar distintos cursos de acción o de decisión. Debe escribirse la numeración correlativa como si fuese una operación más.



**Documento.-** Representa el elemento portador de la información, originado o recibido en el sistema. Debe graficarse el número de copias del documento e identificar su nombre.



**Traslado o línea de flujo.-** Representa el desplazamiento teórico de la información, indica el sentido de la circulación.



**Conector de página.**- Enlaza una parte del proceso con otra, en una página diferente.

## TÉCNICAS DE DIAGRAMACION

Para utilizar correctamente los símbolos, es preciso contar con técnicas adecuadas para la representación, como las que se describen a continuación:

La dirección del diseño será descendente, sin embargo, se utiliza:

En sentido horizontal cuando el desarrollo del proceso determina un pase a otra unidad administrativa o persona,  
y

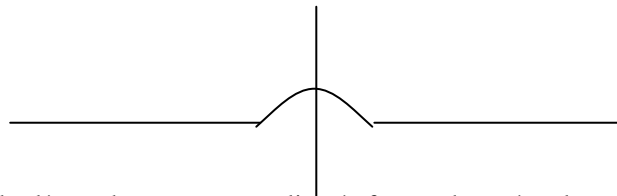
En sentido ascendente para retroceder en el procedimiento y para pases a otra unidad funcional.

Las unidades administrativas o personas se encuadran en las columnas.

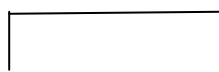
La ubicación de los símbolos se ubicará entre las columnas que correspondan a la unidad involucrada.

Para traslado o toma de información se usan líneas rectas, indicándose el sentido de las flechas.

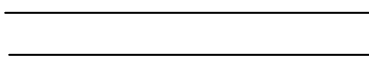
El cruce de líneas debe ser ocasional, en este caso se utilizará como indica la figura, la curva señala un puente que no interrumpe la línea principal de flujo.



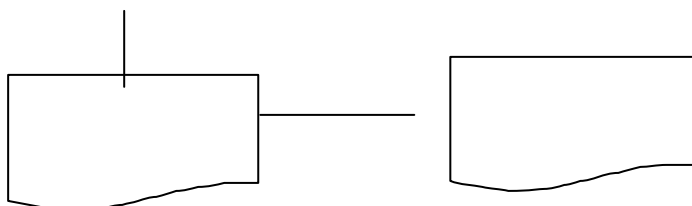
6 Las uniones de las líneas de proceso se realizarán formando un ángulo recto, por ejemplo:



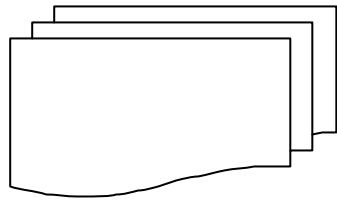
7 Las acciones conjuntas se representan con doble línea de traslado.



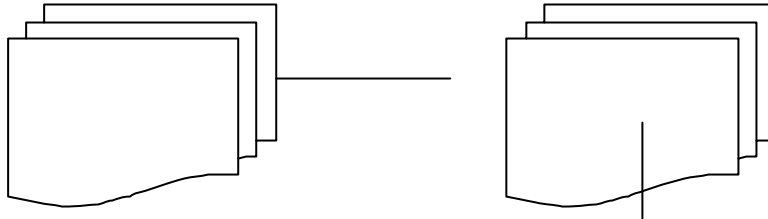
8 La entrada de la línea a los símbolos se efectuará verticalmente o en forma lateral, así:



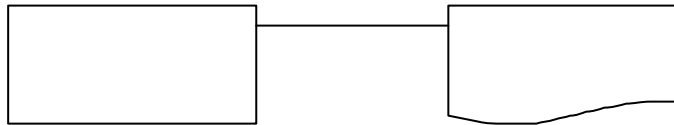
9 Varios documentos o copias pueden diagramarse superpuestos y pueden ser numerados para dirigir la ubicación y sentido de los documentos.



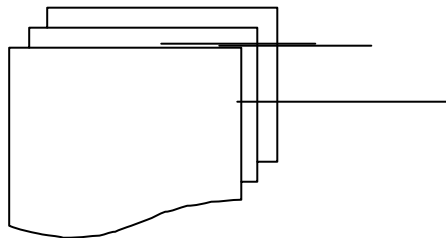
10 La salida de líneas de los símbolos será por la parte inferior o lateral, así:



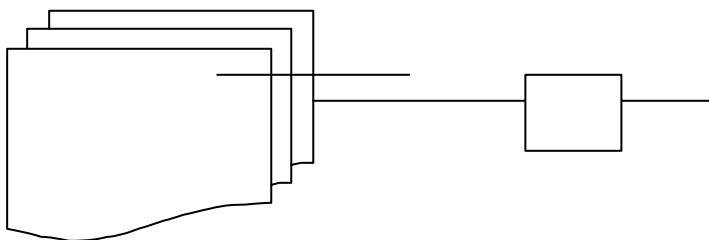
11 La emisión de formularios se representa con el símbolo de operación y a continuación el documento.



12 La distribución de formularios se representa con líneas de salida que inician cada uno de los documentos.

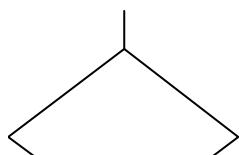


13 La operación o control sobre un solo ejemplar se representa por medio del símbolo en la línea de flujo.



14 Descripciones

- Operación, control y demora, efectuar la aclaración en forma sintética junto al símbolo.
- Archivos, indicar en forma sintética el tipo y su ordenamiento
- Alternativa o decisión, indicar el tipo y las alternativas en cada línea de salida.





No \_\_\_\_\_

| Si

- El documento o formulario, indica la denominación.
- En el conector debe numerarse la entrada y salida a otras páginas o procedimientos con un mismo número o código.

### **Flujogramas resumen**

Los flujogramas resumen constituyen la síntesis de otros más detallados, su propósito es facilitar a la persona que los utiliza, la comprensión del funcionamiento del sistema en general y que obtenga una visión objetiva del flujo de transacciones sin necesidad de seguir las operaciones detalladamente.

### **Método de descripciones narrativas**

Las descripciones narrativas consisten en presentar en forma de relato, las actividades del ente, indican las secuencias de cada operación, las personas que participan, los informes que resultan de cada procesamiento y volcado todo en forma de una descripción simple, sin utilización de gráficos.

Es importante el lenguaje a emplear y la forma de trasladar el conocimiento adquirido del sistema a los papeles de trabajo, de manera que no resulte engorroso el entendimiento de la descripción vertida.

Este método de descripciones narrativas o cuestionarios descriptivos, se compone de una serie de preguntas; las respuestas describen aspectos significativos de los diferentes controles que funcionan en una entidad, incluyendo los límites de autoridad, de tal manera que evidencien los controles y los formularios utilizados, cantidad de ejemplares, dependencias, forma de archivo y la presencia de las operaciones que se realizan.

Las preguntas se formularán en los siguientes términos:

Qué informes se producen?

Quién los prepara?

A base de qué registros se preparan los informes?

Con qué frecuencia se preparan estos informes?

Qué utilidad se da a los informes preparados?

Qué tipo de controles se han implantado?

Quién realiza funciones de control?

Con qué frecuencia se llevan a cabo los controles?

Las preguntas deben plantearse en una secuencia lógica, de manera que el auditor se documente de los controles de una manera organizada.

El cuestionario descriptivo permite realizar preguntas abiertas, a fin de producir una respuesta amplia de los procedimientos existentes más que repuestas afirmativas o negativas, que no necesariamente describen procedimientos.

### **Cuestionarios especiales**

Los cuestionarios especiales, también llamados “cuestionarios de control interno”, son otra técnica para la documentación, contabilidad y control, siempre y cuando exista el documento de análisis correspondiente, en el cual se defina la confianza de los sistemas examinados.

Estos cuestionarios consisten en la presentación de determinadas preguntas estándar para cada uno de los distintos componentes que forman parte de los estados financieros. Estas preguntas siguen la secuencia del flujo de operaciones del componente analizado. Con sus respuestas, obtenidas a través de indagación con el personal del ente o con la documentación de sistemas que se facilite, se analiza si esos sistemas resultan adecuados o no, en pos de la realización de las tareas de auditoría.

Estos cuestionarios pueden estar confeccionados de dos formas:

- 1 La primera de ellas consiste en diagramar las preguntas de manera que acepten como única contestación las alternativas “sí, no o no aplicable”. La existencia de respuestas “no”, a priori, indicaría la posibilidad de eventuales fallas o ineficacias en los sistemas de control. Estas respuestas generan normalmente recomendaciones a la Gerencia sobre aspectos a mejorar o perfeccionar en los sistemas. Las respuestas “sí”, indicarían aquellos controles en los que se podría llegar a depositar confianza de auditoría.
- 2 La otra alternativa es la que parte de la realización de preguntas donde su respuesta no es tan simple como la anterior (sí, no, no aplicable) sino que implica el desarrollo de determinados aspectos específicos de control. Esta forma de realización, está orientada a que se describa de qué manera controles estándar que deben estar vigentes en todos los sistemas, se realizan en cada ente en particular. A diferencia del anterior modelo donde se preguntaba si existe o no determinado control, este cuestionario descriptivo de sistemas pregunta de qué manera se realiza determinado control o proceso.

Las ventajas o desventajas de cada método dependen del sistema de relevar y del enfoque de auditoría que se quiera realizar.

Por supuesto, cabe aclarar que la utilización de estas herramientas implica una tarea previa a cualquier labor de auditoría que cada profesional deberá realizar. Antes de encarar una labor de auditoría y habiéndose decidido utilizar la técnica de relevamiento de cuestionarios, se debe contar con ejemplares de ellos en forma estándar, tarea previa que no es necesario realizar si se utiliza como técnica de relevamiento a los diagramas o descripciones narrativas.

La utilización de la técnica de descripciones narrativas es muy útil para tomar conocimiento general de la estructura de determinado proceso. Es una herramienta usada para evaluar el ambiente de control que resulta engorroso documentar en forma de diagramas o de cuestionarios y puede ser útil para relevamientos realizados en la etapa de la planificación de la auditoría.

La realización de diagramas de flujo puede considerarse más útil y clara, ya que en forma simple y gráfica demuestra cómo se realizan determinadas operaciones.

La utilización de cuestionarios implica una labor previa de preparación que el profesional deberá evaluar si considera eficiente encarar.

Luego de evaluado el control interno, el auditor está en condiciones de determinar la extensión y profundidad de las pruebas sustantivas a aplicarse, esta evaluación puede servir para elaborar o modificar el programa de auditoría.

## **EVALUACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA**

**La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo, mide el nivel presente en cada caso, se puede medir en cuatro grados posibles:**

- No significativo
- Bajo
- Medio (moderado)
- Alto

La actividad de evaluación de los riesgos se la encuentra en la planificación preliminar y en la planificación específica.

En la planificación preliminar se evalúa el riesgo global de la auditoría relacionado con el conjunto de los estados financieros o área a examinar, se evalúa también en forma preliminar el riesgo inherente y el riesgo de control de cada componente en forma particular.

En la planificación específica se evalúa el riesgo inherente y de control específico (veracidad - integridad - valuación y exposición) para cada afirmación en particular dentro de cada componente.

La evaluación del nivel de riesgo es un proceso subjetivo y depende totalmente del criterio, el buen juicio, capacidad y experiencia del auditor. No obstante, de ser subjetivo, hay formas que contribuyen a disminuir dicha subjetividad, sin embargo, sus resultados, constituyen la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar y la cantidad de satisfacción de auditoría a obtener. Por lo tanto debe ser un proceso cuidadoso y realizado por quienes posean la mayor experiencia, capacidad y criterio en un equipo de auditoría.

A fin de disminuir lo subjetivo de su evaluación, se pueden considerar los siguientes tres elementos, que combinados, constituyen herramientas útiles para la determinación del nivel de riesgo:

- La significatividad del componente (saldos y transacciones)
- La importancia relativa de los factores de riesgo.
- La probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades, básicamente obtenida del conocimiento de la entidad o área a examinar y de experiencias anteriores.

Un nivel de riesgo mínimo está conformado, cuando en un componente poco significativo, no existe factores de riesgo y donde la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades es remota.

Un nivel de riesgo bajo, sería cuando, en un componente significativo existan factores de riesgo pero no tan importantes, y además, la probabilidad de la existencia de errores o irregularidades es baja.

Un nivel de riesgo moderado, sería en el caso de un componente claramente significativo, donde existen varios factores de riesgo y existe la posibilidad que se presenten errores o irregularidades.

Un nivel de riesgo alto, se encuentra cuando el componente es significativo, con varios factores de riesgo, algunos de ellos muy importantes y donde es altamente probable que existan errores o irregularidades.

### **TABLA DE VALORACION Y SIGNIFICATIVIDAD**

<b>NIVEL DE RIESGO</b>	<b>SIGNIFICATIVIDAD</b>	<b>FACTORES DE RIESGO</b>	<b>PROBABILIDAD DE OCURRENCIA DE ERROR</b>
Mínimo	No significativo	No existen	Remota
Bajo	Significativo	Algunos pero poco importantes	Improbable
Medio	Muy significativo	Existen algunos	Posible
Alto	Muy significativo	Varios y son importantes	Probable

El proceso de evaluación tratará entonces de ubicar a cada componente en alguna de estas categorías. Algunos componentes pueden reunir las tres categorías presentadas, pero no todas del mismo nivel. Por ejemplo, el Activo Fijo suele ser un componente claramente significativo para los estados financieros en su conjunto, pero, en condiciones normales no presentan muchos factores de riesgo y la probabilidad de existencia de errores o irregularidades es improbable o remota.

En otra circunstancia, los saldos de anticipos de sueldos pueden ser muy poco significativos, no obstante, pueden estar muy mal controlados, siendo la posibilidad de existencia de errores muy probable. De todos modos, lo importante es el criterio del auditor, quien va a determinar qué nivel de riesgo corresponde medir.

La evaluación del riesgo de auditoría va a estar directamente relacionada con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

#### **Efecto del Riesgo Inherente**

El riesgo inherente afecta directamente la cantidad de evidencia necesaria para obtener satisfacción de auditoría suficiente que permita validar una afirmación de integridad, veracidad o valuación y exposición. Cuanto mayor sea el nivel de riesgo inherente, mayor será la cantidad de evidencia de auditoría necesaria, es decir, un alcance mayor de cada prueba en particular y mayor cantidad de pruebas necesarias.

#### **Efecto del Riesgo de Control**

El riesgo de control afecta la calidad del procedimiento de auditoría a aplicar y en cierta medida su alcance. El riesgo de control depende de la forma en que se presenta el sistema de control de la entidad o del área que se examina. En términos generales, si los controles vigentes son fuertes, el

riesgo de que existan errores o irregularidades no detectados por los sistemas de control es mínimo y, en cambio, si los controles son débiles, el riesgo de control será alto, pues los sistemas no estarán capacitados para detectar los errores o irregularidades que pudieren suceder y la información procesada tampoco será confiable.

La combinación de los niveles de riesgo de control inherente y de control, proporciona la cantidad y calidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

## **MATRIZ DE PRUEBAS SUSTANTIVAS**

	<b>RIESGO DE CONTROL</b>			
		<b>ALTO</b>	<b>MODERADO</b>	<b>BAJO</b>
<b>RIESGO</b>				
<b>INHERENTE</b>	ALTO	A	A	M
	MODERADO	A	M	B
	BAJO	M	B	B

### **Cómo determinar el Riesgo Inherente**

El riesgo inherente es un nuevo concepto que, si se utiliza debidamente, puede ayudar a optimizar las labores de auditoría. Se puede asignar eficientemente los recursos limitados del personal de auditoría si se considera el riesgo inherente al planificar los trabajos de auditoría.

Para evaluar el riesgo inherente es necesario considerar los siguientes factores:

#### **a) Factores Generales:**

Son los factores que afectan a muchas áreas objeto de la auditoría. Si un factor, por ejemplo, se limita al área de contabilidad en particular, se dice que se trata de un factor contable específico.

A fin de examinar los factores generales, los agruparemos a dichos factores en las siguientes categorías descriptivas:

El medio en que opera el área, es decir, su organización en general, la estructura del área de contabilidad, la complejidad organizacional y su adherencia a los objetivos del área contable, muchas áreas desconcentradas de las cuales varias desempeñan funciones de contabilidad y una dirección que no promueva el cumplimiento del área de contabilidad.

Ciertas características de las máximas autoridades, como pueden ser: un bajo conocimiento de las actividades de la entidad, alta rotación gerencial o presiones externas sobre la administración.

Prácticas de contabilidad deficientes, sistemas que no coordinan eficazmente las funciones de contabilidad, alto índice de adquisiciones o suspensión de operaciones.

Grado de atención a las recomendaciones de auditorías internas y externas.

Una auditoría interna ineficiente.

### **Factores Específicos:**

El personal de administradores y el personal a su cargo. El auditor deberá evaluar exclusivamente a los administradores y empleados del área sujeta a revisión.

Calidad del personal de contabilidad, que esté debidamente entrenado e informado, esta característica es un factor que influye significativamente para la determinación del riesgo inherente.

La naturaleza de las transacciones contables

Sistemas empleados en el área de contabilidad cuyo riesgo se aumentará cuando se procesen un gran volumen de transacciones, información de muy diversa naturaleza y transacciones sometidas a un procesamiento complejo.

El número y la importancia de los ajustes y diferencias que se hayan determinado en auditorías de años anteriores y que la entidad auditada no haya atendido con oportunidad.

Una última categoría comprende factores de diversa índole. Incluye el grado en que los activos estén expuestos a fraude o malversación.

### **Cómo determinar el Riesgo de Control.**

El Auditor determina el riesgo de control para precisar el grado en que los controles internos permiten evitar o detectar errores importantes.

Para determinar el riesgo de control el auditor debe evaluar el diseño de los controles y la efectividad con que estos operan.

Es importante conocer que, si el auditor decide que no va a evaluar determinados controles, o después de evaluarlos, concluye que no puede confiar en ellos, el riesgo de control debe fijarse en su máximo nivel.

## **EJEMPLO DE EVALUACIONES DE RIESGO**

### **Estrategia de la auditoría para el componente Compras-Cuentas por Pagar-Pagos**

<b>OBJETIVO DE LA CUENTA</b>	<b>RIESGO INHERENTE</b>	<b>RIESGO DE CONTROL</b>	<b>RIESGO DE DETECCION</b>	<b>PRUEBAS SUSTANTIVAS</b>
Existencia/ocurrencia	<b>A</b>	<b>M</b>	<b>B</b>	<b>A</b>
Integridad	<b>A</b>	<b>M</b>	<b>B</b>	<b>A</b>
Valuación/cálculo	<b>A</b>	<b>M</b>	<b>B</b>	<b>A</b>
Presentación en los EEEF.	<b>B</b>	<b>B</b>	<b>A</b>	<b>B</b>

## Evaluación del Riesgo Inherente

El riesgo inherente para las tres afirmaciones se puede considerar alto por las siguientes razones:

- No hay un directorio de proveedores y estos son muchos.
- En auditorías anteriores se detectaron muchos errores.
- Excesiva rotación de personal en el área de compras.
- Para la presentación de la cuenta en los estados financieros, el riesgo se considera bajo por cuanto los procedimientos contables para su registro son muy simples, el personal del área contable es competente y su rotación es baja.

## Evaluación del Riesgo de Control.

- El riesgo de control se considera moderado, por cuanto, de acuerdo a la evaluación de la estructura de control interno practicada, su nivel de confianza es moderado, debido a que no existen procedimientos de conciliación entre las cuentas por pagar y los pagos.
- La presentación de la cuenta se la considera con un riesgo bajo por las razones ya expuestas.

## Riesgo de Detección.

Debido a que el riesgo inherente correspondiente a las tres afirmaciones se considera alto y el riesgo de control moderado, el riesgo de detección debe ser bajo para mantener el riesgo de auditoría a un nivel adecuadamente bajo. Puesto que para la presentación en los estados financieros los riesgos inherente y de control se consideran bajos, el auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así, mantener el riesgo de auditoría a un nivel adecuadamente bajo.

Como el Riesgo de Detección es bajo para todos los objetivos de la cuenta, con excepción del de Presentación, será necesario obtener mayor evidencia de auditoría mediante la aplicación de procedimientos sustantivos.

## PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS DE AUDITORÍA

## OBJETIVOS

		Existencia/ ocurrencia	Integridad	Valuación /cálculo	Presentación EEFF
1.	PARA LAS CUENTAS POR PAGAR:				
	Conciliar en forma selectiva las afirmaciones de los proveedores con los saldos registrados.		x	X	X
	Confirmar selectivamente las obligaciones registradas.	x	x	X	
	Circularizar los pagos anticipados a fin de confirmarlos.		x	X	X
	En forma selectiva comparar las facturas sin corresponder con las provisiones realizadas.		x	X	
	En forma selectiva comparar los montos de las facturas por pagar con	x	x		



	la documentación de respaldo.				
	Revisar los pasivos registrados después del término del año.		x	X	
	Revisar los pagos posteriores al año.		x		
	Revisar la aplicación de los PCGA y las revelaciones efectuados en notas.				X

### Matriz de evaluación y calificación de riesgos de auditoría

La calificación de los riesgos de auditoría, requiere la siguiente información tabulada y referenciada con los documentos de respaldo.

- **Componente.-** Comprende el sistema o actividad importante evaluado, determinando las afirmaciones a ser verificadas.
- **Riesgos.-** Calificación del riesgo inherente y de control (A = alto, M = medio o moderado, y B = bajo), por cada una de las afirmaciones, con la justificación de su calificación.
- **Controles clave,** identificación de los controles clave potenciales que proporcionen satisfacción de auditoría.
- **Pruebas de cumplimiento y sustantivas.-** Detalle esquemático de los procedimientos prioritarios que deben incluirse como parte de los programas de auditoría.

La siguiente muestra un modelo de la matriz de evaluación y calificación de riesgos de auditoría:

COMPONENTE	RIESGOS Y SU FUNDAMENTO		CONTROLES CLAVE	ENFOQUE DE AUDITORIA	
	INHERENTE	CONTROL		PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO	PRUEBASUSTANTIVAS
Disponibilidades - Veracidad - Contabilizado y Acumulado - Cálculo y valuación					

### Factores que pueden considerarse para la evaluación y calificación de riesgos

#### 1 DISPONIBILIDADES

##### a) Factores de Riesgo Inherente

- Transacciones significativas de fondos en fechas cercanas al cierre del período.
- Restricciones de cambio sobre el flujo de fondos, derivado de operaciones en moneda extranjera.
- Ingresos o egresos de fondos inusuales o representativos.
- Cambio frecuente de cuentas bancarias.

## **b) Factores de Riesgo de Control**

- Conciliaciones inoportunas de los fondos de financiamiento con los desembolsos reportados por los organismos financieros.
- Liquidación de fondos fijos o rotativos.
- Conciliaciones bancarias inoportunas.
- Protección inadecuada de fondos de recaudaciones.
- Desembolsos de efectivo procesados fuera del sistema normal.
- Depósitos en tránsito y cheques pendientes de cobro no se encuentran debidamente controlados.
- Procedimientos deficientes de autorización para los desembolsos.
- Utilización de las proyecciones de flujo de fondos.
- Variaciones de los saldos de la cuenta Disponibilidades.
- Composición de la cuenta de Disponibilidades.
- Análisis de conciliaciones entre los estados de cuenta con las cuentas del mayor.
- Sobreiros bancarios.
- Procedimientos para la preparación de conciliaciones bancarias.
- Controles para la protección de fondos.
- Adecuada segregación de funciones.
- Grado de efectividad de los controles en el departamento de sistemas.

## **2 INGRESOS, CUENTAS POR COBRAR Y COBROS**

### **a) Factores de Riesgo Inherente**

- Ingresos razonables por ventas de servicios que permita cubrir los costos y gastos de la Empresa.
- Volumen de las ventas en el período examinado.
- Deterioro significativo en la antigüedad de las cuentas por cobrar.
- Procedimientos de cobranzas insuficientes.
- Montos significativos de nuevos deudores.

### **b) Factores de Riesgo de Control**

- Registros de ingresos.
- Existencia del análisis de cartera.
- Autorización para los procedimientos de crédito.
- Créditos otorgados sin autorización.

- Desviaciones en el proceso de cobranzas.
- Acumulación de transacciones no procesadas.
- Control de conciliaciones entre registros auxiliares con cuentas de control del mayor general.
- Existencia de módulo de control adecuado para la identificación de los ingresos no operativos.
- Cambios significativos en la actividad de la empresa, con respecto a la estructura de precios, políticas de crédito y de servicios.
- Costo del crédito y su disponibilidad.
- Existencia de controles gubernamentales.
- Análisis de la composición de las cuentas por cobrar con respecto a su antigüedad, importancia y respaldo documental.
- Examen de los registros auxiliares de Cuentas por Cobrar con la cuenta de control del mayor general.
- Análisis de los créditos emitidos y los asientos de ajuste.
- Estudio de los cargos por deudores incobrables.
- Procedimientos de eliminación de cuentas por cobrar entre la entidad y el proyecto.
- Base de reconocimiento y registro de intereses por cobrar.
- Método de provisión para cuentas incobrables.
- Procedimientos para el corte de ingresos al cierre del período contable.
- Procedimientos observados por la entidad para el seguimiento y comparación de los resultados reales con los presupuestados.
- Preparación de informes gerenciales para el control de antigüedad de cuentas por cobrar, provisiones para deudores incobrables, actividades desarrolladas en las unidades vinculadas con ventas y cobranzas.
- Procedimientos para las conciliaciones de los auxiliares de cuentas por cobrar con las cuentas de control del mayor general.
- Controles al proceso de facturación.
- Acciones desarrolladas por la unidad de auditoría interna.
- Adecuada segregación de funciones.

### 3. **EXISTENCIAS (INVENTARIOS) Y COSTOS DE PRODUCCION**

#### a) **Factores de Riesgo Inherente**

- Control físico de las bodegas.
- Control y registro de las existencias (inventarios).
- Procesos de producción con costos significativos.
- Variaciones importantes entre los costos reales y presupuestados.
- Calidad en los productos o servicios.

- Transacciones significativas registradas al final del período.
- Métodos que afectan a la valoración de las existencias (inventarios).
- Presentación de la información contable.

**b) Factores de Riesgo de Control**

- Procedimientos inadecuados en el conteo físico.
- Diferencias no registradas establecidas en los inventarios físicos.
- Seguridad física de las bodegas.
- Registros de bodega que no son confiables.
- Sistemas de costos y de existencias (inventarios).
- Cantidades significativas de materiales obsoletos o de poco movimiento.
- Variaciones significativas en los costos.
- Identificación de los costos del proyecto.
- Existencia de controles de calidad.
- Grado de automatización de los procesos de producción.
- Controles de calidad en el proceso de producción.
- Actividades de investigación para mejorar los productos o servicios.
- Bodegas centralizadas o descentralizadas.
- Procedimientos de distribución.
- Cambios importantes en el precio de los materiales.
- Disponibilidad oportuna de materiales.
- Condiciones económicas adversas a la actividad.
- Efecto de la inflación en los costos de producción.
- Fluctuaciones del tipo de cambio y restricciones monetarias.
- Análisis de la composición de las existencias.
- Observación de conciliaciones de los registros de inventarios con los del mayor general.
- Bases de valoración de las existencias (inventarios).
- Procedimientos para el corte de compras, recepción, producción, transferencias y despachos al cierre del período.
- Procedimientos optados por la entidad o unidad ejecutora para el control de los resultados reales con los presupuestados.
- Controles gerenciales para el seguimiento de los reportes periódicos de las existencias (inventarios) y de costos de producción.

- Existencia de controles gerenciales para el control de: precios de compra, gastos de fabricación, existencias obsoletas, ajustes de inventario físico.
- Procedimientos para la preparación de conciliaciones.
- Control numérico de los informes de recepción, solicitud de materiales, trabajos terminados y documentos de despacho.
- Seguimiento por parte de los ejecutivos de la empresa sobre los reportes elaborados.

#### **4. COMPRAS, CUENTAS POR PAGAR Y PAGOS**

##### **a) Factores de Riesgo Inherente**

- El sistema de compras y cuentas por pagar permite el acceso a la base de datos.
- Proveedores modifican condiciones de garantías, descuentos o despachos.
- Compromisos significativos de compras pendientes.
- Cuentas por pagar canceladas en forma inoportuna.
- Adquisiciones a proveedores con dificultades financieras.

##### **b) Factores de Riesgo de Control**

- Compras en exceso
- No existencia de conciliaciones periódicas entre auxiliares de cuentas por pagar con el mayor general.
- No se investigan las diferencias resultantes de las conciliaciones.
- Procedimientos inadecuados de corte de compras al finalizar el período.
- Numerosos asientos de ajuste.
- Nuevas aplicaciones para el control de las compras.
- Devoluciones importantes a los proveedores.
- Variaciones significativas con respecto al presupuesto.
- Transacciones representativas de compras de bienes y servicios.
- Procedimientos de adquisiciones.
- Formas de licitación.
- Actividades de compra centralizadas o descentralizadas.
- Fluctuaciones importantes en los precios de compra.
- Adquisiciones en moneda extranjera.
- Compras recibidas directamente por los usuarios.
- Grado de dependencia de uno o más proveedores.
- Recepciones parciales de compras.

- Condiciones en las que se realizan las compras.
- Escasez de materiales que afectan al desarrollo de los proyectos.
- Demoras en los pagos que ocasionen cambios en los precios ofertados.
- Análisis de la composición de las cuentas por pagar.
- Estudio de los asientos de ajuste representativos.
- Base de contabilización de los intereses por pagar.
- Métodos de eliminación de cuentas recíprocas.
- Preparación de informes gerenciales para el control de las compras, proveedores principales, litigios en compras, adquisiciones significativas individuales y descuentos obtenidos.
- Seguimiento por parte de las autoridades a dichos reportes.
- Comparación de resultados reales con los presupuestados.
- Controles periódicos de la secuencia de los informes de recepción.
- Adecuada segregación de funciones en las unidades de compras y cuentas por pagar.
- Controles adecuados en la unidad de procesamiento computarizado.

## **5. PASIVOS Y PATRIMONIO**

### **Factores de Riesgo Inherente**

- Incumplimiento de compromisos asumidos por la Empresa.
- Generación insuficiente de fondos para cubrir el servicio de la deuda.
- Inadecuada relación deuda/patrimonio.
- Altos índices de endeudamiento y problemas de liquidez.
- Posibilidad de incumplimiento del pago de los créditos recibidos.
- Restricciones respecto a la utilización de los préstamos.

### **b) Factores de Riesgo de Control**

- Pagos de cuotas periódicas no relacionadas con las tablas de amortización.
- Pago de comisiones sobre saldos de financiamiento externo no desembolsado.
- Tipos de cambio que no estén de acuerdo a las regulaciones de Junta Monetaria.
- Incumplimiento de requisitos solicitados por los organismos internacionales para los desembolsos.
- Suspensión de desembolsos existentes.
- Registros inadecuados en los que se consignan los recursos del financiamiento de acuerdo al grado de detalle convenido.
- No existen análisis confiables sobre vencimientos de los préstamos.

- Conciliaciones inadecuadas de los pasivos a favor de los organismos financieros al cierre del ejercicio.
- Requerimientos de otras instituciones con respecto a préstamos, intereses, comisiones y otros gastos financieros.
- Naturaleza de los contratos de préstamo a largo plazo, tasas de interés y condiciones de pago.
- Importancia de las cláusulas restrictivas en los contratos de préstamo, que puedan limitar la posibilidad de adquirir nuevos préstamos.
- Naturaleza de los cambios en los acuerdos de financiamiento.
- Análisis de los préstamos en su conjunto.
- Método de determinación de la provisión anual de la deuda.
- Exposición de los vencimientos de los préstamos.
- Incumplimiento de las cláusulas contractuales.
- Conciliación de los listados de préstamos con las cuentas de mayor.
- Controles para el procesamiento de datos relacionados con el registro y control de los préstamos.
- Adecuada segregación de funciones en las áreas de préstamos y patrimonio.
- Cálculos adecuados en las reservas para revalorización.
- Presentación adecuada de la reexpresión monetaria.

## **6. PREPARACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS**

### **a) Factores de Riesgo Inherente**

- Presentación de la información financiera inoportuna.
- Procedimientos manuales para acumular información, preparar asientos de ajuste y elaborar los estados financieros.
- Numerosos asientos de ajuste al cierre del ejercicio.
- Asientos de ajuste del período anterior no registrados.
- Dificultades en la utilización de los tipos de cambio, cuando se presentan estados financieros convertidos en moneda extranjera.
- Estados financieros incompletos.
- No se presentan en forma comparativa y acumulada.
- Información muy condensada.
- Terminología inadecuada.
- Estados financieros sin notas.
- Falta de políticas contables y financieras.
- Información incompleta de contingencias.

- Dictámenes anteriores de auditoría.
- No se mencionan en las notas los compromisos adquiridos, litigios y hechos posteriores que afectan al período.
- Información incompleta sobre provisión de cuentas de dudoso cobro, cargos diferidos, otros activos y depreciación acumulada.
- Incumplimiento de instructivos y normas para la preparación de la información financiera.
- No existen ajustes por corrección monetaria.
- Notas con redacción incompleta.

#### **b) Factores de Riesgo de Control**

- La información financiera requerida por los organismos de crédito no es uniformemente resumida ni clasificada de acuerdo a lo convenido.
- Los asientos de ajuste y de reclasificación no se encuentran adecuadamente respaldados.
- No se mantienen adecuadamente los registros auxiliares que soporten a las cuentas del mayor general.
- La clasificación de cuentas o la codificación no son apropiadas.
- No se han formalizado procedimientos para la identificación y resumen de la información necesaria para el estado de flujo de efectivo.

## **CASO PRACTICO**

**A continuación se presenta un caso práctico sobre la formulación de la planificación preliminar, basada en información proporcionada por una entidad del sector público, en la cual se aplicó la normativa vigente al 31 de diciembre de 1999.**

**Para la planificación de futuros trabajos de auditoría se considerará la normativa vigente a la fecha de su realización.**

### **MEMORANDO DE PLANIFICACIÓN ESPECIFICA**

#### **PLANTA CENTRAL DEL MINISTERIO “XYZ”**

**AUDITORIA A LOS ESTADOS FINANCIEROS POR LOS AÑOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1998 Y 1997**

#### **1. Referencia de la planificación preliminar**

**El 1 de diciembre de 1999, se emitió el memorando de planificación inicial de la auditoría a los estados financieros de la Planta Central del Ministerio “XYZ”, en el cual se determinó un enfoque de auditoría preliminar de pruebas sustantivas, al respecto se acogieron las instrucciones detalladas y se evaluaron los controles respecto de los componentes determinados, obteniéndose los siguientes resultados.**

#### **2. Objetivos específicos por áreas o componentes**



Por cuanto los componentes analizados corresponden a las cuentas de los estados financieros, los objetivos específicos se señalan en los programas respectivos.

### **3. Resultados de la evaluación del control interno**

La evaluación de control interno, determinó las siguientes deficiencias que serán puestas a conocimiento a las autoridades del Ministerio:

- El archivo de la documentación que sustenta las operaciones financieras no se encuentra centralizado y completo, pues existen ciertos comprobantes que se hallan en poder del Tesorero y en muchos casos no han sido ubicados.
- La entidad no dispone de registros contables actualizados; el sistema contable no ha previsto la integración total de contabilidad y presupuesto los que son llevados independientemente; los saldos presentados en estados financieros no se encuentran respaldados por los correspondientes auxiliares así como no se incluyen todas las operaciones.
- Las conciliaciones de las cuentas corrientes de ingresos y gastos son inadecuadas e inoportunas.
- Los saldos presentados en estados financieros de las Cuentas de Caja Chica y Fondos Rotativos incluyen valores que no fueron liquidados al suprimirse determinados fondos, sin efectuar la reclasificación a cuentas por cobrar.
- Los fondos de caja chica asignados a nivel nacional, no han sido verificados mediante arquezos sorpresivos.
- Se mantiene en la cuenta corriente de gastos del banco privado fondos sin utilizar debido a que se giró cheques a nombre de la entidad para justificar la solicitud de órdenes de transferencia de fondos de la cuenta de Ejecución Presupuestaria a la cuenta corriente de gastos del Banco.
- La entidad no cuenta con un adecuado registro de valores a cobrar que permita determinar su origen y antigüedad de saldos, los que se arrastran de años anteriores por concepto de cuentas por cobrar; anticipos contractuales; y, cuentas por cobrar funcionarios y empleados.
- El Ministerio mantuvo por más de 17 meses cuentas por cobrar a nombre de la misma entidad, sin contar con documentación sustentatoria.
- La entidad no ha establecido procedimientos de control que garanticen el adecuado registro y presentación de saldos en estados financieros de las operaciones relacionadas a la cuenta Inventario para Consumo Interno.
- La Dirección Financiera no ha dispuesto la implementación de procedimientos de control interno que garanticen el registro y control oportuno y apropiado de las garantías recibidas por la entidad y de los bienes recibidos en comodato, así como de supervisión sobre el desempeño de las responsabilidades de la Tesorería General, lo que ha ocasionado que los saldos presentados en los estados financieros no sean confiables.
- Al 31 de diciembre de 1998 se ha presentado un saldo de S/1'080.016 en la cuenta Provisiones por Pagar, que no se encuentra debidamente justificada.

#### **4. Evaluación y calificación de los riesgos de auditoría**

La determinación y calificación de los factores específicos de riesgo constan como Anexo 1, en la Matriz de Evaluación y Calificación de Riesgos de Auditoría.

#### **5. Plan de muestreo**

Para la verificación de los controles, se validará el cumplimiento de los mismos mediante la aplicación del muestreo de Atributos, aplicado a los gastos, para lo cual se considerarán los siguientes aspectos:

##### **Universo de la muestra**

Comprende el total de gastos, que en los años 1997 y 1998 son de S/.14.950 millones y S/15.630 millones, respectivamente.

##### **Límites de Precisión**

Para la utilización del método, se asignó un grado de confianza (materialidad preliminar) del 94% y se determinó un límite de precisión (error tolerable) del 3%, con lo cual se estableció una muestra de 41 partidas equivalente a S/ 9.330'000.000.

Los componentes determinados, como Disponible, Exigible, Inventario para Consumo Interno, Cuentas por Pagar, Fondos de terceros, Cuentas de Ingresos como Transferencias de Tesorería, ingresos propios, serán sujetos a análisis mediante una selección considerando la importancia de la operación y lo significativo de los valores, para lo cual en los programas de auditoría se determinan las muestras a seleccionarse.

#### **6. Programas de auditoría**

Deberá constar en un anexo elaborado por el auditor jefe de equipo.

#### **7. Recursos humanos y distribución del tiempo**

**Para la realización del examen se requiere de 60 días laborables con la participación de un supervisor, un jefe de equipo y 3 operativos de acuerdo a la siguiente distribución:**

<b>RESPONSABLE</b>	<b>ACTIVIDADES</b>	<b>TIEMPO Días</b>
<b>SUPERVISOR</b>	Planificación y programación	15
	Supervisión	9
	Informe	5
	Memorando Antecedentes	<u>1</u>
		<b>30</b>

<b>JEFE DE EQUIPO</b>	Planificación y Programación	15
	Análisis Estados Financieros	7
	Análisis Transferencias	8
	Revisión P/T, comentarios, conclusiones y recomendaciones.	17
	Comunicación parcial de resultados	6
	Elaboración borrador de informe	5
	Elaboración memorando de antecedentes	<u>2</u>
	<b>60</b>	
<b>OPERATIVO</b>	Planificación y programación	15
	Análisis de:	
	Cuentas por Cobrar	8
	Cuentas por cobrar funcionarios y empleados	8
	Inventario para Consumo Interno	8
	Anticipos contractuales	8
	Remuneraciones	10
Comentarios, conclusiones y recomendaciones	<u>3</u>	
	<b>60</b>	
<b>OPERATIVO</b>	Planificación y Programación	15
	Análisis de:	
	Caja Chica	4
	Bancos	10
	Líneas Crédito Recibidas.	4
	Depósitos Cuenta. Corriente. Unica	4
	Fondo Rotativo	5
	Servicios	10
	Análisis saldos estados financieros FONEN y AID.	4
	• Elaboración de informe	<u>4</u>
	<b>60</b>	
<b>OPERATIVO</b>	Planificación y Programación	15
	Análisis de:	
	Fondos de terceros	12
	Cuentas por paga	10
	Transferencias	12
	Análisis de denuncias	8
	Elaboración de informe	<u>3</u>
	<b>60</b>	

## Producto a obtener

Como resultado de la auditoría se emitirá un informe que contenga:

### SECCIÓN I: INFORME DE AUDITORIA

Dictamen de los Auditores  
Estado de Situación Financiera  
Estado de Resultados.  
Estado de Flujo del Efectivo.  
Estado de Ejecución Presupuestaria.  
Notas a los Estados Financieros Condensados

### SECCIÓN II: INFORMACIÓN FINANCIERA COMPLEMENTARIA

Detalle de la Información Financiera Complementaria.

### SECCIÓN III RESULTADO DE LA AUDITORIA

Carta de Control Interno  
Capítulo I Seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones  
Capítulo II Rubros examinados

**ANEXOS**

Detalle de los principales funcionarios  
Cronograma de implementación de las recomendaciones  
En caso de existir responsabilidades se formulará el memorando de antecedentes

Elaborado por:

Auditor jefe de equipo

Supervisor

Revisado por:

Aprobado por:

Subdirector de Auditoría

Director de Auditoría

## MINISTERIO “XYZ”

### MATRIZ DE EVALUACION Y CALIFICACION DE LOS RIESGOS DE AUDITORÍA

COMPONENTES Y AFIRMACIONES	RIESGOS Y SU FUNDAMENTO	CONTROLES CLAVES	ENFOQUE DE Pruebas de cur
<p><b>DISPONIBLE</b> Veracidad</p> <p>Contabilizado y acumulado</p> <p>Cálculo y Valuación</p>	<p><b>RI: ALTO RC: ALTO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las transacciones son numerosas al cierre del ejercicio.</li> <li>- Ingresos y egresos representativos.</li> <li>- No existen arqueos a los fondos</li> </ul> <p><b>RI: ALTO RC: ALTO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- No existen mayores auxiliares para cada cuenta de mayor, por lo que desconoce el saldo contable de las cuentas de la entidad.</li> <li>- No se han efectuado Conciliaciones bancarias</li> <li>- No se elabora libro de bancos.</li> </ul> <p><b>RI: BAJO RI: BAJO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El componente no tiene mayores problemas.</li> </ul>	<p>Transferencias se controlan por el sistema de red bancaria.</p> <p>- Contadora verifica los asientos contables realizados en el diario general.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar los con procedim Bancaria</li> <li>- Verificar que registro contabl</li> </ul>

COMPONENTES Y AFIRMACIONES	RIESGOS Y SU FUNDAMENTO	CONTROLES CLAVES	ENFOQUE DE Pruebas de cur
<p><b>EXIGIBLE</b> Veracidad</p>	<p>RI: ALTO RC: MODERADO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Monto de transacciones alto ocasionado por giro de cheques a favor del MBS que son anulados.</li> <li>- Saldos significativos con antigüedad de más de 5 años No se han realizado gestiones para recaudar.</li> </ul> <p>RI: BAJO</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No se ha evidenciado controles claves.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Conciliación c del mayor</li> </ul>

Contabilizado y Acumulado	<p>RC: MODERADO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- No concilian los registros auxiliares con la cuenta del mayor.</li> <li>- Se mantiene saldos por anticipos contractuales sin liquidar, por viáticos, fondos entregados para proyectos y bienes perdidos.</li> </ul> <p><b>RI: BAJO</b> <b>RC. BAJO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El componente no tiene mayores problemas</li> </ul>		
Cálculo y Valuado			

<b>COMPONENTES Y AFIRMACIONES</b>	<b>RIESGOS Y SU FUNDAMENTO</b>	<b>CONTROLES CLAVES</b>	<b>ENFOQUE DE Pruebas de cur</b>
<p><b>CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS Y ACREEDORAS</b></p> <p>Veracidad</p>	<p>R.I.: ALTO R.C.: ALTO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Alto número de garantías recibidas por concepto de cumplimiento de contratos y convenios.</li> <li>- No se efectúa constataciones físicas periódicas.</li> <li>- No existen seguridades físicas apropiadas.</li> <li>- Existen garantías caducadas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- No se ha evidenciado controles clave,</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Verificar que sables se encuentren</li> <li>- Verificar que solicitadas o renovación.</li> <li>- Verificar que exigidas y devu los casos neces</li> </ul>
<p>Contabilizado y Acumulado</p>	<p>RI: ALTO RC: ALTO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- No se efectúa conciliación entre información de Tesorería con registros contables.</li> <li>- Tesorería no dispone de registros de control para las garantías.</li> </ul>		
<p>Cálculo y Valuación</p>	<p>RI: BAJO RC: ALTO</p> <p>El componente no tiene mayores problemas</p>		

COMPONENTES Y AFIRMACIONES	RIESGOS Y SU FUNDAMENTO	CONTROLES CLAVES	ENFOQUE DE Pruebas de cur
<p><b>FONDOS DE TERCEROS, CUENTAS POR PAGAR Y PROVISIONES POR PAGAR.</b></p> <p>Veracidad</p> <p>Contabilizado y Acumulado</p> <p>Cálculo y Valuación</p> <p><b>GASTOS</b></p> <p>Veracidad</p>	<p>R.I.: BAJO R.C.: BAJO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Número de transacciones bajo, a excepción del mes de diciembre de cada año debido a registro de gastos que son cancelados a inicios del próximo año.</li> </ul> <p><b>RI:BAJO RC:BAJO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El componente no tiene mayores problemas</li> </ul> <p><b>RI:BAJO RC: BAJO</b></p> <p>R.I.:ALTO RC: MODERADO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Egresos por remuneraciones, servicios y transferencias significativos</li> <li>- Número de servidores elevado a nivel nacional, sujeto a varios regímenes laborales.</li> <li>- Determinados comprobantes de pago no cuentan con la documentación sustentatoria</li> <li>- El rol de pagos se elabora en el centro de cómputo de la planta central en un sistema independiente, en el que se efectúa actualizaciones y que según información de la entidad provoca fallas de forma constante; estos cálculos no son supervisados por la Contadora o el Director Financiero.</li> </ul>	<p>El registro de tarjetas auxiliares por acreedor.</p> <p>Control previo en contabilidad, determina que exista documentación suficiente y competente.</p>	<p>Verificar el pro registrar la oblig</p> <p>- Verificar la validación de Recursos Humanos cumplimiento de y la inclusión roles mensuales</p> <p>- Verificar la fir de los pagos e dientes.</p> <p>- Verificar el niveles de autor</p> <p>- Verificar si le ranchos, han pre han documenta</p>

COMPONENTES Y AFIRMACIONES	RIESGOS Y SU FUNDAMENTO	CONTROLES CLAVES	ENFOQUE DE Pruebas de cur
<p>Contabilizado y acumulado</p> <p>Cálculo y valuación</p>	<p>RI: BAJO RC: BAJO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Se cuenta con tarjetas auxiliares de presupuesto por cada entidad a la que se hace las asignaciones.</li> </ul> <p>RI: BAJO RC: BAJO</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- El componente no tiene mayores problemas</li> </ul>		

### **3. PROGRAMAS BASICOS DE AUDITORIA**

#### **3.1 Definición**

El programa de auditoría es un enunciado lógico ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría a ser empleados, así como la extensión y oportunidad de su aplicación. Es el documento, que sirve como guía de los procedimientos a ser aplicados durante el curso del examen y como registro permanente de la labor efectuada.

La actividad de la auditoría se ejecuta mediante la utilización de los programas de auditoría, los cuales constituyen esquemas detallados por adelantado del trabajo a efectuarse y contienen objetivos y procedimientos que guían el desarrollo del mismo.

#### **3.2 Propósitos del programa de auditoría**

Los programa de auditoría son esenciales para cumplir con esas actividades, sus propósitos son los siguientes:

Proporcionar a los miembros del equipo, un plan sistemático del trabajo de cada componente, área o rubro a examinarse.

Responsabilizar a los miembros del equipo por el cumplimiento eficiente del trabajo a ellos encomendado.

Servir como un registro cronológico de las actividades de auditoría, evitando olvidarse de aplicar procedimientos básicos.

Facilitar la revisión del trabajo al jefe de equipo y supervisor.

Constituir el registro del trabajo desarrollado y la evidencia del mismo.

#### **3.3 Responsabilidad por el programa de auditoría**

La elaboración del programa de auditoría es responsabilidad del supervisor y auditor jefe de equipo y eventualmente por los miembros del equipo con experiencia, en este último caso será revisado por el jefe de equipo. El programa será formulado en el campo a base de la información previa obtenida del:

- Archivo permanente y corriente
- Planificación preliminar
- Planificación específica
- Demás datos disponibles.



La responsabilidad por la ejecución del programa en el campo, la tiene el auditor jefe de equipo, quien se encargará conjuntamente con el supervisor de distribuir el trabajo y velar por su ejecución, además evaluará de manera continua el avance del trabajo, efectuando oportunamente las revisiones y ajustes según las circunstancias.

Para la preparación de los programas de auditoría, el supervisor y jefe de equipo, deben revisar la documentación de la planificación preliminar y específica, a fin de tener una guía que precise la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría a efectuarse.

### **3.4 Flexibilidad y revisión del programa**

El programa de auditoría, no debe ser considerado fijo es flexible, puesto que ciertos procedimientos planificados al ser aplicados pueden resultar ineficientes e innecesarios, debido a las circunstancias, por lo que el programa debe permitir modificaciones, mejoras y ajustes a juicio del auditor.

En el desarrollo de la auditoría, las modificaciones que se deben realizar a los procedimientos del programa serán analizadas y discutidas entre el jefe de equipo y el supervisor y se harán constar en la hoja de supervisión respectiva.

La modificación o eliminación de procedimientos puede ser justificada en el caso de:

Eliminación o disminución de algunas operaciones y actividades.  
Mejoras en los sistemas financieros o administrativos o control interno; y,  
Pocos errores e irregularidades.

### **3.5 Coordinación de las actividades de auditoría a través del programa**

Para la realización de una auditoría, considerando su magnitud, complejidad y características, se requiere la aplicación de procedimientos por los miembros que conforman el equipo de auditoría, quienes tienen distinta experiencia y esta situación agregada a la duración del trabajo por un período largo de tiempo, obliga al jefe de equipo a utilizar el programa de auditoría como un instrumento para facilitar la coordinación en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Los programas serán elaborados de tal manera que exista seguridad de que no se omiten procedimientos básicos e importantes, se evite la duplicación en la aplicación de los mismos, no se desarrollen prácticas que desvíen la naturaleza de su examen y se obtengan los resultados planeados.

### **3.6 Preparación de los Programas de Auditoría**

El Proceso de preparación de los programas de auditoría a partir de un listado seleccionado durante la planificación específica, implica la organización de dichos procedimientos en el orden más eficiente, indicando al personal qué es lo que debe hacer y determinar el alcance específico del trabajo.

Es importante que para la preparación de los programas de trabajo se identifiquen las cuentas que se encuentran relacionadas entre sí a fin de que los procedimientos de auditoría sean considerados y ejecutados en su conjunto.

Con los resultados de la evaluación del control interno se puede haber decidido confiar en dichos controles o en las funciones de procesamiento computarizado, para el efecto se debe tener evidencia de que ellos se encuentran operando en forma eficiente, por ende se debe instruir a los auditores, sobre la forma de obtener la evidencia requerida a través de las pruebas a los controles, es decir, mediante la aplicación de las pruebas de cumplimiento y de observación.

El alcance de aplicación de cada procedimiento y el plan de muestreo seleccionado deberá también ser parte del programa de auditoría.

Cuando se ha decidido confiar en las funciones de los sistemas informáticos computarizado se deberá contar con la evidencia de la operación satisfactoria de los controles que tratan los riesgos de aplicación identificados en la Guía de Auditoría en Ambientes Automatizados.

Además, si se ha decidido confiar parcialmente o no confiar en los controles de algún sistema, será necesario incluir en los programas de auditoría las pruebas sustantivas que sean necesarias en función a las debilidades identificadas en la evaluación de los sistemas de control.

Consideración especial, deben tener los procedimientos relacionados con los requisitos exigidos por los organismos internacionales para la auditoría a los convenios de fondos y contratos de préstamo que se encuentran definidos en las guías o pautas emitidas por dichas instituciones.

Es importante para la preparación de los programas de trabajo, identificar las cuentas que se encuentran relacionadas entre sí, a fin de que los procedimientos de auditoría sean considerados en su conjunto.

Los siguientes ciclos y cuentas se los puede identificar como los más significativos en un examen a los estados financieros, además en apéndices adjuntos se describen varios procedimientos que podrían aplicarse según las circunstancias:

- Ingresos, Cuentas por Cobrar y Cobros
- Existencias (Inventarios) y Costos de Producción
- Compras, Cuentas por Pagar y Pagos
- Disponibilidades
- Inversiones
- Empréstitos y Patrimonio
- Otros Activos
- Otros Pasivos
- Preparación de los Estados Financieros

## 10. Preparación de la Información Financiera Complementaria

### 3.7 Evaluación Presupuestaria

Hay que resaltar que la evaluación presupuestaria debe servir como una eficaz herramienta para la medición de la gestión presupuestaria institucional, lo que conlleva a fortalecer los procesos de análisis de la información de la ejecución presupuestaria de ingresos, gastos y metas presupuestarias (considerar el contenido de los planes operativos), actividad que es desarrollada a través de la aplicación de indicadores presupuestarios, los que posibilitarán la retro-alimentación técnica, corrigiendo las distorsiones y perfeccionando el diseño de los presupuestos institucionales, los que permitirán brindar información, en términos de eficacia y de eficiencia, fortaleciendo el proceso de toma de decisiones, y optimizar el logro de los grandes objetivos institucionales constantes en las metas presupuestarias.

Además, la evaluación presupuestaria que es el conjunto de procesos y análisis para determinar, sobre una base continua en el tiempo, los avances físicos y financieros obtenidos, en un momento dado, en el cual se comparan: los montos de ingresos y gastos, con las metas presupuestarias; aprobadas en el presupuesto institucional de apertura (PIA) y el presupuesto institucional modificado (PIM).

#### A) Objetivos:

Determinar el grado de eficacia en la ejecución presupuestaria de los ingresos, gastos y el nivel de cumplimiento de las metas presupuestarias contempladas en las actividades y proyectos institucionales de cada año.

Medir los resultados obtenidos (vinculación presupuesto y plan operativo) en relación a la ejecución presupuestaria de los gastos efectuados durante el período, en términos de eficiencia.

Establecer e interpretar las desviaciones detectadas en la ejecución de ingresos y egresos, con la estimación de ingresos y la asignación de gastos.

Permitir una visión general de la gestión institucional, con la generación de bienes y servicios brindados a la comunidad.

Formular recomendaciones para la adopción de medidas correctivas a fin de mejorar la gestión del presupuesto institucional en los sucesivos procesos presupuestarios y la operatividad de los planes operativos

#### B) Etapas de la Evaluación Institucional

Las etapas a desarrollarse de manera secuencial son las siguientes:

**Primera Etapa.-** Análisis y explicación de la gestión presupuestaria.

**Segunda Etapa.-** Identificación de los problemas presentados

**Tercera Etapa.-** Determinación de Medidas Correctivas y Sugerencias

### **B.1. Análisis y explicación de la gestión presupuestaria.**

Se deberá comparar la información contenida en el presupuesto institucional de apertura y en el presupuesto institucional modificado con la ejecución presupuestaria de los ingresos, egresos y metas presupuestarias (incluir aspectos vinculados con el plan operativo anual e institucional) registrados durante el período a evaluar.

**El ámbito de análisis de la ejecución presupuestaria, comprende los siguientes procesos:**

- Comparar la ejecución presupuestaria de los ingresos, (recursos recaudados, captados y obtenidos) con las estimaciones establecidas en el presupuesto institucional de apertura (PIA), distribuido por los distintos conceptos de las fuentes de financiamiento y de los componentes de ingreso.
- Cruzar información entre los recursos recaudados, captados y obtenidos, (a nivel de fuentes de financiamiento), con el presupuesto institucional modificado
- Comparar la ejecución presupuestaria de los egresos (compromisos realizados), con las previsiones establecidas en el presupuesto institucional de apertura (PIA), a nivel de categoría del gasto, grupo genérico del gasto y específico del gasto.
- Analizar comparativamente los compromisos realizados, a nivel de categoría del gasto, grupo genérico del gasto y específica del gasto, con el Presupuesto Institucional Modificado (PIM).
- Analizar entre las metas presupuestarias del presupuesto institucional de apertura (PIA) y el presupuesto institucional modificado (PIM) respecto a las metas presupuestarias obtenidas

### **B.2. Identificación de los problemas presentados**

Se busca identificar los problemas presentados durante el proceso de análisis y explicación de la gestión presupuestaria, a nivel de actividad, proyecto e institución.

### **B.3 Determinación de medidas correctivas y sugerencias**

**Objetivos:**

Determinar las soluciones técnicas pertinentes y/o los correctivos necesarios para evitar superar los inconvenientes y/o deficiencias observadas durante el período evaluado, a base de los resultados de las etapas anteriores, considerando las siguientes pautas metodológicas:

- Formular a nivel de programa, (a partir de las metas presupuestarias y componentes, pasando luego por las actividades y proyectos), para posteriormente consolidar a nivel de subprogramas y programas.
- Considerar tanto el aspecto presupuestario (comportamiento de la ejecución de ingresos y gastos), como los extrapresupuestarios que han incidido de manera directa en la ejecución (demora en trámites administrativos, entre otros)
- Analizar sobre la base de la información elaborada, una revisión de la estructura funcional programática utilizada, así como de las metas presupuestarias programadas durante el período, debiendo sugerirse: la supresión, fusión y/o creación de nuevas actividades, proyectos y/o metas presupuestarias que contribuyan a reflejar con mayor precisión los resultados a lograr para el año fiscal siguiente.

En el análisis se deberá establecer:

- Grado de realismo de las metas presupuestarias de apertura.
- Grado de realismo de los gastos estimados para el cumplimiento de metas.

### **C) Responsabilidad del nivel directivo**

En todo proceso de evaluación presupuestaria, deberá analizar el grado de responsabilidad del nivel directivo en la gestión presupuestaria institucional, considerando los siguientes aspectos:

- Ajuste del proceso de toma de decisiones a los resultados de la evaluación.
- Presentación oportuna de reportes financieros utilización de los mismos en el proceso de toma de decisiones.
- Evaluación de los ingresos, conteniendo el análisis y explicación de la ejecución de ingresos.
- Evaluación de los gastos, de la ejecución presupuestaria.
- Evaluación de las metas presupuestarias, a nivel de actividad y proyecto, conteniendo el análisis y explicación, de la ejecución de las metas presupuestarias, enumerando los problemas presentados y los correctivos propuestos; análisis que deberá conjugar el aspecto presupuestario con el plan operativo institucional.

- Verificar si la entidad dispone de sistemas de medición de resultados:
  - Volúmenes de trabajo (es el volumen de actividad necesaria para el logro de los resultados previstos).
  - Producto final (son los bienes producidos o los servicios brindados en el marco de las actividades del proyecto).
  - Realizaciones, refleja los resultados obtenidos, producidos en función de la política institucional enmarcada en la ejecución del proyecto, puesto que, para que exista un sistema efectivo de evaluación institucional se requiere del establecimiento de criterios de medición, que permitan hacer objetivos los sistemas de evaluación y se reduzca al máximo los criterios de subjetividad.

D) Periodicidad de las evaluaciones.

- Analizar los informes vinculados con la fiscalización de obras públicas, seguimiento periódico de proyectos y demás de control.
- Determinar los controles que mantiene la entidad: previo, concurrente y posterior.
- Evaluar los informes emitidos por la unidad de auditoría interna, respecto a la ejecución presupuestaria.
- Informes de evaluación.- impacto de los mismos en la gestión presupuestaria. Considerando las recomendaciones señaladas, su implementación.
- Establecer el grado de relación existente entre las observaciones y recomendaciones constantes en la evaluación presupuestaria y la fase próxima de programación presupuestaria, a efecto de implementar los correctivos necesarios e indispensables.
- Analizar el esquema financiero, considerando, el superávit o déficit presupuestario con sus componentes.
- Modificaciones presupuestarias: incrementos, decrementos y trasposos de crédito. Analizar si estas se sustentan en:
  - Disposiciones legales y normativas emitidas para el efecto.
  - Reales requerimientos institucionales.
  - Estudios económicos sustentatorios.
  - Reales disponibilidades presupuestarias.

- Impactos de gestión y financieros por la aplicación de mecanismos de modernización y privatización, descentralización económica - administrativa, autonomía de gestión, autofinanciamiento, efectos exógenos, entre otros, vinculados con:
  - Emisión de disposiciones legales y reglamentarias.
  - Impacto económico de la emisión de política económica.
- Establecer si la entidad ha desarrollado estudios respecto al impacto social por la puesta en marcha de determinados proyectos.
- Analizar los sistemas de evaluación implementados por la institución respecto a:
  - Programas institucionales,
  - Programa anual de inversiones, sistemas de jerarquización de las inversiones, sistemas de información (expedientes técnicos, adecuado cumplimiento de especificaciones técnicas, plazos de entrega)
- Identificar si la entidad dispone de un sistema de costos institucionales, y analizar su comportamiento
- Analizar los pasos y elementos considerados en los procesos de evaluación institucional, enmarcados en los siguientes aspectos: identificación de los indicadores a aplicar, fuentes de información, responsable de la recolección de información.

### 3.9 Liquidación Presupuestaria

Cumplimiento de las condiciones de clausura

Pago de obligaciones pendientes

#### **Indicadores**

#### **Análisis de la gestión presupuestaria:**

Se pueden aplicar los siguientes indicadores:

- Indicador de eficacia
- Indicador de eficiencia

#### **Indicador de eficacia:**

Relacionar el avance de la ejecución presupuestaria de los ingresos, gastos y metas presupuestarias (planes operativos) efectuada por la institución respecto al presupuesto institucional de apertura (PIA) y el presupuesto institucional modificado (PIM), relacionar la ejecución presupuestaria de los ingresos, con los ingresos estimados en el presupuesto institucional de apertura (PIA) y el presupuesto institucional modificado (PIM), de acuerdo a lo siguiente:

$$\text{IEI(PIA)} = \frac{\text{Monto de la ejecución presupuestaria de ingresos}}{\text{Monto de ingresos estimados}}$$

OPTIMO: tendencia del coeficiente hacia la unidad

En la ejecución presupuestaria de los egresos, se debe relacionar las obligaciones efectuadas durante el período a evaluar, con el monto de los egresos previstos en el presupuesto institucional modificado (PIM):

Indicador de eficacia de los gastos

$$\text{IEG(PIA)}^{\text{CG}} = \frac{\text{Monto de la ejecución presupuestaria de egresos (a nivel de categoría del gasto)}}{\text{Monto de egresos previstos del PIM (A nivel de categoría del gasto)}}$$

OPTIMO: Indicador tienda a la unidad.

Presupuesto institucional modificado (PIM) = (presupuesto inicial más / menos reformas)

Indicador de eficacia de las metas presupuestarias:

En el análisis del cumplimiento de las metas presupuestarias, se relacionarán las metas presupuestarias obtenidas con las metas presupuestarias modificadas, a nivel de actividad y proyecto, de acuerdo a lo siguiente:

Respecto al presupuesto institucional modificado (PIM):

$$\text{IEM (PIA)} = \frac{\text{Cantidad de la Meta Presupuestaria Obtenida}}{\text{Cantidad de la Meta Presupuestaria Modificada}}$$



OPTIMO: Indicador creciente y positivo

**Indicador de eficiencia**

Busca la óptima utilización de los recursos públicos asignados a cada meta presupuestaria, respecto de las previsiones de gastos contenidas en el presupuesto institucional modificado (PIM).

Se considera en primer lugar el establecimiento de unidades de medidas / sistemas de medición de resultados, se debe vincular: los gastos ejecutados en el PIM para cada meta presupuestaria modificada (prevista) con la cantidad de unidades de medida de la misma, en el período a evaluar.

La aplicación del Indicador de eficiencia, se efectúa teniendo en cuenta los egresos previstos en el presupuesto institucional modificado (PIM), de acuerdo a lo siguiente:

$$\frac{\text{Monto de la ejecución presupuestaria de egresos de la meta X}}{\text{Cantidad de la meta presupuestaria obtenida}} = \text{Ind.}$$

OPTIMO: Tendencia positiva

## INDICES DE GESTION – PRESUPUESTARIO

INDICE	CONCEPTO
Actividades ejecutadas y/o actividades programadas	Se refiere a la evaluación del cumplimiento del contenido del plan operativo anual, considerando sus proyectos. Optimo: igualdad
Plazos estimados / plazos empleados	Cumplimiento de las actividades programadas en los plazos previstos. Optimo. Igualdad
% de rezago	Desfase de plazos, se vincula con el índice anterior. Optimo: Reducción
Variabilidad	% de reformas en planes operativos, por cambio de planes, de programación, de planificación, definición de nuevas estrategias. Optimo: En función de su significación y objetivo de cada proyecto y meta presupuestaria
Variabilidad	% de reformas en planes operativos, por cambio de planes, de programación, de planificación, definición de nuevas estrategias. Optimo: En función de su significación y objetivo de cada proyecto y meta presupuestaria
Correlación presupuesto / plan operativo	Valoración del plan operativo. Definir si existe algún sistema de cuantificación de cada proyecto institucional. Valoración que se encuentre respaldado con un sistema de costos adecuadamente definido. Optimo: el presupuesto, refleje la operatividad del plan operativo.
Objetivos alcanzados/programados	Evaluación concurrente y ex-post, respecto al cumplimiento de los objetivos presupuestarios y plan operativo. Optimo: igualdad
Metas alcanzadas / programadas	Evaluación plan operativo, se relaciona con metas financieras. Optimo: adecuado cumplimiento de las metas previstas
Actividades realizadas / Actividades programadas	Cumplimiento de las actividades programadas. Optimo: igualdad
Insumos utilizados / programados	Verificar si la entidad dispone de matrices de insumo, producto, que relacionen los insumos utilizados frente a los productos generados. Vinculando complementariamente el análisis con la relación de los insumos programados con los utilizados. Lo óptimo es que se tienda hacia la unidad
Problemas / logros	Capacidad de solución de problemas

% de actividades imprevistas, no programadas	Capacidad para enfrentar la realización de actividades imprevistas de manera complementaria a las cotidianas. Optimo: tendencia decreciente
--	---

### INDICES FINANCIEROS - PRESUPUESTARIOS

El auditor en el desarrollo de su trabajo, se encontrará en capacidad de aplicar cualquier indicador en función a la información disponible y objetivos, pese a lo cual como referencia se tiene los siguientes indicadores:

INDICE	CONCEPTO – FRUCTUABILIDAD
<b>SOLVE NCIA FINANC IERA</b> Ingresos Corrientes / gastos corrientes	Capacidad para cubrir los gastos corrientes con ingresos corrientes. Optimo: indicador superior a 1.
<b>AUTOS UFICIE NCIA</b> Ingresos propios por la explotación de servicios / Gastos totales de operación	Mide la capacidad institucional, que con ingresos propios se logre cubrir los gastos de operación por la generación de bienes y servicios. Optimo: indicador superior a la unidad.
<b>DEPENDENCIA FINANCIERA</b> Ingresos por transferencias corrientes / ingresos totales	Mide el financiamiento institucional con fondos provenientes de transferencias corrientes del sector público, es decir el nivel de dependencia de recursos del fisco. Optimo: indicador con tendencia decreciente
<b>AUTONOMIA FINANCIERA</b> Ingresos propios / ingresos totales	Capacidad institucional para generar por medio de su gestión, fondos propios. Optimo: índice tenderá a la unidad

El estudio e interpretación de indicadores involucra los siguientes aspectos:

Analizar los indicadores desarrollados por la institución, a efecto de establecer su aplicabilidad, rangos de aplicación.

Definir coeficientes de rendimiento, como: recursos obtenidos y/o recursos utilizados.

Definir coeficientes estándar, medición de resultados a base del comportamiento de patrones preestablecidos, con niveles óptimos.

Efectuar el análisis de indicadores considerando como series de tiempo.

Realizar el análisis e interpretación de indicadores comparativos: se analizará indicadores relacionados con otros proyectos (o diferentes períodos), con características similares.

**PROGRAMAS BASICOS DE AUDITORIA**

**ESTADOS FINANCIEROS**

- \* Objetivo
- \* Procedimientos generales

**CUENTAS DE DISPONIBILIDADES**

Objetivos  
Pruebas de cumplimiento  
Pruebas sustantivas  
Divulgaciones obligatorias

**CUENTAS POR COBRAR**

Objetivos  
Pruebas de cumplimiento  
Pruebas sustantivas  
Divulgaciones obligatorias

**EXISTENCIAS (inventarios)**

Objetivos  
Pruebas de cumplimiento  
Pruebas sustantivas  
Divulgaciones obligatorias

**BIENES DE LARGA DURACION Y DEPRECIACION (activos fijos)**

Objetivos  
Pruebas sustantivas  
Pruebas de cumplimiento  
Divulgaciones obligatorias

**OTROS ACTIVOS**

Objetivos  
Pruebas sustantivas  
Pruebas de cumplimiento  
Divulgaciones obligatorias

## **CUENTAS POR PAGAR**

Objetivos  
Pruebas de cumplimiento  
Pruebas sustantivas  
Divulgaciones obligatorias

## **PASIVOS A LARGO PLAZO**

Objetivos  
Pruebas sustantivas  
Pruebas de cumplimiento  
Divulgaciones obligatorias

## **OTROS PASIVOS**

Objetivos  
Pruebas de cumplimiento  
Pruebas sustantivas  
Divulgaciones obligatorias

## **PATRIMONIO**

Objetivos  
Pruebas sustantivas  
Pruebas de cumplimiento  
Divulgaciones obligatorias

## **INGRESOS**

Objetivos  
Pruebas de cumplimiento  
Pruebas sustantivos  
Divulgaciones obligatorias

## **GASTOS**

Objetivos  
Pruebas de sustantivas  
Pruebas de cumplimiento  
Divulgaciones obligatorias

## **CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS**

Objetivos  
Pruebas de sustantivas  
Pruebas de cumplimiento  
Divulgaciones obligatorias

## **CUENTAS POR PAGAR Y PAGOS**

### Objetivos

- Pruebas de cumplimiento
- Pruebas sustantivas
- Divulgaciones obligatorias

## **PRESUPUESTOS**

### Objetivos

#### Ingresos

- Pruebas de cumplimiento
- Pruebas sustantivas

#### ■ Gastos

- Pruebas de cumplimiento
- Pruebas sustantivas

## **PROGRAMAS BASICOS DE AUDITORIA**

### **Objetivos y procedimientos que debe considerar el auditor, de acuerdo a las características y necesidades de cada entidad, en el momento de elaborar los programas de auditoría**

## **ESTADOS FINANCIEROS**

### **Objetivo:**

Determinar la razonabilidad de las cifras presentada en los Estados Financieros.

### **Procedimientos Generales**

Ejecutar procedimientos analíticos, como:

- Analizar los estados financieros y comparar las cifras con períodos anteriores, a efectos de determinar el origen de las variaciones significativas.
- Comparar la información financiera, incluyendo saldos de cuentas, resultados de las operaciones, flujo del efectivo e índices financieros, con información de períodos anteriores y con los presupuestos y pronósticos para el período auditado.
- Revisar las relaciones entre la información financiera y la información no financiera relevante, en cuanto al movimiento de los saldos.
- Leer actas y formular una carta resumen, con el fin de determinar si las resoluciones contables y financieras están correctamente reflejadas o expuestas en los estados financieros y si los acontecimientos económicos importantes reflejados o expuestos en los estados financieros han sido apropiadamente autorizados.
- Determinar que los libros oficiales, contengan las actas de todas las reuniones a las cuales se hace referencia.
- Averiguar sobre omisiones inusuales, como actas faltantes de reuniones requeridas por los estatutos, actas faltantes de uno o más meses, cuando las reuniones mensuales sean costumbre.

Revisar y evaluar los asientos posteriores al cierre del ejercicio, efectuados por la entidad y los asientos de ajustes y reclasificaciones propuestos.

Comprobar la consolidación y/o combinación de los estados financieros.

Probar la compilación del estado de flujos de fondos:

- Evaluar si los flujos significativos que deben mostrarse separadamente en el estado, hayan sido correctamente compensados o combinados.
- Probar las sumas verticales y horizontales y otros cálculos matemáticos.
- Revisar el estado para asegurar que las actividades de inversión y financiamiento que tuvieron lugar durante el período de auditoría, se presenten en forma informativa.
- Verificar si el formato del estado y las exposiciones relacionadas se encuentran de acuerdo a lo que establecen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y la Normativa de Contabilidad Gubernamental vigente.



- Probar la aplicación de las tasas de cambio a las transacciones a la fecha de las mismas y/o a la fecha del balance general.
- Comparar las tasas de cambio usadas con las publicaciones de origen.
- Determinar si las políticas, procedimientos y métodos utilizados por la entidad, están de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y la Normativa de Contabilidad Gubernamental vigente.

Probar las operaciones discontinuadas; las partidas inusuales, extraordinarias y de períodos anteriores; y los cambios contables.

Verificar que los estados financieros y las exposiciones relacionadas hayan sido preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y la Normativa de Contabilidad Gubernamental vigente, aplicados sobre bases uniformes.

Verificar que los métodos contables hayan sido aplicados adecuadamente.

Verificar los controles internos y el grado de integración, centralización y uniformidad de los registros contables.

Verificar que los estados financieros sean aritméticamente correctos.

Conciliar las cifras de las cuentas, que son correlativas entre estados financieros.

Establecer que todos los ajustes y reclasificaciones hayan sido registrados adecuadamente en los balances de saldos o hayan sido considerados e incluidos en la cédula correspondiente.

Verificar que toda la información complementaria haya sido debidamente presentada de acuerdo con las pautas establecidas y en relación con los estados financieros tomados en su conjunto.

Analizar las contingencias y compromisos surgidos antes de la emisión de los estados financieros y establecer que éstos se encuentran debidamente identificados y registrados, según corresponde.

Establecer que las contingencias y compromisos se encuentren apropiadamente descritos en los estados financieros y si se han hecho exposiciones adecuadas con respecto a dichas contingencias y compromisos.

## **CUENTAS**

### **DISPONIBILIDADES**

#### **Objetivos**

Comprobar la existencia y propiedad de los fondos en efectivo y de depósitos a la vista, en poder de los bancos, de terceros, o en tránsito.

Comprobar que el rubro de Disponibilidades, presentado en los estados financieros incluya todos los fondos y que sean de propiedad de la entidad.

Determinar si los fondos y depósitos a la vista son de disponibilidad inmediata y que no tengan restricciones para su uso y destino.

Verificar que no se hayan producido omisiones de fondos, sea por error o en forma deliberada.

Verificar si los fondos en moneda extranjera se encuentren correctamente valuados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Cerciorarse que los saldos del efectivo estén adecuadamente descritos y clasificados, determinar si se han realizado adecuadas exposiciones de los fondos restringidos o comprometidos y del efectivo no sujeto a retiro inmediato.

Verificar que estos activos se encuentren revelados y presentados en el Estado de Situación Financiera, de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y la Normativa de Contabilidad Gubernamental vigente.

## **Pruebas de Cumplimiento**

- Verificar la autorización para la apertura de cuentas corrientes y aprobación de los desembolsos por parte de funcionarios competentes y de las firmas autorizadas para girar contra cuentas bancarias, considerando los límites o cupos de gastos asignados a distintos niveles jerárquicos.
- Obtener constancia de una adecuada segregación de funciones de autorización y registro de las operaciones y custodia de los valores en efectivo.
- Revisar la adecuada y suficiente cobertura de las fianzas o cauciones rendidas por aquellos empleados que manejan fondos y valores para una debida protección de la entidad.
- Observar la existencia de controles adecuados sobre los ingresos o recaudaciones diarias, mediante la utilización de formularios numerados, preimpresos, reportes de cobranzas y de valores recibidos por correspondencia.
- Comprobar que los depósitos se los efectúe en forma inmediata e intacta, revisando notas de depósitos y cruzando con los reportes de cobros e ingresos de tesorería y los estados de cuenta bancarios.
- Verificar la vigencia de un control interno previo a los compromisos y desembolsos, emisión de cheques nominativos, firmas conjuntas, sujeción a límites de gasto, comprobación adecuada de la documentación sustentatoria y cálculos.
- Revisar la documentación que sustenta las diligencias realizadas por la entidad, en los arqueos sorpresivos a los fondos en poder de los encargados de su manejo
  - Verificar la preparación de conciliaciones mensuales de cuentas bancarias efectuadas por un empleado independiente y evidenciar de que se procede a la investigación y ajuste de las partidas conciliadas.

## **Pruebas Sustantivas**

Obtener una relación de todas las cuentas de efectivo en caja y en bancos, así como las conciliaciones y verificar la corrección aritmética y cotejar los totales con el libro mayor.

- Arquear los fondos fijos y los ingresos pendientes de depósito, en presencia de la persona responsable del fondo. Todos los fondos deben ser controlados durante los arqueos, en forma tal que se prevenga la posibilidad de que se haga sustituciones entre los diversos fondos.
- Listar las partidas que no estén representadas por efectivo (comprobantes de gastos, vales), revisar su debida aprobación, obtener la documentación de soporte y verificar selectivamente.
- Cerciorarse que los fondos fijos no incluyan comprobantes importantes pendientes de reembolso, anteriores a la fecha del cierre del ejercicio.
- Conciliar el importe de los fondos con los saldos según libros. Obtener explicaciones respecto a todas las partidas no usuales y cualquier diferencia.

- Tomando como referencia el libro de egresos, cerciorarse de la fecha del último reembolso a los fondos fijos.
- Revisar cualquier otro registro de soporte independiente y verificar que se hayan considerado los ingresos provenientes de fuentes diversas.
- Cerciorarse que los fondos arqueados no incluyan partidas, tales como vales, anticipos o cheques canjeados a empleados. Verificar las políticas de la entidad al respecto y cotejar dichas partidas con su cobro y comprobación posterior.
- Revisar selectivamente los comprobantes incluidos en el fondo, contra reembolsos posteriores.
- Cotejar los ingresos pendientes de depósito a la fecha del arqueo contra la fecha de depósito posterior y el estado de cuenta del banco. Cotejar los importes contra el libro de ingresos y los auxiliares, observando el período en el que se registraron.

Obtener directamente de cada uno de los bancos con los que la entidad haya operado durante el período, una confirmación que cubra los saldos de las cuentas bancarias, los préstamos, los valores en depósito, entre otros., a la fecha del cierre del ejercicio contable. Tomar nota de los detalles sobre las garantías otorgadas.

Obtener las conciliaciones de los saldos en bancos, e investigar las partidas en conciliación.

- Cotejar el saldo de cada cuenta de bancos con el estado bancario y la confirmación recibida del banco.
- Cotejar los saldos según libros que aparecen en las conciliaciones con los saldos de los registros auxiliares respectivos.
- Verificar la corrección aritmética de las conciliaciones.
- Obtener información relativa del efectivo al corte de cuenta y cotejarlo con el libro de bancos, los estados de cuenta del banco y las conciliaciones bancarias.
- Revisar las transacciones en efectivo ocurridas antes y después de la fecha del cierre del ejercicio contable.
- Examinar los depósitos y revisar los estados de cuenta posteriores para detectar depósitos que no hayan sido acreditados por el banco.
- Preparar una cédula de las transferencias de fondos entre bancos e instituciones.
- Revisar selectivamente las transferencias de fondos entre bancos e instituciones, efectuadas inmediatamente antes o después de la fecha de conciliación.
- Anotar las fechas en que se recibieron los fondos y se hicieron los pagos, según libros y según bancos, verificar que todos los importes hayan sido registrados en el período correcto.
- Determinar que las transferencias de fondos, los cheques y depósitos en tránsito, se encuentren consideradas a la fecha de la conciliación.
- Verificar el tipo de cambio y el cálculo de la conversión de los saldos en moneda extranjera.

## **Divulgaciones importantes**

- Determinar los saldos en moneda extranjera.
- Identificar si existen restricciones sobre el uso de los fondos.
- Identificar y revelar transacciones diferentes al objetivo de la entidad.

## **CUENTAS POR COBRAR**

### **Objetivos**

- Verificar que las cuentas a cobrar representan todos los importes adeudados a la entidad a la fecha del cierre del ejercicio contable y que hayan sido adecuadamente registradas.

Determinar que las acumulaciones y reservas para cuentas dudosas, devoluciones y descuentos sean adecuadas.

Establecer que las cuentas a cobrar estén apropiadamente descritas y clasificadas, y si se han realizado adecuadas exposiciones de estos importes.

Determinar el grado de cobrabilidad de las cuentas por cobrar.

### **Pruebas de Cumplimiento**

Verificar si existe una adecuada segregación de funciones de autorización del crédito, entrega de préstamos, registro contable, custodia y cobro de éstos valores.

Constatar la emisión oportuna de los derechos o valores a cobrar.

Revisar si se aplica un control adecuado de este tipo de operaciones mediante la utilización de formularios numerados y preimpresos.

Cerciorarse si la entidad procede a la comprobación interna independiente de operaciones aritméticas, cargos y créditos al deudor y conciliación periódica de los valores de los auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor.

Comprobar si se practican confirmaciones periódicas por escrito de los saldos a cobrar.

Obtener evidencia de que se efectúan verificaciones físicas periódicas y sorpresivas de los documentos que sustentan las cuentas pendientes de cobro de cada deuda.

Revisar si existe vigilancia permanente y efectiva sobre los vencimientos y cobros, mediante la elaboración de análisis de antigüedad de saldos.

Determinar si son las estimaciones de cobrabilidad de las deudas y verificar si se ha establecido una provisión suficiente para cubrir la eventual falta de cobro.

### **Pruebas Sustantivas**

Obtener las relaciones de cuentas por cobrar clasificadas por antigüedad de saldos (cuentas por cobrar a clientes, préstamos, saldos interinstitucionales) y cotejar los totales con el libro mayor.

Obtener análisis de la estimación para cuentas de cobro dudoso y de los cargos o resultados por concepto de cuentas incobrables. Cotejar los importes incluidos en el análisis de los cargos a resultados por concepto de cuentas incobrables, contra las cuentas por cobrar específicas correspondientes.

Obtener confirmación directa de los saldos por cobrar.

Seleccionar partidas para confirmación positiva o negativa.

En el caso de recibir respuestas:

- Cotejar con el detalle de las solicitudes enviadas.
- Conciliar todas las diferencias reportadas.
- Revisar la documentación de soporte de las partidas conciliadas.
- En el caso de no recibir respuestas:
  - Seleccionar algunas de las facturas y notas de crédito incluidas en cada cuenta y tratar de obtener confirmación directa de esas partidas.
  - Revisar las facturas, documentos de embarque, órdenes de compra, etc., que amparen la cuenta por cobrar, a fin de soportar que los importes representan cuentas por cobrar válidas a la fecha de confirmación.
  - Confirmar los cobros posteriores.
- En los casos en los que los sobres sean devueltos investigar las causas:
  - Enviar segundas solicitudes si lo considera apropiado.
  - Caso contrario, listar las cuentas para considerarlas al determinar la suficiencia de la estimación para cuentas de cobro dudoso.

Revisar la cuenta de control de cuentas por cobrar por el período analizado, investigando la naturaleza de asientos significativos o no usuales o que no provengan de las fuentes de registro normales, revisar la documentación de soporte correspondiente e investigar los incrementos o disminuciones significativos al cierre del ejercicio.

Investigar la cobrabilidad de los saldos de las cuentas.

Determinar la vigencia de las garantías recibidas, así como los importes garantizados, y revisar su valuación.

Investigar cualquier cuenta significativa que se encuentre en disputa y cruce con la información proporcionada por la Asesoría Jurídica.

Revisar los ajustes posteriores a la fecha del cierre del ejercicio.

Si existen saldos por cobrar en moneda extranjera, determinar el tipo de cambio para la conversión y verificar que los cálculos de la conversión sean correctos.

Revisar la relación de cuentas por cobrar, para determinar los importes a cargo de funcionarios y empleados de la entidad, saldos acreedores y partidas no usuales.

Determinar que se hayan aplicado procedimientos de corte apropiados a la fecha del cierre del ejercicio (y a la fecha del inventario físico, si se tomó a una fecha distinta), para cerciorarse de que los ingresos y las notas de crédito hayan sido registradas en el período contable correcto.

## **Divulgaciones Obligatorias**

- Restricciones sobre cuentas por cobrar.
- **Identificación de partidas con antigüedad superior a seis meses y con indicios de incobrabilidad. Gestiones realizadas para recuperar los valores.**

EXISTENCIAS (INVENTARIOS)

Objetivos

Verificar que los saldos de las existencias (inventarios) representen todos los productos materiales y suministros de propiedad de la entidad, que existan físicamente y que estén adecuadamente registrados.

Determinar que los listados de las existencias (inventarios) incluyan todas las partidas, en existencia, en depósito, en consignación o en tránsito, que estén correctamente compilados y sus totales estén incluidos apropiadamente en las cuentas de existencias (inventarios).

Establecer que las existencias (inventarios) al cierre del ejercicio estén determinados sobre bases uniformes en cuanto a cantidades, precios, cálculos.

Determinar que las existencias (inventarios) estén valuados a costo o mercado, el que sea más bajo.

Determinar existencias excesivas, de poco movimiento, obsoletas y defectuosas.

Establecer que las existencias (inventarios) estén apropiadamente descritas, clasificadas y registradas.

## **Pruebas de Cumplimiento**

Comprobar la existencia de una segregación adecuada de funciones de autorización, custodia y registro en la adquisición, recepción, almacenaje y despacho de existencias.

Verificar si se procede al registro oportuno de todo lo que se recibe y del pasivo correspondiente en adquisiciones a crédito.

Constatar si se ejerce un adecuado control, de que todo lo que se entrega se registra y se afecta oportunamente en el período que corresponda.

Inspeccionar si la custodia física es aceptable y si el acceso es limitado a los lugares en donde se encuentran las existencias.

Revisar si la planeación y toma física de los inventarios periódicos es adecuada; su recopilación, valuación y comparación con los libros es efectiva y si se procede a la investigación y ajuste de las diferencias encontradas. Dicha comprobación interna debe ser independiente en lo que respecta a los inventarios periódicos, parciales y finales.

Observar si existen registros adecuados para el control de existencias, tanto en bodegas como en otras instalaciones para almacenamiento.

Comprobar si la entidad realiza conciliaciones periódicas de los saldos de los auxiliares, contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.

Verificar si se han establecido saldos máximos y mínimos para las adquisiciones y consumos.

Constatar que se ejecutaron procedimientos para determinar la existencia de inventarios en exceso, dañados, obsoletos o fuera de uso y de lento movimiento, así como el ajuste de las estimaciones correspondientes.

Comprobar que se encuentra en vigencia una adecuada protección a la entidad, mediante la contratación de seguros contra siniestros, para los inventarios y la presentación de fianzas por parte del personal que los maneja.

## **Pruebas Sustantivas**

Obtener una copia del resumen del inventario final y la relación de inventarios valuados y verificar su corrección aritmética.

Verificar la exactitud de los listados del inventario físico contra los registros originales de conteo.

- Cerciórese de que la relación de inventarios valuados y los registros originales de conteo hayan sido controlados satisfactoriamente.

- Cotejar las pruebas físicas contra la relación de inventarios valuados.

Revisar los ajustes registrados con los cuales se concilian las existencias (inventarios) según libros con el inventario físico.

Revisar los instructivos para la toma física del inventario a fin de determinar que son adecuados y observar el conteo de las existencias (inventarios) y su registro en la documentación del mismo.

Realizar pruebas físicas con suficiente detalle como código, características del bien, entre otros, a fin de facilitar la identificación de los artículos para el seguimiento posterior.

Determinar la base que se utilizó para valorar las existencias (inventarios), así como las estimaciones para saldos de existencias obsoletas, dañadas y de poco movimiento.

Determinar los porcentajes de materiales, mano de obra y gastos indirectos en el costo de los inventarios, para determinar el alcance de las pruebas de valuación.

Seleccionar algunas materias primas y partes compradas para efectuar pruebas de valuación y cotejar los precios contra las facturas de compra, costos estándar y otra documentación de soporte.

Determinar la base que utilizó la entidad para prorratear los gastos indirectos de producción en proceso y los productos terminados.

Cotejar la información obtenida durante la constatación física contra la relación de inventarios valuados e identificar, partidas obsoletas y de lento movimiento.

Determinar que se hayan aplicado procedimientos de corte adecuados, cerciorarse de que las transacciones que afectan las existencias (inventarios) fueron registrados en el período contable correcto.

## **Divulgación Obligatoria**

Sistemas de control y valuación de existencias (inventarios) utilizados.

## **BIENES DE LARGA DURACION (ACTIVOS FIJOS) Y DEPRECIACION**

### **Objetivos**

Comprobar que los bienes considerados como Bienes de Larga Duración (activos fijos) realmente existan, se encuentren en uso y que estén adecuadamente registrados al costo sobre bases uniformes.

Verificar que las adiciones a los Bienes de Larga Duración (activos fijos) del período, hayan sido capitalizados apropiadamente y representan todas las propiedades físicas realmente instaladas o construidas.

Verificar que los Bienes de Larga Duración (activos fijos) retirados, abandonados, fuera de servicio o dados de baja, hayan sido adecuadamente eliminados de las cuentas de Bienes de Larga Duración (activo fijo).

Establecer que las cuentas de depreciaciones, agotamiento y amortizaciones acumuladas sean razonables, considerando la vida útil estimada de los Bienes de Larga Duración (activo fijo) y los valores netos de recuperación esperados y, verificar que estén apropiadamente descritos y clasificados y que se hayan realizado exposiciones adecuadas de estos importes.

## Pruebas de Cumplimiento

- **Analizar los cambios registrados en las cuentas que conforman los Bienes de Larga Duración (activos fijos), en relación con información correlativa, del flujo del efectivo, cuentas por pagar o pasivos a largo plazo y el presupuesto.**
- **Analizar la documentación sustentatoria, con respecto al cumplimiento de los procedimientos previstos previo y posterior a la adquisición, como: análisis de proveedores, calificación de ofertas, contratos, facturas, retención en la fuente, ingresos y egresos a bodega.**
- **Verificar la autorización del nivel directivo para efectuar adquisiciones, que puede estar consignada en una acta de sesión o la constancia de la firma del responsable de esta facultad.**
- **Comprobar que no se hayan producido autorizaciones o aprobaciones de adquisiciones que excedan a los límites máximos fijados para cada nivel de autoridad.**
- **Revisar los procedimientos que aseguren que los compromisos contraídos guarden conformidad con los planes periódicos de adquisiciones.**
- **Verificar que los procedimientos de autorización de las adquisiciones, enajenación o transferencias de dominio y bajas de los Bienes de Larga Duración (activos fijos), cumplan con lo dispuesto en el Reglamento General de Bienes del Sector Público y la Ley de Contratación Pública y su Reglamento y otras disposiciones legales o normas internas.**
- **Revisar los procedimientos y pasos observados en la preparación y toma física de los Bienes de Larga Duración (activos fijos), para determinar lo adecuado de los mismos y la confiabilidad de los saldos de este rubro.**
- **Comprobar la existencia de políticas de reexpresión y depreciación de los Bienes de Larga Duración (activos fijos), y la correspondiente revelación en notas aclaratorias a los estados financieros, de las bases para su cálculo, en forma comprensible y consistente.**
- **Determinar la existencia, aplicabilidad y cumplimiento de políticas para el registro de costos de construcción y la existencia de controles sobre materiales, mano de obra, maquinaria y equipos utilizados en las obras ejecutadas por administración directa.**
- **Verificar la suficiencia de la cobertura de riesgos protegidos por pólizas de seguros contra siniestros y la vigencia de los mismos.**
- **Comprobar la existencia de una adecuada segregación de funciones que prevea el mantenimiento y registro de las operaciones relativas a bienes, por empleados independientes de aquellos responsables de la custodia y manejo.**
- **Constatar la vigencia de procedimientos que prevean que los registros auxiliares hayan sido conciliados periódicamente, y de cuya diligencia se haya dejado constancia escrita.**
- **Verificar que se acumule la depreciación de los Bienes de Larga Duración (activos fijos) mientras permanezcan a su servicio y que éste constituye una reducción al valor de los Bienes de Larga Duración (activos fijos).**
- **Verificar que los bienes no considerados como Bienes de Larga Duración (activos fijos), se encuentren clasificados de conformidad con las normas reglamentarias vigentes.**

## Pruebas Sustantivas

- **Obtener una cédula, por cada cuenta de mayor de los Bienes de Larga Duración (activos**



ijos), el que contendrá: costo, depreciación acumulada, adiciones, bajas y los movimientos de la depreciación y amortización durante el período analizado.

- **Cotejar los totales de dichas cédulas con el libro mayor general.**
- **Cotejar los saldos iniciales con los papeles de trabajo de la auditoría anterior.**
- **Obtener los registros auxiliares y relacionar con los registros individuales de los activos.**
- **Verificar la existencia física de los Bienes de Larga Duración (activos fijos).**
- **Si la entidad practicó la constatación física:**
- **Seleccionar partidas de los registros auxiliares y cotejarlas con el detalle de los bienes.**
- **Revisar los resultados y resumir en un papel de trabajo.**
- **Si en la constatación física no se consideró el 100%, considerar la importancia de cualquier discrepancia encontrada.**
- **Seleccionar partidas importantes, inspeccionarlas físicamente y cotejarlas con los registros auxiliares.**
- **Al efectuar la inspección física, observar y considerar cualquier activo que no sea utilizado.**
- **Verificar las adiciones y las bajas que aparecen en el resumen de los movimientos detallados.**
- **A base de una selección de las adiciones y trasposos, cotejar contra las facturas de compra, tomando en cuenta el precio, la descripción, entre otros.**
- **Verificar que exista la autorización respectiva para las adquisiciones y que estén de acuerdo con el presupuesto aprobado.**
- **Seleccionar las bajas y verificar que exista la autorización respectiva, revisar que el costo y la depreciación acumulada se hayan dado de baja contablemente.**
- **En caso de ser necesario, examinar las escrituras y otros títulos de propiedad u obtener confirmaciones directas si se encuentran bajo la custodia de terceros.**
- **Seleccionar y verificar los cálculos de la depreciación y revisar su consistencia en relación con períodos anteriores.**

### **Divulgación Obligatoria**

Identificar la existencia de restricciones sobre la propiedad y uso de los Bienes de Larga Duración (activos fijos)

### **OTROS ACTIVOS**

## **Objetivos**

Verificar que los valores negociables representan todos los valores poseídos por la entidad, que se encuentran en poder de la misma o en custodia por otros, y si están adecuadamente registrados.

Determinar que los valores negociables estén adecuadamente valuados.

Verificar que los valores negociables estén apropiadamente descritos y clasificados, y si se han realizado adecuadas exposiciones de éstos importes.

Verificar que las inversiones existan y que los ingresos contabilizados sean reales e imputables al ejercicio.

Establecer la titularidad o pertenencia sobre éstos activos y que correspondan a la entidad.

Determinar si los saldos representan cargos apropiados contra operaciones futuras y que puede razonablemente esperarse que sean realizables a través de operaciones futuras o de otro modo.

Comprobar que las adiciones del período, constituyan cargos apropiados de dichas cuentas y representen su costo real.

## **Pruebas de Cumplimiento**

Verificar la aprobación por parte de funcionarios competentes, para las adquisiciones, ventas y gravámenes de los títulos valores o papeles fiduciarios.

Observar la existencia de una adecuada segregación de funciones de compra y venta de valores, custodia y registro de operaciones y captación de los rendimientos.

Comprobar la vigencia y cobertura suficiente de las fianzas presentadas por empleados que manejan valores.

Verificar la existencia de estudios periódicos de las inversiones, para determinar su correcta valuación.

Constatar la existencia de registros para identificar los valores y su rendimiento.

Revisar las constataciones físicas sorpresivas de las inversiones en valores efectuadas por la entidad y las respectivas constancias escritas de dichas diligencias.

Revisar la vigencia y efectividad de la implantación y mantenimiento de un adecuado procedimiento para el cobro y registro oportuno de los rendimientos.

Revisar los estudios efectuados por la entidad para determinar la conveniencia de las inversiones y el cumplimiento con disposiciones reglamentarias y políticas establecidas para el efecto.

Verificar la documentación sustentatoria para determinar que los activos incluidos en esta clasificación ameriten su ubicación, por no ser clasificables en otros rubros de activos.

Revisar el grado de cumplimiento de cláusulas contractuales relativas a inversiones, préstamos y anticipos a largo plazo.

## **Pruebas Sustantivas**

Obtener una cédula de los valores realizables y otras inversiones a la fecha del balance general y proceda a:

- Analizar si se cotizaron o no en la Bolsa de Valores.
- Verificar que el número de acciones y el valor nominal por acción, así como los importes según libros, incluyan los saldos al principio y final del período.
- Verificar las adiciones y bajas durante el período.
- Precisar la valuación efectuada por el consejo de administración o la gerencia, respecto a las inversiones que no se cotizan en la Bolsa de Valores.
- Verificar los dividendos recibidos o por recibir.
- Cotejar los totales con el libro mayor y los saldos iniciales con los papeles de trabajo del período anterior.
- Arquear o confirmar los valores y las inversiones.
- Confirmar los valores e inversiones que se encuentran en poder de terceros y evaluar la capacidad fiduciaria de la persona encargada de la custodia.
  
- En los casos en que las inversiones hayan sido vendidas en fechas anteriores al cierre del ejercicio, examinar la documentación de soporte relativa y verificar la recepción posterior de los ingresos correspondientes.
  
- Cuando los ingresos provenientes de la venta no hayan sido recibidos a la fecha de nuestra intervención, obtener confirmaciones por parte de los corredores.
  
- Analizar las compras posteriores a la fecha del cierre del ejercicio y cerciorarse de que no se trate de inversiones vendidas.
  
- Revisar las adiciones y las bajas de valores realizables e inversiones.

En lo que respecta a las adiciones:

- Verificar la autorización y cotejarlas con la documentación de soporte correspondiente, observando la descripción, precio, número y fecha.
- Cerciórese de que los precios hayan sido contabilizados correctamente en lo que se refiere al derecho de recibir el dividendo actual.
- Cuando el precio de compra se fije a base de ciertas consideraciones contingentes, determinar si se han dado las condiciones que originarían un pasivo.

En lo que respecta a las bajas:

- Verificar la autorización y cotejarlas contra la documentación de soporte correspondiente, observando la descripción y precio.
- Cerciorarse de que el tratamiento contable haya sido el apropiado, dependiendo de sí los precios incluyen o excluyen el derecho a recibir los dividendos decretados.
- Verificar la determinación de las utilidades o pérdidas derivadas de la venta y establecer que se haya registrado apropiadamente.
  - Determinar la base de valuación de los valores e inversiones y verificar el valor de mercado y los cálculos.

\* Verificar los ingresos derivados de las inversiones y las distribuciones de capital y revisar selectivamente los cálculos.

\* Cerciorarse de que las compras y ventas se hayan registrado en el período correcto. Investigar las compras y ventas efectuadas antes y después de la fecha del cierre y verificar la fecha en la que realmente se efectuaron.

\* Revisar y analizar respecto a la adecuada clasificación de los valores realizables y otras inversiones.

\* Revisar si existen valores realizables e inversiones cedidas en garantía. Verificar los detalles en coordinación con los procedimientos de confirmación de pasivos.

## **CUENTAS POR PAGAR**

### **Objetivos**

Verificar que las cuentas a pagar representen todos los importes que mantienen la entidad por recursos y servicios adquiridos a la fecha del cierre del ejercicio, y que estas hayan sido adecuadamente registradas.

Verificar que las cuentas a pagar estén apropiadamente descritas y clasificadas.

Determinar que los pasivos a corto plazo, realmente existan y constituyan obligaciones pendientes de pago a la fecha del balance general.

Cerciorarse que no se haya omitido deuda u obligación alguna.

### **Pruebas de Cumplimiento**

Verificar la existencia de una adecuada segregación de las funciones de autorización, compra, recepción, inspección y revisión de la documentación sustentatoria, registro y pago.

Revisar la existencia de canales de comunicación oportuna de contratos y obligaciones de pagos corrientes al departamento respectivo.

Observar la vigencia de los niveles de autorización para contraer pasivos, gravar activos y constituir garantías.

Revisar las comparaciones periódicas de los saldos de los auxiliares de cuentas colectivas, contra las cuentas de control, efectuadas por la entidad.

Revisar los reportes internos en los que se incluyan análisis de vencimientos.

Revisar la suficiencia de las estimaciones para cubrir obligaciones legales y contractuales.

Verificar que periódicamente se comparen los saldos de los auxiliares con las cuentas correlativas y contra las cuentas de control.

Establecer las garantías que respaldan la obligación y revisar que la decisión conste en las actas de directorio o comité. Elaborar un extracto del mismo.

### **Pruebas Sustantivas**

Obtener la relación de cuentas por pagar y seleccionar algunas partidas y cotejarlas con el libro mayor y los registros auxiliares.

Solicitar estados de cuenta directamente a los proveedores, cuyo volumen o el valor de las transacciones sea alto, así como de proveedores que presenten saldos significativos.

Preparar un control de los estados de cuenta de los proveedores y conciliar con los saldos según libros y proceder a revisar la documentación de soporte.

Resumir y analizar los resultados de la circularización y de las conciliaciones, clasificando las diferencias por tipo, investigando los saldos que no coincidan.

Revisar la cuenta de control por el período de análisis e investigar los asientos importantes o no usuales, o los aumentos o disminuciones significativas al cierre del ejercicio.

Revisar las transacciones posteriores al cierre del ejercicio, determinando pasivos omitidos.

Seleccionar de los registros de compras, todas las facturas superiores a un determinado importe, examinar y revisar la documentación de soporte correspondiente cruzando con cuentas por pagar.

Seleccionar de los registros de egresos, los pagos superiores a un determinado importe y revisar la documentación de soporte correspondiente cruzando con cuentas por pagar.

Determinar si los procedimientos de corte fueron apropiados, a fin de cerciorarse de que las compras y notas de cargo hayan sido registradas en el período contable correcto.

Si los pasivos son pagaderos en moneda extranjera, determinar el tipo de cambio y verificar que los cálculos de la conversión sean correctos.

Analizar las cuentas que han permanecido por mucho tiempo pendientes de pago y establecer las causas.

Verificar la existencia de garantías que respaldan las obligaciones, analizar su actualización y que conste en actas del directorio o comité la decisión tomada. Elaborar un extracto del mismo.

Determinar la adecuada presentación de este rubro en el estado de situación financiera.

### **Divulgación Obligatoria**

- Identificación de cuentas con vencimiento mayor a un año.

### **PASIVOS A LARGO PLAZO**

#### **Objetivos**

Cerciórese que todas las obligaciones contraídas por vencimiento de más de un año a la fecha del balance, estén registradas en la cuenta de pasivo de largo plazo y presentadas como tales en el balance general.

Comprobar que los saldos de las cuentas de pasivo a largo plazo, correspondan a obligaciones reales y pendientes de pago.

Determinar la correcta clasificación de las obligaciones segregando la porción corriente de las deudas de largo plazo.

Comprobar el cálculo de interés, primas y otros.

#### **Pruebas de Cumplimiento**

Verificar la existencia de una adecuada segregación de las funciones de autorización, aprobación y registro de los contratos de préstamos y obligaciones a largo plazo.

Cerciorarse de la existencia de canales de comunicación oportuna de contratos y obligaciones de pago a largo plazo al departamento correspondiente.

Observar la vigencia de niveles de autorización para contraer pasivos, gravar activos y constituir garantías a largo plazo.

Asegurar que la entidad efectúa comparaciones periódicas de los saldos de los auxiliares de cuentas colectivas, contra las cuentas de control.

Evaluar la suficiencia de las estimaciones para cubrir las obligaciones legales y contractuales a largo plazo.

Verificar el cumplimiento de políticas sobre revelación del diferencial cambiario a través de una nota aclaratoria a los estados financieros.

#### **Pruebas Sustantivas**

Obtener un detalle de los pasivos al cierre del ejercicio, señalando:

Descripción e importe, incluyendo los saldos al principio y final del período.

Los incrementos y disminuciones durante el período.

Las fechas de origen y de vencimiento.

Los intereses pagados y acumulados, así como las condiciones y fechas de pago según el contrato.

Las garantías otorgadas.

Cualquier otra información relevante.

Revisar la documentación de soporte de las partidas importantes.

- Seleccionar incrementos durante el período y verificarlas contra:
  - Los contratos de préstamos u otra evidencia externa.
  - Considerar particularmente los detalles de las transacciones.  
La recepción de fondos.
    - Las actas de juntas del consejo de administración, así como cualquier otras autorización apropiada.
  - Cerciorarse de que el tratamiento contable haya sido apropiado en los casos en que se hayan emitido obligaciones con un descuento o una prima.
- Seleccionar disminuciones durante el período y verificarlas contra:
  - Los contratos de préstamo u otra evidencia externa.
  - Los cheques de pago.
- Verificar que el pasivo por concepto de intereses sea correcto.
- Cotejar el total de cargos por concepto de intereses contra las cuentas de gastos, y revisar con objeto de detectar posibles pasivos omitidos.
- Obtener confirmación directa del importe de los préstamos, las garantías otorgadas, los intereses devengados, etc.
- Obtener confirmación de las obligaciones redimidas o canceladas.

Revisar que la clasificación de los pasivos sea correcta.

- Determinar la porción corriente del pasivo a largo plazo.

Revisar los contratos de préstamos para verificar el cumplimiento con sus cláusulas restrictivas.

- Examinar u obtener confirmación directa del Registrador de la Propiedad o su equivalente, con el objeto de detectar cualquier pasivo por lo que se haya otorgado alguna garantía y que no estén registrados en libros.
- Revisar las actas de las juntas del consejo de administración.

Determinar la presentación adecuada en el Estado de Situación Financiera

## **OTROS PASIVOS**

## Objetivos

Verificar que los rubros de otros pasivos, representen todas las obligaciones por recursos y servicios adquiridos hasta la fecha del balance general y si han sido adecuadamente registrados.

Establecer que los otros pasivos estén apropiadamente descritos y clasificados, y si se han realizado adecuadas exposiciones de estos importes.

## Pruebas de cumplimiento

- **determinar que los componentes pertenecientes al grupo, representen obligaciones reales, verificando la recepción de efectivo o de otro activo cuya facturación por parte de los proveedores se encuentre pendiente.**
- **Comprobar que las transacciones por estos conceptos se encuentren debidamente registradas.**
- **Verificar la validez y exactitud de las acumulaciones sobre una base consistente con la del año anterior, tomando como referencia la documentación de soporte correspondiente.**

## Pruebas Sustantivas

Obtener un detalle de sus saldos al cierre del ejercicio, demostrando toda la información relevante, como:

- Los saldos tanto al principio como al final del período.
  - La base de los cálculos.
  - Las fechas de vencimiento.
  - Las garantías otorgadas, si las hay.
  - Los aumentos y disminuciones del período.
- Verificar la validez y exactitud de las acumulaciones, tomando como referencia la documentación de soporte correspondiente.

Determinar la base sobre la que se registraron las provisiones y verificar los cálculos.

Verificar que se hayan creado todas las provisiones necesarias, prestando especial atención a:

- Reclamaciones a la entidad.
- Obligaciones de acuerdo con los contratos de arrendamiento en vigor.  
Costo de terminación de las obras bajo contrato facturadas.
- Respuesta de los abogados.
- Beneficios de pensión y retiro en la medida en que no se encuentren cubiertos por los fondos de pensión.

Cuando no exista evidencia competente interna, obtener de terceros independientes confirmaciones directas de los saldos de las cuentas.

## PATRIMONIO

### Objetivos

Determinar que el patrimonio de la empresa sea el resultante de la diferencia entre activo y pasivo.

Determinar si las diferentes cuentas que integran el patrimonio se encuentran debidamente clasificadas, descritas, valuadas y expuestas de acuerdo a los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y aplicados en forma uniforme con respecto al período anterior.

Comprobar que el patrimonio presentado en el balance, se encuentre de acuerdo a la escritura de composición, estatutos y leyes vigentes.

Determinar claramente en el balance general o en una nota, sobre restricciones de las reservas o derechos de suscripción de acciones.

### **Pruebas de Cumplimiento**

Revisar las cláusulas importantes de las escrituras de constitución, modificaciones de las escrituras y estatutos de la empresa.

Revisar las disposiciones de la junta de accionistas respecto a futuras capitalizaciones utilización de las reservas, destino de las utilidades y otros aspectos del patrimonio.

### **Pruebas Sustantivas**

- **Inspeccionar los registros del patrimonio para comprobar que reflejen correctamente la correlación entre activos y pasivos.**
- **Verificar que los movimientos de las cuentas de patrimonio estén adecuadamente registrados y que las adiciones o deducciones estén debidamente justificadas y autorizadas.**
- **Revisar los cargos y abonos significativos o no resueltos para determinar la correcta aplicación del tratamiento contable previsto en la normativa contable gubernamental vigente.**

## **INGRESOS**

### **Objetivos**

Comprobar que las ventas, los ingresos operacionales y los no operacionales, correspondan a transacciones auténticas.

Cerciorarse que todos los ingresos del ejercicio estén registrados y que no se incluyan transacciones correspondientes a los períodos inmediatos posteriores y anteriores.

### **Pruebas de Cumplimiento**

Verificar la existencia de una adecuada segregación de las funciones de determinación, recaudación de los ingresos, su correcta y oportuna contabilización.

Revisar que la entidad utilice formularios prenumerados e impresos para los cobros e ingresos por cada transacción, y que se hayan establecido registros detallados y adecuados de todos los ingresos, contabilizándolos en forma inmediata a su recepción, de acuerdo con los tipos de ingresos clasificados según fuente de origen.

Comprobar la utilización de reportes prenumerados e impresos sobre cobranzas y rentas recibidas, como sustento de su apropiado registro.

Revisar la constancia de que la entidad efectúa la comprobación aritmética de los cálculos y operaciones acumuladas en los reportes periódicos y que la documentación de soporte sea archivada en forma adecuada.

Comprobar que los recursos a recaudarse fueron notificados para su cobro oportunamente, a través de la revisión de la información suministrada por los registros contables y el reconocimiento del derecho al cobro de las rentas.



Obtener de la entidad el estado de resultados al fin del ejercicio por examinar y el correspondiente al año anterior para:

Preparar una cédula que muestre en forma comparativa los ingresos presupuestados y realizados por los dos años.

Seleccionar las diferencias más significativas y un grupo de las menores y,

- Obtener explicación de las autoridades competentes sobre los inferiores ingresos percibidos en relación con el ejercicio inmediato anterior.
- Determinar si la variación es razonable, para lo cual deberá considerar el movimiento del ejercicio en relación con el período inmediato anterior en las cuentas que han producido los ingresos. Para los ingresos más representativos:

Crúcelos con las cédulas elaboradas bajo el programa de bancos y asegúrese nuevamente que se hayan percibido y depositado en bancos.

Verificar la fuente de origen para los ingresos no cubiertos en el programa de bancos

- \* Revisar la correcta aplicación a la partida presupuestaria y la autorización.
- \* Determinar el registro y el depósito a bancos.

Seleccionar uno o más períodos de transacciones típicas, para efectuar pruebas de las ventas realizadas o ingresos propios facturados.

En el registro de ventas o facturas, comprobar las sumas y verificar los pases al mayor general.

Verifique la secuencia numérica de las facturas, notas de débito y crédito del período o períodos de la muestra.

Verificar un grupo seleccionado de facturas, notas de débito y crédito del registro de ventas o facturas a las cuentas de clientes y revisar las facturas seleccionados en lo relativo a sumas y cálculos:

- Comparar los precios unitarios de las facturas con la lista autorizada de precios.
- Verificar que las condiciones de venta estén de acuerdo a la política establecida.
- Observar que estén debidamente autorizadas.

Verificar las facturas de las guías de remisión firmadas por los clientes y éstos con los registros de despacho.

Verificar las notas de crédito con las notas de entrada al almacén y los registros de recepción.

Determinar la presentación adecuada de este rubro en el estado de operaciones.

## **Pruebas Sustantivas**

Verificar en los comprobantes de ingreso, la corrección de los cálculos aritméticos, secuencia numérica progresiva, firmas de responsabilidad, etc.

Revisar el correcto corte de cuenta.

Comparar los saldos contra lo previsto en el presupuesto y en relación con el período anterior y comprobar las variaciones importantes.

Seleccionar un grupo de ingresos para rastrearlos en todo su proceso de registro contable.

Conciliar éstas pruebas con aquellas aplicadas en cuentas por cobrar, disponibilidades y otras correlativas.

Verificar que hayan sido registrados todos los ingresos correspondientes al período bajo examen:

- Si se determina ingresos no registrados, ampliar el examen a todos los ingresos correspondientes al período bajo examen.
- Para los ingresos significativos no registrados en el período bajo examen, prepare una cédula de regulaciones y discuta con el Contador los asientos de ajuste necesarios.

Preparar una cédula que muestre la fuente de origen, importe y fecha de los ingresos provenientes de otras fuentes. Revisar la documentación de soporte.

Preparar un programa adicional para ingresos provenientes de fuentes extranjeras, cruce con el resumen de actas lo concerniente a la aceptación y condiciones.

Preparar una lista detallada de los ingresos no recibidos en su oportunidad y discuta con el Director Financiero y el Contador General para obtener sus opiniones.

- Cruzar la lista de los ingresos no recibidos con el análisis de cuentas por cobrar, para determinar si se han dado los pasos necesarios para su recaudación.

## **GASTOS**

### **Objetivos**

Verificar que los gastos operativos representen todos los importes incurridos por la entidad en gastos correspondientes a las operaciones del período y estén adecuadamente registrados.

Establecer que los gastos operativos estén apropiadamente descritos, clasificados y que se hayan realizado adecuadas exposiciones de éstos importes.

Comprobar que los gastos representen transacciones efectivamente realizadas y que no se incluyan transacciones de los períodos inmediatos anterior y posterior.

Asegurar que los gastos operacionales que se muestren en el estado de resultados, correspondan a operaciones normales de la entidad, y que los gastos no operacionales a partidas especiales o no recurrentes.

Verificar que en la determinación y registro de los gastos se haya aplicado los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de manera uniforme.

Comprobar sobre las nóminas, que haya cumplido con todas las observaciones patronales establecidas en la Ley y Reglamento de Remuneraciones, el Código del Trabajo, en contratos, acuerdos con organizaciones de trabajadores y con otras disposiciones legales vigentes.

### **Pruebas de Cumplimiento**

Verificar la existencia de un plan de cuentas específico para clasificar adecuadamente los gastos corrientes y de capital, de conformidad con normativa contable gubernamental vigente.

Estudiar la revisión sistemática que realiza la entidad de las operaciones que afectan las cuentas de gastos, tales como desembolsos para adquisiciones y cuentas por pagar, remuneraciones, servicios, entre otras.

Comprobar que en la entidad existe una adecuada separación de las funciones de autorización y registro de los gastos.

Verificar que se utilice formularios prenumerados e impresos para los gastos o desembolsos individuales y que sean archivados conjuntamente con la documentación sustentatoria, en forma adecuada.

Verificar que los gastos sean registrados en el momento de incurrir en la obligación o de crear el pasivo y que estén clasificados de acuerdo con los criterios contenidos en la normativa de

contabilidad gubernamental vigente, que prevea un control que asegure el registro de todos los gastos efectuados.

## **Pruebas Sustantivas**

Revisar analíticamente los comprobantes y documentos originales que respalden los gastos, seleccionando un grupo de desembolsos que no se hayan considerado en procedimientos de revisión de cuentas correlativas.

Comparar los saldos contra lo previsto en el presupuesto y comprobar las explicaciones para variaciones importantes.

Conciliar las cuentas de gastos con la cuenta de control y los asientos con la documentación original correspondiente.

Revisar los desembolsos para determinar su correcta aplicación presupuestaria, en atención a su naturaleza, verificar que no se haya clasificado como gastos, egresos capitalizables.

- **A base del Estado de Resultados al fin del ejercicio bajo examen y el correspondiente al año anterior, preparar una cédula que demuestre en forma comparativa los gastos presupuestados y realizados en forma comparativa por los dos años.**
- **Seleccionar las diferencias más significativas y obtener la explicación de las autoridades competentes, sobre todo para aquellos gastos mayores efectuados en relación con el ejercicio inmediato anterior, los mismos que deberán investigarse en detalle.**
- **Determinar si la variación es razonable, para lo cual deberá considerar el movimiento del ejercicio en relación con el período inmediato anterior en las cuentas en que se han producido los gastos.**
- **Determinar si los gastos de ejercicios anteriores han sido contabilizados en el período bajo examen.**
- **Cruzar los gastos más representativos, con las cédulas elaboradas bajo el programa de disponibilidades, asegurándose que sean gastos reales**
- **Verificar la naturaleza del egreso, la autorización, la afectación a las partidas presupuestarias respectivas, el egreso o pago y la seguridad de haber recibido el bien o servicio.**
- **Revisar que todos los gastos correspondientes al período bajo examen hayan sido registrados. Caso contrario obtener del Director Financiero o quien haga sus veces una explicación detallada. Comentar el procedimiento en los papeles de trabajo.**
- **Prepare una cédula de regularización de los egresos no registrados y discuta con el Contador General los asientos de ajustes necesarios.**
- **Determinar la presentación adecuada de este rubro en el estado de operaciones.**
- **Solicitar al organismo internacional la certificación de los desembolsos y verificar con los registros contables.**
- **En los proyectos o programas nuevos, verificar el cumplimiento oportuno de las condiciones establecidas en los contratos de préstamo para el primer desembolso.**
- **Determinar el plazo para la solicitud de los desembolsos en los proyectos o programas y alertar a la entidad sobre su vencimiento.**
- **Examinar el cumplimiento de los requisitos solicitados por los organismos internacionales**

**para los desembolsos, incluyendo los de cooperación técnica y consultar con las entidades financieras al respecto. (Referirse a los requisitos particulares de cada organismo).**

- **Determinar y cuantificar la existencia de desembolsos para cubrir las actividades de inspección y vigilancia.**

## **CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS**

### **Objetivos**

Verificar que las cuentas por cobrar representen todos los importes adeudados a la entidad a la fecha del cierre del ejercicio contable y si han sido adecuadamente registradas.

Establecer que las acumulaciones y reservas para cuentas dudosas, devoluciones y descuentos sean adecuadas.

Determinar que las cuentas a cobrar estén apropiadamente descritas y clasificadas y si se han realizado adecuadas exposiciones de importes que han sido prendados, descontados, o vendidos.

Verificar que las ventas y otros ingresos representen todas las transacciones que han ocurrido en el período, y si han sido adecuadamente registradas sobre bases uniformes.

Determinar que los ingresos y los cargos por cuentas dudosas, devoluciones, descuentos y bonificaciones estén apropiadamente descritos y clasificados, y si se han realizado adecuadas exposiciones de estos importes.

### **Pruebas de cumplimiento**

Verificar la secuencia numérica de los documentos de embarque/entrega y cotejarlos selectivamente contra las copias de las facturas de venta.

Verificar la secuencia numérica de las facturas de venta y cotejarlas selectivamente contra el diario de ventas.

Cotejar selectivamente los asientos del diario de ventas contra la evidencia de soporte del embarque/entrega, tales como notas de remisión y documentos de entrega firmados por funcionarios de la entidad.

Verificar selectivamente que los descuentos otorgados a clientes se encuentren de acuerdo con las políticas de la entidad, y evaluar si son apropiadas.

Verificar si existe una adecuada segregación de funciones de autorización de créditos, entrega de préstamos, registro contable, custodia y cobro.

- Establecer el registro y control adecuado de los cobros efectuados.

### **Pruebas Sustantivas**

Seleccionar facturas y verificar: cantidades, precios, sumas y extensiones y aplicación contable.

Verificar la secuencia numérica de las notas de crédito y cotejarlas selectivamente contra los registros de cuentas por cobrar.

Seleccionar algunos créditos de los registros de cuentas por cobrar y cotejarlos contra las notas de crédito autorizadas.

Seleccionar algunas notas de crédito y verificar su contenido, como: cantidades, precios, sumas y extensiones y aplicación contable.

Verificar la secuencia numérica de los recibos por ventas al contado y cotejar selectivamente los recibos, contra el recibo de ingresos y/o las papeletas de depósito. Investigar cualquier retraso indebido en su registro o depósito.

Seleccionar algunas relaciones diarias de ingresos y cotejar contra el libro de ingresos y/o las papeletas de depósitos. Investigar cualquier retraso indebido en el registro o el depósito.

Asegurarse de incluir en esta prueba diversas fuentes de ingresos.

Seleccionar algunos asientos del libro de ingresos y cotejarlos contra las papeletas de depósitos y los estados de cuenta del banco.

Seleccionar algunos depósitos según el estado de cuenta del banco y/o papeletas de depósito, y cotejar contra el libro de ingresos.

Solicitar la documentación que sustentan las transacciones que involucren las cuentas de Ingresos, Cuentas por Cobrar y Cobros y analizar.

Verificar que los ingresos recibidos se encuentren contabilizados íntegramente.

Inspeccionar físicamente los documentos que amparan las deudas para verificar si la documentación se encuentra completa y a favor de la entidad

Cruzar la información de los ingresos, emitida por la entidad con el movimiento de la cuenta Bancos.

Identificar la naturaleza de la cuenta de otros ingresos y verificar su correcto registro.

Verificar descuentos por pronto pago, rebajas y otras deducciones efectuadas al cliente registradas en los asientos de cobros, examinar los documentos justificativos analizando que se encuentren aprobados y que mantengan validez.

Obtener las relaciones de cuentas por cobrar clasificadas por antigüedad de saldos; realizar confirmaciones e investigar la cobrabilidad de los mismos.

Examinar la razonabilidad de cuentas por cobrar.

Obtener documentación de gestiones realizadas para recuperar valores por cobrar, así como del análisis de la estimación para cuentas de cobro dudoso y verificar que la provisión para incobrables esté correctamente calculada.

## **Divulgaciones Obligatorias**

Restricciones sobre cuentas por cobrar.

Identificación de partidas con antigüedad superior a seis meses y con indicios de incobrabilidad. gestiones realizadas para recuperar los valores.

## **CUENTAS POR PAGAR**

### **Objetivos**

Verificar que las cuentas por pagar representen los importes que adeuda la entidad a la fecha del cierre del ejercicio.

Verificar que las cuentas a pagar estén apropiadamente descritas, clasificadas y si se han realizado exposiciones adecuadas de estos importes.

Verificar que se hayan recibido los bienes y servicios, creados a través de cuentas por pagar.

Comprobar que los pagos representen transacciones efectivamente realizadas y que no incluyan operaciones de los períodos anterior o posterior.

### **Pruebas de cumplimiento**

Verificar la secuencia numérica de los documentos de recepción y cotejarlos selectivamente contra las facturas de los proveedores y el diario de compras.

Seleccionar algunas facturas de proveedores y cotejar las cantidades e importes facturados contra la documentación de soporte correspondiente.

Seleccionar partidas del diario de devoluciones sobre compras, y cotejarlas contra la documentación de soporte correspondiente.

Verificar la secuencia numérica de los cheques pagados y cotejarlos selectivamente contra el libro de egresos.

Seleccionar algunas partidas del libro de egresos y cotejarlos contra los cheques pagados y los estados de cuenta del banco.

Seleccionar algunos pagos que consten en el estado de cuenta y cotejarlos contra el libro de egresos.

Seleccionar algunos períodos y revisar la documentación comprobatoria de las transferencias de fondos y pagos internos efectuados durante los mismos.

Verificar que se compare periódicamente los saldos de los auxiliares con las cuentas correlativas y contra las cuentas de control

Verificar la existencia de garantías que respaldan las obligaciones, analizar su actualización y que conste en actas del Directorio o Comité la decisión tomada.

### **Pruebas Sustantivas**

Obtener los estados de cuentas de los proveedores y conciliar con los saldos en libros.

Verificar que las adquisiciones de bienes y servicios se encuentren correctamente registradas.  
Comprobar que las cuentas por pagar obedezcan a obligaciones reales, y proceder a seleccionar el número de cuentas para circularizar e investigar las diferencias entre registros y el resultado de la confirmación.

Revisar el movimiento contable de Cuentas por Pagar y analizar los asientos importantes o inusuales, así como los aumentos y disminuciones más significativos.

Analizar las cuentas que han permanecido por mucho tiempo pendientes de pago y establecer las causas.

Determinar si los procedimientos de corte fueron apropiados, a fin de cerciorarse de que las compras y notas de cargo haya sido registradas en el período contable correcto.

Seleccionar algunas partidas que no hayan sido registradas inicialmente en el diario de compras, y cotejarlas con las facturas de los proveedores, verificar lo siguiente:

- Las sumas que se encuentren correctos, los nombres del proveedor, la entidad y las fechas.
- Lo apropiado de la compra o el gasto.
- La aplicación contable
- Los costos, a base de las listas de precios, catálogos, cotizaciones.

## **Divulgaciones Obligatorias**

Identificación de cuentas con vencimiento mayor a un año.

## **PRESUPUESTOS**

### **Objetivos**

Determinar la utilización adecuada de los recursos presupuestarios asignados.

### **Ingresos:**

#### **Pruebas de Cumplimiento**

Determinar que los techos presupuestarios se enmarquen en las disposiciones legales vigentes.

Analizar información adicional respecto a unidades administrativas complementarias

Definir los Sistemas de información disponibles

Verificar la adecuada aplicación presupuestaria de los ingresos

Verificar el control periódico que se mantiene a la determinación y recaudación de los ingresos institucionales por ítem presupuestario.

Determinar el nivel de coordinación interdepartamental, flujo de información, sistemas de registro, reportes gerenciales y administrativos.

Definir los procedimientos de recaudación implementados

Definir cuellos de botella en el flujo de información interdepartamental, para su proceso.

#### **Pruebas Sustantivas**

Analizar los criterios considerados en la proyección de ingresos (consolidada).

Verificar los justificativos para la proyección de ingresos por cada componente

Analizar la fluctuabilidad de los ingresos, así como el proceso de determinación.

Verificar los procedimientos de estimación empleados

Analizar los informes periódicos emitidos, respecto al comportamiento de los ingresos

Establecer niveles de desfase y medidas correctivas inmediatas implementadas en los procesos de recaudaciones

### **Gastos:**

#### **Pruebas de Cumplimiento**

Analizar el sistema de programación implementado por la institución, considerando:

Sistemas de recopilación de información, tipos de formularios utilizados, cuadro de necesidades institucionales, justificativos empleados.

Proyección de gastos con respecto a los requerimientos reales institucionales.  
Ajuste al techo presupuestario.  
Vinculación con el plan operativo anual y planificación estratégica institucional.  
Efectividad de la programación anual de caja.  
Optimización.- requerimientos de recursos por parte de las distintas unidades administrativas.

Realizar controles a la ejecución presupuestaria:

Programación de la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos  
Establecimiento de límites máximos de gasto, analizar su interrelación con la programación de los proyectos de inversión y programa anual de caja  
Disponibilidad  
Adecuada aplicación presupuestaria  
Sistema de registro.- Relación: compromiso, obligación y pago  
Adecuado establecimiento de compromisos: por los procesos de contratación pública, adquisiciones, arrendamientos, remuneraciones, viáticos, etc.

Pago de las obligaciones legalmente exigibles.

Adecuada documentación sustentatoria

Sistemas de financiamiento: determinación de fuentes de financiamiento y asignación periódica.

Sistemas de registro

Documentación sustentatoria

Procedimientos de autorización y niveles de responsabilidad

### **Pruebas Sustantivas**

Adecuada aplicación presupuestaria.- inicial, reformas, codificado, compromiso, obligación y pago, deuda.

Análisis de auxiliares presupuestarios en lo que respecta a la aplicación presupuestaria, compromiso, obligación y pago. Análisis de ajustes.

## **DETECCION DE ERRORES**

La ejecución de las pruebas sustantivas puede detectar los siguientes tipos de diferencias:



<b>PRUEBAS SUSTANTIVAS</b>	<b>OCURRENCIA</b>	<b>INTEGRIDAD</b>	<b>CORRECCION</b>	<b>VALUACION</b>	<b>DERECHOS Y OBLIGACIONES</b>	<b>PRESENTACION Y EXPOSICION</b>
Procedimientos analíticos	X	X	X	X	X	X
Circularización a terceros	X	X	X	X	X	
Observación de activos	X			X	X	
Pruebas de conciliaciones		X	X			
Análisis de cuentas	X	X	X			
Cotejo contra documentos	X	X	X		X	
Pruebas de corrección formal			X			
Pruebas de excepciones	X		X	X		
Pruebas de cortes	X	X				
Averiguaciones	X	X	X	X	X	X
Pruebas de valuación				X		
Lectura estados financieros						X
Lectura de actas	X	X		X	X	

## MODELO DE PROGRAMA DE AUDITORIA

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA</b>						
<b>ENTIDAD:</b>		<i>ENTIDAD PUBLICA "XYZ"</i>				
<b>PERIODO:</b>		<i>001-01-01 AL 001-12-31</i>				
<b>COMPONENTE:</b>		<b>DISPONIBILIDADES</b>				
N°	CONTENIDO	TIEMPO		ELABORADO FOR	REF. P/T	
		ESTIMADO	UTILIZADO			

<p style="text-align: center;"><b>OBJETIVOS</b></p> <p>Comprobar la existencia y propiedad de los fondos en efectivo y de depósitos a la vista, en poder de los bancos, de terceros, o en tránsito.</p> <p>Comprobar que el rubro de Disponibilidades, presentado en los estados financieros incluya todos los fondos y que sean de propiedad de la entidad.</p> <p style="text-align: center;"><b>PROCEDIMIENTOS</b></p> <p><b>PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO</b></p> <p>Verificar la autorización para la apertura de cuentas corrientes y aprobación de los desembolsos por parte de funcionarios competentes y de las firmas autorizadas para girar contra cuentas bancarias, considerando los límites o cupos de gastos asignados a distintos niveles jerárquicos.</p> <p>Obtener constancia de una adecuada segregación de funciones de autorización y registro de las operaciones y custodia de los valores en efectivo.</p> <p><b>PRUEBAS SUSTANTIVAS</b></p> <p>Obtener una relación de todas las cuentas de efectivo en caja y en bancos, así como las conciliaciones y verificar la corrección aritmética y cotejar los totales con el libro mayor.</p> <p>Arquear los fondos fijos y los ingresos pendientes de depósito, en presencia de la persona responsable del fondo. Todos los fondos deben ser controlados durante los arqueos, en forma tal que se prevenga la posibilidad de que se haga sustituciones entre los diversos fondos.</p> <p><b>DIVULGACIONES IMPORTANTES</b></p> <p><b>*Determinar los saldos en moneda extranjera.</b></p> <p><b>*Identificar si existen restricciones sobre el uso de los fondos.</b></p> <p>*Identificar y revelar transacciones diferentes al objetivo de la entidad.</p>				
---	--	--	--	--

**Elaborado:**  
**Revisado:**  
**Fecha:**

## EJECUCION DE LA AUDITORIA FINANCIERA

<b><u>Generalidades</u></b>	<b><u>205</u></b>
<b><u>2. Pruebas de Auditoría</u></b>	<b><u>205</u></b>
<u>Técnicas y prácticas de auditoría</u>	<u>206</u>
2.1.1 <u>Técnicas de verificación ocular</u>	<u>207</u>
2.1.2 <u>Técnicas de verificación verbal</u>	<u>209</u>
<u>Técnicas de verificación escrita</u>	<u>209</u>
<u>Técnicas de verificación documental</u>	<u>211</u>
<u>Técnicas de verificación física</u>	<u>212</u>
<u>Otra prácticas de auditoría</u>	<u>213</u>
<u>Examen y evaluación del control interno</u>	<u>213</u>
<u>El arqueo de caja</u>	<u>213</u>
<u>La prueba selectiva</u>	<u>213</u>
<u>Los síntomas</u>	<u>214</u>
<u>Técnicas de auditorías asistidas por computadoras o TAAC'S</u>	<u>214</u>
<b><u>Muestreo en Auditoria</u></b>	<b><u>215</u></b>
<u>Definición</u>	<u>215</u>
<u>Clases de muestreo</u>	<u>216</u>
<u>Muestreo estadístico</u>	<u>216</u>
<u>Muestreo no estadístico</u>	<u>217</u>
<u>El riesgo de muestreo</u>	<u>218</u>
<u>El riesgo de rechazo incorrecto</u>	<u>218</u>
<u>El riesgo de aceptación incorrecta</u>	<u>218</u>
<u>El Proceso de muestreo en la auditoría financiera</u>	<u>218</u>
<u>Determinación de los objetivos</u>	<u>218</u>
<u>Determinación del universo y de la unidad de muestreo</u>	<u>219</u>
<u>Determinación del tamaño de la muestra</u>	<u>219</u>
<u>Método de selección de la muestra</u>	<u>220</u>
<u>Método de selección por probabilidades</u>	<u>221</u>
<u>Método de selección representativo</u>	<u>221</u>
<u>Ejecución del plan de muestreo</u>	<u>221</u>
<u>Evaluación de los resultados del muestreo</u>	<u>221</u>
<u>Documentación del procedimiento de muestreo</u>	<u>221</u>
<b><u>4. Hallazgos de Auditoría</u></b>	<b><u>221</u></b>
<u>Fundamentos</u>	<u>221</u>
<u>Evaluación de los hallazgos por componentes</u>	<u>225</u>
<u>Evaluación de los hallazgos en la auditoría en su conjunto</u>	<u>225</u>

<i>Errores acumulados y su significatividad</i>	226
<b>5. Nuevas Evidencias Encontradas</b>	<b>226</b>
<b>Conclusiones de Auditoría</b>	<b>227</b>
<i>Responsabilidad en la formulación de las conclusiones</i>	228
<b>7. Consideraciones sobre los Estados Financieros Examinados</b>	<b>228</b>
<b>Revisión de Hechos Posteriores</b>	<b>229</b>
<b>9. Procedimientos para la Identificación de Hechos Posteriores</b>	<b>229</b>
<b>Documentación del Trabajo de Auditoría</b>	<b>229</b>
10.1 Documentar las fases de auditoría	230
10.2 Productos de la ejecución del trabajo de auditoría	230
10.3 Papeles de trabajo	230
10.3.1 Definición	230
10.3.2 Características	231
10.3.3 Objetivos	232
10.3.4 Aspectos básicos para la elaboración de papeles de trabajo	232
10.3.5 Contenido básico	233
10.3.6 Optimización de los recursos en la elaboración de los papeles de trabajo	234
10.3.7 Marcas de auditoría	236
10.3.8 Referencia cruzada	239
10.3.9 Índices de papeles de trabajo	239
10.4 Documentación de una auditoría	240
10.4.1 Importancia de la documentación de la auditoría.	240
10.4.2 Estándares básicos para documentar la auditoría.	240
10.4.3 Documentación de la planificación preliminar y parte de la comunicación de resultados.	241
10.4.4 Documentación de la planificación específica y parte de la comunicación de resultados.	241
10.4.5 Documentación de la ejecución del trabajo y la comunicación de resultados.	242
10.4.6 Documentación de la supervisión técnica de auditoría.	242
10.5 Archivo de papeles de trabajo	242
10.5.1 Clasificación.	242
10.5.2 Estructura y contenido del archivo permanente.	243
10.5.3 Estructura y contenido del archivo de planificación.	246
10.5.4 Estructura y contenido del archivo corriente.	249

## **CAPITULO**

### **IV**

## **EJECUCION DE LA AUDITORIA FINANCIERA**

### **1. Generalidades**

Durante la planificación específica fueron seleccionados los componentes a ser examinados, los procedimientos a ser aplicados y el alcance del trabajo. Se espera que al aplicar los programas específicos se obtenga la evidencia suficiente y competente para demostrar la veracidad de los resultados obtenidos en cada componente examinado, de las afirmaciones contenidas en los informes de la entidad y de los asuntos objeto de la auditoría.

La fase de ejecución se inicia con la aplicación de los programas específicos producidos en la fase anterior, continúa con la obtención de información, la verificación de los resultados financieros, la identificación de los hallazgos y las conclusiones por componentes importantes y la comunicación a la administración de la entidad para resolver los problemas y promover la eficiencia y la efectividad en sus operaciones.

En esta fase se utiliza aproximadamente el 60% del tiempo estimado para ejecutar la auditoría, el que se divide en 50% para desarrollar los hallazgos y conclusiones y el 10% para comunicar los resultados en el proceso del examen, a los funcionarios de la entidad.

En general las decisiones de planificación se basan en:

- ◆ Conocimiento de las actividades sustantivas y adjetivas.
- ◆ Evaluación de los riesgos inherentes y de control.
- ◆ Evaluación de los componentes y de las operaciones significativas.
- ◆ Expectativas sobre la naturaleza y calidad de la evidencia que se obtendrá mediante los procedimientos individuales que se apliquen, reconociendo factores como la suficiencia, competencia y confiabilidad de la evidencia y los probables niveles de las observaciones.

En la etapa de ejecución se pone en práctica el plan de auditoría y los procedimientos planificados a fin de obtener suficiente evidencia que respalde la elaboración del informe.

### **2. Pruebas de Auditoría.**

Las pruebas que contribuyen a contar con la suficiente evidencia de auditoría, son dos: pruebas de control y pruebas sustantivas.

Las pruebas de control, están orientadas a proporcionar la evidencia necesaria sobre la existencia adecuada de los controles, se dividen en pruebas de cumplimiento y pruebas de observación, las primeras que permiten verificar el funcionamiento de los controles tal como se encuentran prescritos, aseguran o

confirman la comprensión sobre los controles de la entidad y las segundas, posibilitan verificar los controles en aquellos procedimientos que carecen de evidencia documental.

Los procedimientos que pueden utilizarse para la aplicación de esta clase de pruebas son: indagaciones y opiniones de los funcionarios de la entidad, procedimientos de diagnóstico, observaciones, actualización de los sistemas y estudio, así como el seguimiento de documentos relacionados con el flujo de las transacciones en un sistema determinado.

Las pruebas sustantivas proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y los saldos manifestados en los estados financieros e incluyen indagaciones y opiniones de funcionarios de la entidad, procedimientos analíticos, inspección de documentos de respaldo y de registros contables, observación física y confirmaciones de saldos.

La aplicación de los procedimientos analíticos determinados en la fase de planificación específica, es por lo general altamente efectiva y eficaz para evaluar la razonabilidad de los montos de los estados financieros.

Sustentándose en los resultados de la evaluación del control interno, el auditor define, prepara y ejecuta las **Pruebas de Auditoría**. Estas pruebas, en síntesis, corresponden a la selección de las técnicas y las herramientas más adecuadas de llevar a cabo, dentro de una serie de procedimientos de auditoría, a través de los cuales se espera obtener los elementos de juicio pertinentes para detectar, confirmar o delimitar las posibles incidencias o consecuencias que se pueden presentar en la institución, por la ausencia o incumplimiento de ciertos procedimientos básicos y fundamentales para el correcto funcionamiento del área auditada.

Al efectuarse la definición de pruebas de auditoría, el profesional debe responder a lo menos a tres variables:

- ◆ Qué tipo de pruebas?
- ◆ Cómo probar?
- ◆ Cuánto probar?

En síntesis implica definir la naturaleza (qué tipo de pruebas efectuar), el alcance (cuántas pruebas efectuar) y el tiempo asignado (cuándo efectuar las pruebas) al desarrollo de los procedimientos de auditoría.

## 2.1 Técnicas y Prácticas de Auditoría

Las técnicas de auditoría constituyen métodos prácticos de investigación y prueba, que el auditor emplea a base de su criterio o juicio según las circunstancias, unas son utilizadas con mayor frecuencia que otras, a fin de obtener la evidencia o información adecuada y suficiente para fundamentar sus opiniones y conclusiones contenidas en el informe.

Durante la fase de planeamiento y programación, el auditor determina las técnicas a emplear, cuándo debe hacerlo y de qué manera. Las técnicas seleccionadas para una auditoría al ser aplicadas se convierten en los procedimientos de auditoría.

Algunas de las técnicas para la aplicación de las pruebas en la auditoría en el sector público se clasifican generalmente, a base de la acción que se va a efectuar, las que pueden ser: oculares, por escrito, por revisión del contenido de documentos y por constatación física.

Acogiendo esta clasificación, las técnicas de auditoría se agrupan de la siguiente manera:

Técnicas de verificación ocular:

- ◆ Comparación
- ◆ Observación
- ◆ Revisión Selectiva
- ◆ Rastreo

Técnica de verificación verbal:

- ◆ Indagación

Técnica de verificación escrita:

- ◆ Análisis
- ◆ Conciliación
- ◆ Confirmación

Técnicas de verificación documental:

- ◆ Comprobación
- ◆ Computación

Técnica de verificación física:

- ◆ Inspección

### **2.1.1 Técnicas de verificación ocular**

#### **Comparación.**

La comparación es la relación que existe entre dos o más aspectos, para observar la similitud o diferencia entre ellos.

La forma de comparación más común, constituye la que se efectúa entre los ingresos percibidos o los gastos efectuados, con las estimaciones incluidas en el presupuesto. Asimismo, es frecuente la comparación entre los ingresos mensuales provenientes de una fuente, con meses anteriores o el mismo mes del año precedente.

Normalmente se comparan los gastos efectuados por conceptos y de un año a otro, para determinar los aumentos o disminuciones significativos que merezcan una revisión detenida. Son comparables los saldos de activo y pasivo de un año a otro, para establecer si existen cambios importantes.

Se comparan los precios pagados por bienes o suministros específicos, niveles de utilización de las instalaciones, equipo y maquinaria, y otros, entre dos o más entidades públicas similares.

El auditor, si dispone de normas de calidad, estándares de rendimiento, de productividad, entre otros, puede utilizar estos índices en sus comparaciones. Ciertos procedimientos de auditoría se fundamentan en la comparación de información o realidades, contra criterios aceptables, facilitando la evaluación, la formulación de comentarios y acciones correctivas.

### **Observación**

Es el examen de la forma como se ejecutan las operaciones, es considerada la técnica más general y su aplicación es de utilidad en casi todas las fases de un examen. Por medio de ella, el auditor verifica ciertos hechos y circunstancias, principalmente relacionados con la forma de ejecución de las operaciones, dándose cuenta, de como el personal realiza las operaciones.

Esta técnica se utiliza especialmente cuando el auditor observa la aplicación de los procedimientos preparados y la realización efectiva del levantamiento de inventarios, que efectúan los servidores de la entidad, sin proceder a efectuar las constataciones físicas de las existencias.

### **Revisión selectiva**

Es el examen ocular rápido, con el fin de separar mentalmente asuntos que no son típicos o normales. Constituye una técnica frecuentemente utilizada en áreas que por su volumen u otras circunstancias no están contempladas en la revisión o estudio más profundo. Consiste en pasar revista rápida a datos normalmente presentados por escrito.

En la aplicación de esta técnica, el auditor debe prestar atención a la identificación de operaciones fuera de lo común en la materia sujeta a revisión.

Por ejemplo, en todos los casos, la cuenta bancos del mayor general, debería ser debitada mensualmente a base del registro de ingresos y acreditada una vez al mes, a base del registro de cheques. Al encontrar débitos y créditos adicionales, a través de la revisión selectiva, el auditor aplicará otras técnicas para examinarlos y verificarlos.

Todo registro contable o asiento no sujeto a un procedimiento específico de verificación, debe ser revisado selectivamente por parte del auditor, a través de la aplicación de otras técnicas. Además, cualquier información, inclusive



la no financiera, tales como documentos, contratos, actas de sesiones oficiales, entre otras, pueden estar sujetas a la revisión selectiva.

### **Rastreo**

El rastreo consiste en seguir la secuencia de una operación, dentro de su procesamiento. El ejemplo típico de esta técnica, es seguir un asiento en el diario hasta su pase a la cuenta del mayor general, a fin de comprobar su corrección.

Al evaluar el control interno, es frecuente que el auditor seleccione algunas operaciones o transacciones representativas y típicas de cada clase o grupo, con el propósito de rastrearlas desde su inicio hasta el fin de los procesos normales.

## **2.1.2 Técnica de verificación verbal**

### **Indagación**

A través de las conversaciones, es posible obtener información verbal. La respuesta a una pregunta de un conjunto de preguntas, no representa un elemento de juicio en el que se puede confiar, pero las respuestas a muchas preguntas que se relacionan entre sí, pueden suministrar un elemento de juicio satisfactorio, si todas son razonables y consistentes.

La indagación es de utilidad en la auditoría, especialmente cuando se examinan áreas específicas no documentadas, pero los resultados de la indagación por sí solos no constituyen evidencia suficiente y competente.

## **2.1.3 Técnicas de verificación escrita**

### **Análisis**

Analizar una cuenta es determinar la composición o contenido del saldo y verificar las transacciones de la cuenta durante el período, clasificándolas de manera ordenada y separar en elementos o partes.

Esta técnica el auditor aplica con más frecuencia en el análisis a varias de las cuentas de mayor general, y sus resultados consta en el papel de trabajo denominado Cédula Analítica.

Se puede analizar una cuenta tomando de su registro las transacciones en detalle o en forma selectiva. Otra forma consiste en presentar varias clases o grupos de gastos de una misma naturaleza.

Analizar un saldo consiste en presentar los componentes clasificados según características similares. Por ejemplo, un análisis de cuentas por cobrar, presentará los valores totales de cada clase de obligación pendiente de cobro: Cuentas por Cobrar Sector Público, Sector Privado, Funcionarios y Empleados, entre otros e inclusive el detalle de cada deudor y valor. En el

movimiento de las cuentas, de ser necesario se presentará el saldo al inicio del año, los débitos o cargos, los créditos o abonos y el saldo al fin del año, en estos casos, los dos tipos de análisis podrían combinarse en un papel de trabajo.

Un análisis a la cuenta de ingresos considerará las categorías previstas en el presupuesto de la entidad.

Otra aplicación común de esta técnica, es analizar un asiento compuesto en el libro diario, para comprender su razón y estructura, el auditor podrá analizar un contrato separándolo en sus componentes o cláusulas, clasificando el efecto de cada una.

En la auditoría, con cierta frecuencia, este tipo de análisis se efectúa mediante flujogramas del proceso, que facilita su comprensión.

### **Conciliación**

Significa poner de acuerdo o establecer la relación exacta entre dos conjuntos de datos relacionados, separados e independientes.

La conciliación bancaria constituye la práctica más común de esta técnica, que implica hacer concordar el saldo de una cuenta auxiliar según el banco, con el saldo según el Mayor General de Bancos. Siempre que existan dos fuentes independientes de datos originados de la misma operación, la técnica de la conciliación es aplicable.

### **Confirmación**

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de la información de los activos, pasivos, operaciones, entre otros, que revela la entidad, mediante la afirmación o negación escrita de una persona o institución independiente y que se encuentra en condiciones de conocer y certificar la naturaleza de la operación consultada.

Para que el elemento de juicio obtenido mediante la aplicación de esta técnica tenga valor, es indispensable que el auditor mantenga un control completo y directo sobre los procedimientos para efectuar la confirmación.

Generalmente, la confirmación se efectúa a través del correo, pero si el servicio postal no es confiable, se hace necesario utilizar mecanismos alternativos, que pueden incluir servicios de reparto de confirmaciones y recopilación de contestaciones o en casos especiales hasta visitas personales a terceros efectuadas por el auditor.

La confirmación de datos es a veces más compleja y tardía, en ocasiones el beneficiario de servicios públicos no está en condiciones de confirmar los datos requeridos.

Existen dos modalidades para efectuar confirmaciones: positiva o negativa y a su vez, la primera puede ser directa o indirecta.

La confirmación positiva es cuando se solicita al confirmante conteste al auditor, si está o no conforme con los datos que se desea confirmar.

Si en la solicitud se suministran los datos pertinentes, a fin de que sean verificados, es una confirmación positiva directa.

Si no se proporciona dato alguno al confirmante y se solicita remita al auditor la información de sus propias fuentes, es una confirmación positiva indirecta.

Si se pide al confirmante conteste al auditor, únicamente en el caso de no estar conforme con ciertos datos que se le envían, la confirmación es negativa.

#### **2.1.4 Técnicas de verificación documental**

##### **Comprobación**

La comprobación constituye la verificación de la evidencia que sustenta una transacción u operación, para comprobar la legalidad, propiedad y conformidad con lo propuesto. Así, tenemos que para efectos contables, los documentos de respaldo (facturas, cheques, papeles fiduciarios, contratos, órdenes de compra, informes de recepción,) sirven para el registro original de una operación, constituyendo una prueba de la propiedad.

Al examinar la documentación de respaldo de las transacciones, es decir la revisión de comprobantes, dicha labor debe cubrir los siguientes aspectos:

1. Obtener una seguridad razonable respecto de la autenticidad del documento. Es necesario que el auditor se mantenga alerta para detectar cualquier documento evidentemente fraudulento.
2. Examinar la propiedad de la operación realizada, para determinar si fue efectuada en los fines previstos por la entidad.

La adquisición de bienes para uso personal de un funcionario o empleado no es una operación propia o legítima de la entidad, por lo tanto debe ser objetada.

3. Tener la seguridad de que la operación fue aprobada mediante las firmas autorizadas y competentes e incluyan los documentos que las fundamenten, especialmente en lo relativo a la conformidad con el presupuesto y la normatividad aplicable.
4. Determinar si las operaciones fueron registradas correctamente. Ejemplo, que los gastos incurridos en concepto de suministros y materiales no sean cargados a bienes muebles.

En la práctica de la auditoría, la comprobación de ciertas transacciones se la realiza en forma paralela al análisis de la cuenta correspondiente del mayor general. Así, al analizar la cuenta Bienes Muebles Adquiridos, un aumento

sustancial del saldo, requerirá un examen de las facturas correspondientes a las nuevas adquisiciones de bienes y cualquier gasto de instalación o adecuación, así como el contrato de compra y el de servicios o similares. Es necesaria la verificación de todos los documentos vinculados con la transacción.

Con bastante frecuencia, operaciones no estrictamente financieras, pueden ser comprobadas a base a la documentación sustentatoria.

### **Computación**

Esta técnica se refiere a calcular, contar o totalizar la información numérica, con el propósito de verificar la exactitud matemática de las operaciones efectuadas.

Las sumas de los registros de entrada original, los saldos de las cuentas de mayor general y auxiliares, las multiplicaciones y sumas de inventarios, los cálculos de depreciación, amortización, remuneraciones, intereses, facturas, entre otros, requieren ser revisados.

Con esta técnica, se prueba solamente la exactitud aritmética de un cálculo y por lo tanto, se requerirán otras pruebas complementarias para determinar la validez de las cifras incluidas en una operación determinada.

Cualquier operación en general, puede estar sujeta a error humano, por lo tanto, la verificación numérica, parcial o total de dichas operaciones, es un requisito indispensable de la auditoría.

## **2.1.5 Técnicas de verificación física**

### **Inspección**

La inspección consiste en la constatación o examen físico y ocular de los activos, obras, documentos y valores, con el objeto de satisfacerse de su existencia, autenticidad y propiedad. La aplicación de esta técnica es sumamente útil, en lo relacionado con la constatación de valores en efectivo, documentos que evidencian valores, activos fijos y similares. La verificación de activos, tales como documentos a cobrar o pagar, títulos, acciones y otros similares, se efectúa mediante la técnica de la inspección.

La aplicación del examen físico o inspección, es factible, para los bienes unitarios en un inventario, así como los documentos que representen un título o valor fiduciario.

Es aplicable esta técnica, también en la revisión de contratos para obras públicas, así como la inspección de obras durante y después de su construcción.

Los aspectos que se deben considerar al momento de determinar las técnicas y herramientas de auditoría son:

- ◆ Si los procesos que se llevan a cabo en la entidad, están automatizados.
- ◆ El grado de dependencia de la entidad auditada con los sistemas informáticos que están en funcionamiento y tienen relación con los componentes definidos en la auditoría.
- ◆ Si existe un significativo volumen de transacciones.
- ◆ Si hay transformación de la información mediante procesos informáticos.

Si las respuestas obtenidas de los considerandos anteriores son afirmativas, se debe obligatoriamente recurrir a la aplicación de las Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador (TAAC'S), caso contrario se debe hacer una auditoría normal.

## **2.2 Otras Prácticas de Auditoría**

Generalmente se utilizan otras prácticas de auditoría, que pueden ser confundidas con las técnicas; sin embargo, se debe tener en cuenta que no obstante ser lo mismo, sirven en auditoría como elementos auxiliares importantes.

### **2.2.1 El examen y evaluación del control interno**

Debe ser considerado como práctica antes que como técnica, aunque su ejecución implica la utilización de varias técnicas de auditoría.

### **2.2.2 El arqueo de caja**

Es contar el dinero y demás valores, relacionar los cheques presentados, los comprobantes pagados y no contabilizados para determinar el saldo contable, en esta práctica es usual la aplicación de varias técnicas de auditoría para conseguir su objetivo como la comparación, computación, análisis, conciliación, confirmación, entre otras.

### **2.2.3 La prueba selectiva**

Consiste en la práctica de simplificar la labor total de medición o verificación, tomando una muestra típica del total. El cálculo de probabilidades, puede utilizarse para determinar cual debe ser el tamaño de la muestra o el auditor pueda efectuar dicha determinación a base de su juicio profesional.

La aplicación de pruebas selectivas a juicio del auditor, puede involucrar otras técnicas revisadas anteriormente y si éstas se basan en principios de muestreo estadístico, incluye la utilización de técnicas de otras disciplinas como la matemática aplicada, estadísticas, entre otras.

Normalmente, el volumen de las transacciones a comprobarse, se determina tomando al azar una muestra más significativa de cada grupo de partidas análogas, sin embargo, esta muestra puede aumentarse o disminuirse, según la eficacia del control interno y el grado de comprobación que considere suficiente el auditor, para satisfacerse sobre su opinión formada acerca de la situación encontrada.

Muchas veces el auditor selecciona para la prueba de auditoría un número de transacciones que puede ser de tres meses al azar, tales como marzo, julio y octubre. Si los resultados de estas pruebas son satisfactorios, no es necesario aplicar pruebas a otros meses, aparte de los análisis de las cuentas normales.

#### **2.2.4 Los síntomas**

Se los considera también como otra práctica de auditoría y se los define como señales o indicios de una desviación.

La utilización de los síntomas como práctica, puede ser provechosa, por cuanto el auditor enfatiza en el examen de determinados rubros, a base de ciertos indicios o síntomas preliminares.

En el examen de cualquier operación, actividad, área, proyecto, rubro o transacción, el auditor normalmente aplica un conjunto de técnicas y prácticas. Es imperativo que tenga la habilidad, juicio y prudencia de escoger las más efectivas de estas herramientas de auditoría, de acuerdo con las circunstancias que le rodean en un determinado momento de su examen.

Es el criterio profesional del auditor, el que debe determinar la combinación más adecuada de tales instrumentos, que le suministren la evidencia necesaria y la suficiente certeza para fundamentar sus opiniones y conclusiones, de tal manera que éstas sean objetivas y profesionales.

#### **2.3 Técnicas de Auditoría Asistidas por Computadora o TAAC's**

Responden a programas de computación que son usadas por el auditor, como parte de sus procedimientos, para procesar la información que es significativa en su trabajo.

Estas técnicas automatizadas permiten desempeñar varios procedimientos de auditoría, tales como:

- ◆ Analizar registros.
- ◆ Determinar duplicados.
- ◆ Encontrar cortes de secuencia numérica de un campo.
- ◆ Importar y exportar archivos desde o hacia varias plataformas.
- ◆ Hacer operaciones, cálculos.
- ◆ Comparar archivos.
- ◆ Estratificar archivos.
- ◆ Muestreo estadístico.

- ◆ Resumir información.
- ◆ Generar información.
- ◆ Construir archivos de prueba.
- ◆ Extraer información de un archivo.
- ◆ Realizar análisis estadísticos.
- ◆ Simular parte del sistema o el sistema completo.

Para ejecutar estos procedimientos se dispone de algunas alternativas como:

- .. **Paquetes o programas diseñados y elaborados por la entidad auditada**, lo cual involucra una fase previa de definición de los requerimientos por parte del auditor para establecer los datos que necesita obtener (aplicando criterios de selección) según los objetivos de la prueba que va a ejecutar.
- .. **Programas diseñados y elaborados por el auditor**, mediante el uso de lenguajes de programación, lo que requiere de un alto nivel de conocimientos técnicos para desarrollar y ejecutar dichos programas, por ejemplo un programa para calcular intereses por mora..
- .. **Software de utilidad y servicio**, son programas generalmente provistos por los fabricantes de software, como es el caso de hojas electrónicas (Excel, Lotus, Q-Pro), editores de texto, bases de datos (Access), entre otros. y que en muchos casos facilitan ejecutar procedimientos de auditoría, a saber: clasificaciones, extracción de datos (filtros), cálculos matemáticos, totales y subtotales, reportes, etc. con la restricción de que no se pueden especificar más opciones que las propias de cada paquete, y en el caso de las hojas electrónicas el número limitado de filas y columnas que puede manejar.
- .. **Paquetes de auditoría específicos**, tales como: IDEA, ACL, FOCAUDIT, EASYTRIEVE, etc. los cuales constituyen herramientas poderosas, que independientemente de la plataforma tecnológica utilizada por la entidad auditada, ofrecen opciones específicas para importar y exportar datos, analizar, estratificar, probar cálculos, aplicar muestreo estadístico, establecer rupturas de secuencia, registros duplicados, realizar uniones de archivos que permiten cruzar información desde fuentes diferentes.

### 3. Muestreo en Auditoría

#### 3.1 Definición

El muestreo puede ser definido como el proceso de inferir conclusiones acerca de un conjunto de elementos denominados universo o población, a base del estudio de una fracción de esos elementos, llamada muestra.

Como norma general el muestreo puede aplicarse:

- ◆ En pruebas de cumplimiento de controles, que permitan obtener evidencias de auditoría en cuanto al flujo de la documentación y sus controles inherentes.
- ◆ En pruebas sustantivas para verificar saldos y operaciones.
- ◆ En pruebas de doble propósito que comprueben tanto el cumplimiento de un procedimiento de control que proporcione evidencia documentada de su realización, como la razonabilidad de la cantidad monetaria registrada en las transacciones y saldos.

Por lo tanto el muestreo de auditoría es aplicable: para pruebas de cumplimiento, cuando se utilicen técnicas de muestreo para probar los procedimientos de control interno sobre los cuales el auditor planea confiar, y para pruebas sustantivas, cuando se utilicen técnicas de muestreo para probar detalles de transacciones y saldos.

El muestreo de auditoría puede efectuarse mediante procedimientos estadísticos o no estadísticos, ambos procesos requieren de la selección de una muestra en la cual se encuentren las características representativas del universo.

Los auditores pueden utilizar métodos de muestreo estadístico o no estadístico para pruebas representativas. Los dos métodos se apoyan significativamente en el juicio profesional del auditor y se basan en la presunción de que una muestra revelará información suficiente acerca del universo en su conjunto. Su diferencia consiste en el grado de formalidad y estructura involucrados en la determinación del tamaño de la muestra, en la selección de la muestra y la evaluación de los resultados.

Al realizar la elección del método de muestreo, el auditor debe considerar los objetivos de auditoría y la naturaleza del universo a muestrear, así como también las ventajas y desventajas de cada método. Como el muestreo estadístico proporciona varias ventajas, se prefiere que este método sea utilizado cuando resulte práctico, efectivo y eficiente para el trabajo de auditoría.

## **3.2 Clases de muestreo**

### **3.2.1 Muestreo Estadístico**

El muestreo estadístico utiliza las leyes de probabilidades con el propósito de lograr en forma objetiva:

- ◆ Determinar el tamaño de la muestra.
- ◆ Seleccionar la muestra.
- ◆ Evaluar los resultados,



Además, el muestreo estadístico no descarta la necesidad de que el auditor aplique su criterio.

### 3.2.2 Muestreo No Estadístico

El muestreo no estadístico no prevé la estimación anticipada y objetiva del tamaño de muestra requerido, ni la proyección o evaluación objetiva de los resultados de la muestra, se basa exclusivamente en el criterio del auditor, según sus conocimientos, habilidad y experiencia profesional; por lo que, su naturaleza es de carácter subjetivo.

La decisión de utilizar el muestreo en auditoría depende del alcance y naturaleza de la evidencia que se necesita, de las características de la cuenta a examinar, los objetivos de la auditoría, la naturaleza del universo a muestrear y las ventajas y desventajas de cada método. Las evaluaciones del riesgo inherente son fundamentales para determinar el alcance de la evidencia que se requiere.

Para determinar el alcance de la evidencia de auditoría requerida se puede utilizar cuatro niveles de evaluación de riesgo para proponer los posibles enfoques y la aplicación del muestreo de auditoría:

#### NIVELES DE EVALUACION DEL RIESGO DE AUDITORIA

NIVELES	ENFOQUE
<b>RIESGO INHERENTE NO SIGNIFICATIVO</b>	Uso del muestreo: <b>Improbable</b>
<b>RIESGO INHERENTE BAJO</b>	Uso del muestreo: <b>Improbable</b> si se confía en los controles. <b>Apropiado</b> para pruebas sustantivas si el <b>riesgo de control es alto</b> .
<b>RIESGO INHERENTE MODERADO</b>	Uso del muestreo: <b>Posible</b> para controles si existe <b>alta confianza</b> en ellos. Si se deposita <b>baja confianza</b> en los controles su aplicación será <b>posible</b> para pruebas sustantivas
<b>RIESGO INHERENTE ALTO</b>	Uso del muestreo: <b>Posible</b> uso para pruebas de controles si se deposita gran confianza en ellos y para pruebas sustantivas de transacciones y saldos.

Si durante la evaluación de los riesgos de control se determina que los controles garantizan la calidad de los registros e información contable, se puede confiar en los controles, no obstante, un mayor grado de seguridad en el funcionamiento adecuado de los controles se puede obtener con la aplicación de pruebas adicionales.

### 3.3 El Riesgo de Muestreo

El riesgo de muestreo en auditoría tiene dos aspectos:

### **3.3.1 El Riesgo de rechazo incorrecto**

Es el riesgo de que, como resultado de los procedimientos de muestreo, el auditor concluya que no se puede confiar en los controles o que el saldo de una cuenta no es razonable, cuando en realidad, los controles son confiables o el saldo de la cuenta es razonable.

### **3.3.2 El Riesgo de aceptación incorrecta**

Es el riesgo de que, como resultado de los procedimientos de muestreo, el auditor llegue a la conclusión de que puede confiar en los controles o que el saldo de una cuenta es razonable, cuando en realidad, los controles no son confiables en la medida esperada o cuando el saldo no es razonable.

El auditor deberá considerar estos riesgos en cada plan de muestreo, de tal forma que su diseño produzca una muestra de tamaño suficiente y utilice un método de selección que obtenga una muestra representativa del universo y que responda a los objetivos de la auditoría.

## **3.4 El proceso de Muestreo en la Auditoría**

Los pasos metodológicos para realizar el muestreo en la auditoría financiera son:

### **3.4.1 Determinación de los objetivos**

Las técnicas de muestreo que se utilicen deben ser consistentes con los objetivos de la prueba de auditoría (¿Qué es lo que se quiere conseguir?).

El muestreo en auditoría es utilizado para proporcionar evidencia positiva o negativa sobre los sistemas de la entidad, tales como:

**Evidencia de control** - o sobre transacciones y saldos específicos.

**Evidencia sustantiva** - a través de dos técnicas básicas:

El **muestreo de atributos** se utiliza para calcular el porcentaje de ocurrencia o no ocurrencia de un hecho o característica particular dentro de un universo.

Se utiliza por lo general, para calcular el porcentaje de cumplimiento de los procedimientos de control interno prescritos por la entidad.

El **muestreo de variables** se utiliza en las pruebas sustantivas para probar o estimar una cantidad monetaria a fin de probar la razonabilidad de los saldos registrados.

### **3.4.2 Determinación del universo y de la unidad de muestreo.**

El universo es aquel conjunto de datos del cual se va a seleccionar una muestra y se relaciona con el objetivo de la prueba a efectuarse para una cuenta. La determinación del universo es posterior a la determinación del objetivo de la prueba; por ejemplo: si el objetivo de la prueba es determinar el porcentaje de cumplimiento de los procedimientos prescritos sobre las autorizaciones de desembolsos, el universo entonces será aquel grupo de datos que está conformado por todos los comprobantes de pago que se emitieron durante todo el período examinado.

La unidad de muestreo son los elementos individuales que forman el universo, ejemplo: asientos, documentos, y partidas, deben relacionarse con un comprobante de pago.

Cuando el universo no está conformado por partidas relativamente homogéneas sujetas a procedimientos de control interno similar, se lo puede estratificar, es decir, dividir al universo a base de unidades relativamente homogéneas a fin de realizar una selección y pruebas independientes.

### **3.4.3 Determinación del tamaño de la muestra**

Para determinar el tamaño de la muestra se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- ◆ Debe ser aproximadamente similar, en el muestreo estadístico, como en el no estadístico.
- ◆ Debe aumentar a medida que aumenta la importancia de la prueba.
  - ◆ Debe aumentar a medida que aumenta el error esperado del universo.
  - ◆ Debe disminuir a medida que aumenta el nivel de error aceptable del universo.
  - ◆ A mayor tamaño de la muestra, menor probabilidad de obtener conclusiones incorrectas.

A fin de disminuir los riesgos de muestreo - riesgos de detección en la auditoría, el auditor debe diseñar un plan de muestreo de tal forma que produzca una muestra de tamaño suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptable y utilizar un método de selección que produzca una muestra que sea representativa del universo y que responda a los objetivos del auditor.

## **3.5 El Método de Selección de la Muestra**

### 3.5.1 Método de selección por probabilidades

Mediante este método todas las unidades de muestreo del universo tienen la probabilidad de ser seleccionadas. Los métodos utilizados más frecuentemente son:

- .. **Selección al azar.** Se utiliza tanto para las pruebas de atributos como de variables. Las muestras se seleccionan de tal manera que todas sus unidades tienen probabilidad de ser seleccionadas en cada extracción, debido a que toman como base el algoritmo para generar los números aleatorios o randómicos.
- .. **Selección sistemática.** Mediante este método se selecciona una de cada "n" unidades junto con el punto de partida de un intervalo inicial seleccionado al azar, **el cual debe ser menor que el intervalo.** Por ejemplo, se desea seleccionar una muestra sistemáticamente de 100 partidas de un universo de 10.000 y se decide usar como punto inicial el número 25, en este caso, el intervalo es cada 100 (10000/100) el auditor selecciona cada cien a partir del 25.
- .. **Selección por células.** El universo se divide en células (intervalos) de igual magnitud y se selecciona al azar un registro de cada célula, es decir, se combinan elementos de la selección al azar y de la selección sistemática.

### 3.5.2 Método de selección representativo

Son métodos no estadísticos, cuyas muestras son seleccionadas a base de criterio del auditor esperándose que la muestra resultante sea representativa del universo.

Los métodos más frecuentes son los siguientes:

- .. **Selección específica.** La selección de cada unidad de la muestra es determinada a base de algún criterio de juicio, como de valor monetario, posibilidad de error, etc.
- .. **Selección en bloques.** Es la selección de varias unidades en forma secuencial.
- .. **Selección casual.** Las unidades de la muestra se seleccionan sin ninguna razón para incluir u omitir ciertos registros en particular. El auditor elige los registros de un universo sin considerar el tamaño, fuente u otras características particulares.

## 3.6 Ejecución del Plan de Muestreo

El trabajo de auditoría detallado es efectuado a base de los registros de muestreo que han sido seleccionados.

En algunos casos el auditor no podrá aplicar los procedimientos planificados a las unidades de muestreo seleccionadas a causa de documentos no utilizados, no localizados u otras situaciones, no obstante, para cubrir estas posibilidades, el auditor deberá investigarlas primeramente, y luego seleccionar un número adicional de registros para ser examinados en su reemplazo.

### **3.7 Evaluación de los Resultados del muestreo**

Una vez que los registros de la muestra han sido examinados, el auditor proyectará el resultado de las muestras hacia todo el universo y decidirá sobre la necesidad de ampliar o no el tamaño de la muestra.

### **3.8 Documentación del procedimiento de muestreo**

El auditor debe respaldar sus procedimientos de muestreo con los papeles de trabajo que fueren necesarios, en los cuales debe incluir una descripción del plan de muestreo, la cantidad y clase de errores que se encontraron en la muestra, el seguimiento que se realizó de cada error, el número de unidades de muestreo que se examinaron, si los resultados se consideran aceptables o inaceptables y los resultados de la evaluación. Cuando el muestreo se realiza mediante la utilización de herramientas informáticas, todos los reportes generados por estas deben también ser incluidos como parte de los papeles de trabajo.

Para una mejor ilustración del tema remítase al apéndice referente al muestreo estadístico.

## **4. Hallazgos de Auditoría**

### **4.1 Fundamentos**

El hallazgo en la auditoría tiene el sentido de obtención y síntesis de información específica sobre una operación, actividad, proyecto, unidad administrativa u otro asunto evaluado y que los resultados sean de interés para los funcionarios de la entidad auditada.

Una vez que se cuenta con la evidencia real obtenida durante la ejecución de la auditoría, los hallazgos deben ser evaluados en función de cada procedimiento, de cada componente y de la auditoría en su conjunto, considerando si la evidencia obtenida es importante y confiable. A base de esta evaluación se deberán obtener conclusiones a fin de comprobar si los objetivos determinados para cada componente y para los estados financieros en su conjunto han sido alcanzados.

La evidencia de los hallazgos de auditoría deberá ser evaluada en términos de suficiencia, importancia, confiabilidad y eficacia.

Una vez aplicados y completados los programas específicos de auditoría se evaluará si la evidencia obtenida satisface las expectativas establecidas en la planificación. La evidencia será evaluada en términos de la suficiencia, competencia y confiabilidad, así como de la naturaleza e importancia de las observaciones identificadas. También se considerará si la evidencia contradice alguna decisión tomada durante la planificación, para lo cual se considerará lo siguiente:

#### **4.1.1 Observaciones de auditoría**

Pueden surgir evidencias contrarias a las afirmaciones contenidas en los informes de gestión y financieros, o que creen dudas respecto a la eficiencia y efectividad con que se utilizan los recursos de la entidad. A este tipo de evidencia se denomina observación de auditoría y, por lo general, está relacionada con las siguientes definiciones:

- ◆ Los errores están constituidos por omisiones no intencionales al realizar un paso de control, un cálculo matemático, fallas administrativas en los registros, en la aplicación de la normativa técnica y en los principios de control interno, administrativos y financieros. También son identificados como interpretaciones erróneas de hechos que existían al momento que fueron preparados los informes de gestión y financieros.
- ◆ Las irregularidades son distorsiones intencionales en los informes de gestión y financieros, tales como los errores deliberados en las afirmaciones de la alta dirección o en el uso de los recursos de la entidad.
- ◆ Las acciones ilegales son actos que presuntamente violan leyes o reglamentos e incluye la colusión, los sobornos y otros pagos dudosos.

Las observaciones deben considerarse cuidadosamente, tanto en forma individual como en conjunto, para determinar si los informes están o pueden estar significativamente distorsionados, si se ha obtenido suficiente evidencia sobre la validez de las actividades examinadas y si tienen otras implicaciones para la entidad.

La evaluación de las observaciones se realiza para comprender su naturaleza, causas e implicaciones y resolver sobre la acción apropiada a tomarse. También debe considerarse el interés para el sujeto pasivo de la auditoría, tanto desde el punto de vista operativo como de control.

#### **4.1.2 Causas que originan las observaciones**

Generalmente la causa fundamental de la observación está encubierta y su ubicación requiere persistencia y conocimiento. Si no se identifica la causa de una observación, se pone en peligro la auditoría al desconocer sus

implicaciones potenciales en los hallazgos. También debe considerarse si las causas identificadas pueden afectar la validez de la información a ser obtenida mediante procedimientos alternativos para otros componentes de la auditoría.

La respuesta a las siguientes preguntas son útiles para identificar las causas de dichas observaciones:

- ◆ La observación se originó dentro o fuera de la entidad?
- ◆ Qué controles han sido diseñados para evitar o detectar la observación?
- ◆ La observación ha sido el resultado de un error humano o del procesamiento computadorizado?
- ◆Cuál es la razón por la que los controles o las funciones de procesamiento no operan adecuadamente?
- ◆ Quién es responsable de operar estos sistemas de control?
- ◆ Los sistemas de control fueron diseñados en forma poco efectiva? Si este fuera el caso, qué impacto tiene sobre las operaciones?
- ◆ Los individuos involucrados fueron debidamente instruidos y son supervisados?
- ◆ La observación ha sido generada por el sistema contable y otro sistema de información de la entidad?
- ◆ La observación ha resultado de errores en los datos comunes para muchas transacciones (por ejemplo, cálculo de intereses sobre préstamos) o en datos aplicables a una transacción específica?
- ◆ La observación es el resultado del procesamiento inadecuado de información correcta o del uso de información incorrecta?

#### **4.1.3 Implicaciones de las observaciones en la evidencia**

Las observaciones identificadas al obtener evidencia se ubican en uno de los tipos siguientes:

- ◆ Un desvío en la aplicación de un procedimiento de control interno clave.
- ◆ Un error matemático en una operación examinada como parte de un procedimiento de cumplimiento.
- ◆ No se espera que los controles clave aplicados en forma manual funcionen siempre en forma efectiva. Por lo tanto, al planificar la auditoría, debe considerarse un porcentaje de desvío en su aplicación.

Una vez realizado el trabajo, se debe verificar los desvíos mediante procedimientos de cumplimiento para evaluar el desvío real y determinar si el porcentaje es aceptable.

- ◆ La evaluación del porcentaje real de desvíos es un proceso que requiere aplicar el criterio profesional. Cuando los hallazgos se basan en una muestra representativa, el porcentaje de desvío encontrado es la "evidencia más objetiva disponible", y por lo general, debe considerarse como la mejor estimación del porcentaje de "desvío más probable" del universo que se trate.
- ◆ Si el porcentaje de desvío más probable es inferior al previsto en la planificación, se concluirá en que los resultados respaldan la confianza anticipada en los controles clave. Pero si el desvío más probable resulta mayor, es posible que el porcentaje de desvío en el universo supere el que se estimó como aceptable y considerarse la necesidad de:
  - ◆ Modificar el plan de muestreo para obtener la evidencia requerida mediante la aplicación de procedimientos sustantivos adicionales o sustentarse en la confianza que ofrecen otros controles.
  - ◆ Ampliar el alcance de los procedimientos de cumplimiento para determinar si la muestra original es representativa del universo.
- ◆ Si se detecta un desvío en los controles no considerados clave, la evaluación del riesgo de control se verá afectada. Se modificará el plan de auditoría para obtener evidencia sustantiva adicional, si el "nivel de satisfacción de auditoría" que se planeó obtener es superior al que resulta de la evaluación del riesgo de control.
- ◆ Cuando la aplicación de los procedimientos de auditoría, indican que existe una aparente debilidad en los sistemas de control, éste se evaluará cuidadosamente y se determinará su efecto en la auditoría.

#### **4.1.4 Implicaciones de las observaciones en la evidencia sustantiva**

- ◆ Para cada observación identificada como evidencia sustantiva, es necesario determinar la magnitud y los componentes afectados. El interés recae en conocer si estas situaciones individual o globalmente provocan errores significativos en los informes financieros. La presencia de errores monetarios, indica que existe debilidad en el control y que éstas deben ser evaluadas al analizar la confianza en los controles.
- ◆ Los errores monetarios identificados directamente al aplicar los procedimientos de auditoría son "los errores conocidos". Sin embargo, se debe estimar el error que sería identificado si se examinan todas las partidas del universo en lugar de examinar sólo una muestra de ellas. La estimación del error, incluyendo el error conocido, constituye el "error más probable".

#### **4.1.5 Incertidumbres y estimaciones**

- ◆ El riesgo de que los informes financieros estén distorsionados, es mayor en el caso de operaciones y transacciones que involucran estimaciones o la aplicación de criterios técnicos los cuales no son susceptibles de mediciones precisas, por lo tanto, la evidencia de



auditoría debe utilizarse para determinar el rango de los montos razonables para tales estimaciones o criterios.

- ◆ Ninguna estimación puede considerarse precisa con certeza absoluta, la estimación presentada por la entidad auditada generalmente es aceptada, si se encuentra dentro del rango de montos razonables. Una diferencia razonable entre la mejor estimación de la entidad, no se considera un error.

#### **4.2 Evaluación de los Hallazgos por Componentes**

- ◆ Durante la planificación se establecen las fuentes de información que consideramos necesarias para obtener evidencia suficiente con respecto a las afirmaciones de cada componente. A base de los resultados alcanzados deben definirse las conclusiones sobre cada componente y obtener la evidencia acumulada
- ◆ Al respecto, para determinar si la evidencia acumulada para un componente específico es competente y suficiente, depende del criterio aplicado. Esta decisión se basa en una serie de factores, entre los que se incluyen las respuestas a los siguientes interrogantes:
- ◆ Han sido adecuadamente tratados todos los riesgos inherentes?
- ◆ La evidencia obtenida es suficiente, competente y confiable?
- ◆ Proporciona la evidencia una visión coherente sobre la validez de las operaciones importantes examinadas?
- ◆ Resulta suficiente la evidencia para llegar a la conclusión de que no existen otros riesgos significativos?
- ◆ Resulta suficiente la evidencia para reducir el "riesgo de error" a un nivel adecuadamente bajo?

#### **4.3 Evaluación de los hallazgos en la auditoría en su conjunto**

Los hallazgos se utilizan como herramienta de auditoría y se emplean en un sentido crítico y están referidos a las desviaciones identificadas durante el examen a ser presentadas en el informe de auditoría.

Cuando se evalúen los hallazgos de auditoría debe considerarse si la información y las condiciones sobre las cuales se preparó el plan de auditoría continúan siendo apropiadas y por consiguiente, si se ha obtenido suficiente información. En especial debe considerarse que:

- ◆ La evidencia obtenida es suficiente, competente, confiable y eficaz.
- ◆ La naturaleza y el nivel de las observaciones están de acuerdo con lo previsto en la planificación.

Al evaluar los resultados de auditoría en su conjunto, se obtienen conclusiones globales basadas tanto en las conclusiones parciales, como en el trabajo desarrollado para cada componente.

En general este proceso incluye:

- ◆ Reevaluar la efectividad de la planificación específica de la auditoría, particularmente la relevancia del riesgo, a base de la información obtenida durante la etapa de ejecución y en los informes financieros examinados.
- ◆ Analizar si existen inconsistencias en la evidencia de auditoría obtenida o en las conclusiones determinadas para los componentes individuales. Si se detectan deben ser investigadas y resueltas.
- ◆ Comparar los errores acumulados con los criterios de importancia y la propuesta de corrección o ajustes, cuando fuere apropiado.
- ◆ Formular una conclusión sobre la auditoría global y su consideración para el informe.

#### **4.4 Errores acumulados y su significatividad**

El efecto combinado de los errores identificados o estimados para todos los componentes será comparado con los criterios de significatividad considerados para los informes de gestión y financieros. Para facilitar este proceso es conveniente resumir los errores en un solo lugar, preferentemente en la documentación que resume la auditoría.

La significatividad debe considerarse como efecto acumulado de los siguientes factores:

- ◆ Los resultados de operación, tanto en valores como en volúmenes.
- ◆ La situación financiera de la entidad.
- ◆ Los componentes individuales que hayan sido auditados.
- ◆ Las obligaciones contractuales definidas como índices financieros en convenios de préstamo u otros.

Al determinar los factores de significatividad para la entidad, como mínimo deben clasificarse los errores no corregidos o ajustados, para separar el error más probable, del error conocido y del error estimado.

#### **5 Nuevas Evidencias Encontradas**

En el transcurso de la auditoría se puede encontrar nuevas evidencias que modifiquen las apreciaciones contenidas en los informes preparados por las diversas unidades administrativas u operativas de la entidad, proyecto o programa, sus causas pueden originarse en errores no intencionales, omisiones, interpretaciones equivocadas, irregularidades, errores deliberados o acciones ilegales.

En estos casos los auditores deben evaluar la distorsión de la información revelada y medir su efecto con el propósito de definir y calificar la intencionalidad de la acción, considerando las causas que la generaron y el grado en que puede afectar a la información examinada.

Deberá también identificarse si los controles clave aplicados en forma manual funcionan efectivamente y no fueron suficientes para evitar el error detectado, si existen implantados nuevos controles que eviten estas posibilidades ya sean errores derivados de la acción humana o de procedimientos automatizados, si los procedimientos de supervisión no son suficientes.

La evaluación del porcentaje de desvíos será importante para concluir, que los resultados obtenidos estén respaldados adecuadamente por los controles claves existentes en los diversos sistemas, de lo contrario podrá haber la necesidad de realizar las modificaciones que sean factibles al plan de auditoría o ampliar el alcance de las pruebas de cumplimiento y de observación a fin de asegurar que la muestra examinada sea realmente representativa.

## **6 Conclusiones de Auditoría.**

Obtener conclusiones apropiadas es una parte del proceso de la auditoría, estas deben estar redactadas con un estilo claro, conciso y deben estar expresadas utilizando un lenguaje moderado evitando textos que confundan al lector o dejando posibilidades de distinta interpretación. Sin conclusiones apropiadas el trabajo es incompleto.

Las conclusiones resumen el resultado del trabajo de auditoría, pueden estar referidas a cada componente analizado y a los estados financieros en su conjunto, llegando a la conclusión final de haber alcanzado todos los objetivos previamente determinados. De lo contrario existirá la posibilidad de proponer ajustes a los estados financieros o ampliar el trabajo de auditoría.

Las conclusiones de la auditoría en su conjunto, deberán considerar que todo el trabajo planificado haya sido completado, el alcance de la auditoría planificado ha sido revaluado y modificado si las circunstancias así lo exigiere, las conclusiones referidas a los componentes individuales están debidamente respaldadas, los estados financieros están presentados de acuerdo a la normatividad vigente y reflejan apropiadamente los efectos de cualquier hecho significativo posterior y cumplen con los requerimientos exigidos por la profesión.

Las conclusiones sobre la auditoría tienen como propósito preparar el informe a base de la evaluación de:

- ◆ Las observaciones derivadas de los procedimientos de auditoría aplicados.
- ◆ Los hallazgos importantes de cada componente examinado.

- ◆ Los hallazgos de la auditoría.

Si al evaluar los hallazgos de auditoría se concluye que los informes financieros están significativamente distorsionados y el error acumulado supera el límite establecido para la significatividad, es necesario realizar lo siguiente:

- ◆ Proponer las correcciones o los ajustes necesarios.
- ◆ Ampliar el trabajo para obtener una mejor estimación del error más probable.
- ◆ Incluir en el informe de auditoría las limitaciones y salvedades o emitir un informe adverso.

### **6.1 Responsabilidad en la formulación de las conclusiones**

Los miembros del equipo de auditoría son individualmente responsables por las conclusiones preparadas sobre el trabajo que realizaron y los criterios aplicados. Se entiende que en la asignación de tareas a los miembros del equipo, éstos tienen la capacidad y la experiencia para evaluar los resultados obtenidos, a base de las pautas establecidas en la planificación y programación específicas.

Todas las conclusiones de auditoría, deben ser revisadas por un miembro experimentado del equipo de mayor jerarquía, que aquél que las preparó.

### **7. Consideraciones sobre los Estados Financieros Examinados.**

Una vez que se han aplicado todos los procedimientos de auditoría seleccionados para cada componente de los estados financieros se deberá realizar una revisión de los mismos, conjuntamente con las conclusiones obtenidas durante la ejecución de la auditoría, prestando especial atención a las áreas determinadas importantes, identificadas en el plan de auditoría y asegurarnos que durante la ejecución hayan sido consideradas en forma adecuada.

Las consideraciones que el auditor deberá realizar sobre los estados financieros examinados, una vez concluida la etapa de ejecución de la auditoría, son las siguientes:

- ◆ Cumplen con los requisitos normativos y legales vigentes, exigidos por los organismos competentes .
- ◆ Han sido preparados de acuerdo con los Principios Contables Generalmente Aceptados aplicados uniformemente.
- ◆ Han sido considerados adecuadamente los hechos posteriores significativos.
- ◆ La información financiera complementaria, así como los anexos presentados son concordantes con los estados financieros.

- ◆ Los resultados del ejercicio concuerdan con nuestra apreciación sobre la entidad, proyecto o programa.

## **8. Revisión de Hechos Posteriores.**

Los hechos posteriores son transacciones o actividades que ocurren con posterioridad a la fecha de preparación del estado de situación financiera, pero antes de la emisión de los estados financieros en su conjunto o del informe de auditoría.

Los efectos contables de los hechos posteriores generalmente son contabilizados en el ejercicio en el que ocurren.

Para propósitos de auditoría, existen hechos posteriores previos a la opinión, es decir, cuando ocurren entre la fecha del estado de situación financiera y la preparación del informe final de auditoría, consecuentemente los procedimientos de auditoría, para identificar los hechos posteriores, deben ser aplicados después de la fecha del estado de situación financiera. Los hechos posteriores a la opinión, son transacciones o eventos que suceden después de la emisión del informe de auditoría y deben ser considerados en la próxima auditoría.

## **9. Procedimientos para la identificación de hechos posteriores.**

- ◆ Antes de la emisión del informe, se deberá estudiar actas del directorio e informes internos preparados por las unidades administrativas de la entidad o unidades ejecutoras.
- ◆ Revisar los informes financieros recientes y obtener explicaciones sobre hechos significativos.
- ◆ Determinar compras, ventas, cobranzas y desembolsos significativos.
- ◆ Examinar los contratos importantes, órdenes de pago pendientes y restricciones.
- ◆ Verificar litigios con pronunciamientos adversos para la entidad.
- ◆ Establecer la existencia de restricciones ambientales que puedan modificar las características del proyecto o programa.

## **10. Documentación del Trabajo de Auditoría**

Todos los documentos recopilados y preparados durante la auditoría deberán ser organizados en los archivos corrientes y permanentes respectivos a fin de facilitar su acceso a la información contenida en dichos documentos. Dichos archivos deben estar divididos en secciones basadas en agrupamientos lógicos.

Es importante, al finalizar un trabajo de auditoría, contar con una documentación resumen cuyo contenido puede ser el siguiente:

- ◆ Estados financieros e informe de auditoría.
- ◆ Resumen de temas significativos.
- ◆ Comunicación de resultados parciales
- ◆ Informe de control interno.
- ◆ Memorandos importantes.
- ◆ Ajustes efectuados y no efectuados.
- ◆ Cambios o modificación a la planificación.
- ◆ Plan específico de auditoría.
- ◆ Reportes de supervisión.

## **10.1 Documentar las fases de la auditoría**

En la ejecución del trabajo, se utiliza una parte importante del tiempo al aplicar los programas específicos elaborados para cada componente. Los resultados obtenidos deben documentarse en un expediente de papeles de trabajo, relacionados con la evidencia sustentatoria acumulada que respalden los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

## **10.2 Productos de la ejecución del trabajo**

Los productos principales de la fase ejecución del trabajo son:

- ◆ Estructura del informe de auditoría referenciado a los papeles de trabajo de respaldo.
- ◆ Programa para comunicar los resultados de auditoría a la administración de la entidad.
- ◆ Borrador del informe, cuyos resultados serán comunicados a la administración de la entidad.
- ◆ Expediente de papeles de trabajo organizado de acuerdo a los componentes examinados e informados.
- ◆ Informe de supervisión técnica de la auditoría.
- ◆ Expediente de papeles de trabajo de supervisión

## **10.3 Papeles de trabajo**

### **10.3.1 Definición**

Es el conjunto de cédulas y documentos elaborados u obtenidos por el auditor durante el curso del examen, desde la planificación preliminar, la planificación específica y la ejecución de la auditoría, sirven para evidenciar en forma suficiente, competente y pertinente el trabajo realizado por los auditores y respaldar sus opiniones, constantes en los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones presentadas en los informes.

Los papeles de trabajo deben ser claros, concisos, con el objeto de proporcionar un registro ordenado del trabajo, evitando ambigüedades y contener las razones que sirvieron de base para tomar las decisiones sobre temas conflictivos, por lo que deben ser completos, que permitan su lectura,

claramente expresados y su propósito de fácil comprensión, evitándose incluir comentarios que requieran respuestas o seguimiento posterior.

Los papeles de trabajo, que respaldan al informe del auditor, pueden haberse recibido de personas ajenas a la entidad, de la propia entidad y/o elaborados por el auditor en el transcurso del examen. Además, es posible que los papeles de trabajo puedan estar respaldados por otros elementos como: cintas sonoras, de vídeo, discos de archivo de computación, etc., está limitada por la circunstancia o por la existencia de estos elementos que sirvan de soporte y resulten aptos para sustentar la evidencia que se pretende obtener. Así la existencia de una cinta con la confirmación de un saldo a cobrar o a pagar, sólo servirá de evidencia en la medida que también pudiera ser aceptado por terceros.

Sobre los elementos de prueba, el artículo 125 párrafo segundo, del Código de Procedimiento Civil, manifiesta: "Se admitirá también como medios de prueba las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica. La parte que los presente deberá suministrar al juzgado los aparatos o elementos necesarios para que pueda apreciarse el valor de los registros y reproducirse los sonidos o figuras. Estos medios de prueba serán apreciados con libre criterio judicial, según las circunstancias en que hayan sido producidos".

Todo esto pone de manifiesto la necesidad de que la información verbal o de otra índole, obtenida por el auditor resulte de relevancia, en lo posible posteriormente debe ser confirmada por escrito.

### **10.3.2 Características generales**

La cantidad y el tipo de papeles de trabajo a ser elaborados dependerán, entre otros factores:

- ◆ La naturaleza de la tarea que se va a realizar.
- ◆ La condición del área, programa o entidad a ser examinada.
- ◆ El grado de seguridad en los controles internos.
- ◆ La necesidad de tener una supervisión y control de la auditoría.

Todo papel de trabajo debe reunir las siguientes características generales:

- ◆ Prepararse en forma nítida, clara, concisa y precisa; para conseguir esto se utilizará una ortografía correcta, lenguaje entendible, limitación en abreviaturas, referencias lógicas, mínimo número de marcas y su explicación, deben permitir su lectura, estar claramente expresados y de fácil comprensión, evitándose preguntas o comentarios que requieran respuestas o seguimiento posterior.
- ◆ Su preparación deberá efectuarse con la mayor prontitud posible y se pondrá en su elaboración el mayor cuidado para incluir en ellos tan sólo los datos exigidos por el buen criterio del auditor.

- ◆ Son de propiedad de las unidades operativas correspondientes, las cuales adoptarán las medidas oportunas para garantizar su custodia y confidencialidad.

### 10.3.3 Objetivos

Los papeles de trabajo tienen como objetivos los siguientes:

#### Principales

- a) Ayudar a la planificación de la auditoría
- b) Redactar y sustentar el informe de auditoría
- c) Facilitar, registrar la información reunida y documentar las desviaciones encontradas en la auditoría.
- d) Sentar las bases para el control de calidad y demostrar el cumplimiento de las normas de auditoría
- e) Defender las demandas, los juicios y otras acciones judiciales
- f) Poner en evidencia la idoneidad profesional del personal de auditoría

#### Secundarios

- a) Ayudar al auditor en el desarrollo de su trabajo.
- b) Facilitar la supervisión y permitir que el trabajo ejecutado pueda ser revisado por terceros.
- c) Constituir un elemento para la programación de exámenes posteriores en la misma entidad o en otras similares, por tal motivo en los legajos se incluirán los papeles de trabajo que se denominarán "Asuntos importantes para futuros exámenes", con información para ese fin.
- d) Los papeles de trabajo permitirán informar a los funcionarios y empleados de la entidad, sobre las desviaciones observadas y otros aspectos de interés sobre la gestión institucional, lo que se concretará igualmente en las conclusiones y recomendaciones.
- e) Los papeles de trabajo, preparados con habilidad y destreza profesional, sirven como evidencia del trabajo del auditor y de defensa contra posibles litigios o cargos en su contra.

### 10.3.4 Aspectos básicos para la elaboración de los papeles de trabajo

La elaboración de los papeles de trabajo, obedecerá a la objetividad en las apreciaciones, la concisión de los comentarios, la precisión de las conclusiones y la indicación de las fuentes de información utilizadas por el auditor, quien al efectuar su trabajo, debe hacerlo de acuerdo con las normas de calidad profesional y deberá conceder importancia en su creatividad.

La realización de los papeles de trabajo debe ser previamente programada, para que contengan información útil que sustente el informe; evitando elaborarse papeles de trabajo innecesarios, pues disminuyen la calidad del conjunto de los mismos y se desperdician recursos materiales y humanos.

Aunque la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo variarán según las circunstancias, es conveniente que incluyan los siguientes aspectos básicos:



- a) Evidencia que los estados financieros y demás información sobre la que se está dictaminando, esté conciliados con los registros y se encuentren formalmente emitidos.
- b) Composición de los activos y pasivos que figuren en el balance, incluida la información a través de notas que indiquen acerca de cómo se ha verificado su existencia y han obtenido sus valoraciones.
- c) Análisis y explicaciones de las cifras que constan en las cuentas de ingresos y gastos.
- d) En el caso de papeles de trabajo que reúnan cuentas de cada rubro (hoja principal, cédulas sumarias y subsumarias), incluir los saldos del ejercicio anterior, a efectos comparativos y la correspondiente conclusión sobre la razonabilidad del rubro examinado.
- e) Todas las tareas realizadas deben estar redactadas de tal forma que surja con claridad:
  - ◆ El criterio utilizado para determinar el tamaño de las muestras y selección de los ítemes.
  - ◆ Los comprobantes analizados, revisados o cotejados o el seguimiento realizado, evitando expresiones genéricas. Por ejemplo: "Revisado con documentos", deberá reemplazarse por "revisado con orden de compra autorizada, factura del proveedor, informe de recepción valorizado e informe de bodega, según sea el caso".
- f) En el caso de encontrar desviaciones de control interno, de registro, de evaluación, de exposición u otras que merezcan su consideración, se deben redactar los comentarios en un único papel de trabajo.
- g) Reportar si se resolvieron las desviaciones, problemas o defectos detectados.
- h) Un papel de trabajo se considera que está completo, cuando incluye todos los datos e información que respalde los comentarios, conclusiones y recomendaciones del informe y además cuando otro auditor, al revisarlo llegue a conclusiones similares.

La calidad de los papeles de trabajo es fundamental, por lo que debe evitarse al máximo su cantidad. Algunas condiciones típicas a evitarse son:

- ◆ Los documentos que sólo transcriben la información disponible en registros técnicos, administrativos o financieros de la entidad.
- ◆ La acumulación de copias de informes, reglamentos y disposiciones que carecen de relación directa con las actividades evaluadas o con los hechos materia de la auditoría.
- ◆ La inclusión de documentos extensos para relacionar aspectos puntuales, casos en los que debe prepararse una síntesis o incluir una referencia a la fuente de información.

### **10.3.5 Contenido básico**

El contenido básico del papel de trabajo es el siguiente:

- ◆ Nombre de la entidad, programa, área, unidad administrativa, rubro o actividad examinada, de acuerdo con los componentes determinados en la planificación.
- ◆ Título o propósito del papel de trabajo.
- ◆ Índice de identificación y ordenamiento.
- ◆ Fecha de aplicación del o de los procedimientos de auditoría.
- ◆ Referencia al procedimiento del programa de auditoría o la explicación del objetivo del papel de trabajo.
- ◆ Descripción concisa de la labor realizada y de los resultados alcanzados.
- ◆ Fuentes de información utilizadas, como archivos, registros, informes o funcionarios que proporcionaron los datos.
- ◆ Base de selección de la muestra verificada, en los casos aplicables.
- ◆ Referencia cruzada de datos importantes entre papeles de trabajo.
- ◆ Conclusión o conclusiones a las que llegaron, si corresponde.
- ◆ Rúbrica e iniciales de la persona que lo preparó y la fecha de conclusión. Los documentos preparados por la entidad deben identificarse con ese título "preparado por la entidad", la fecha de recepción y las iniciales del auditor que trabajó con esa información.
- ◆ Evidencia de la revisión efectuada por el jefe de equipo y el supervisor.

El contenido de los papeles de trabajo de ejercicios anteriores constituyen una guía útil y pueden ser objeto de mejora. Además, el auditor antes de preparar un papel de trabajo debe preguntarse:

- ◆ Es necesario para la auditoría?.
- ◆ Es posible presentar esa información de mejor manera?.
- ◆ Será necesario obtener algún dato o elemento adicional?.
- ◆ Puede ser preparado por personal de la entidad?.
- ◆ Puede ser reutilizado en el futuro?.
- ◆ Puede incluirse el análisis de asuntos relacionados?.

### **10.3.6 Optimización de los recursos en la elaboración de los Papeles de Trabajo**

Una parte relevante del tiempo programado para las fases definidas en la planificación específica para ejecutar de auditoría, está dirigida a la preparación de papeles de trabajo que documenten las acciones y los

resultados de gestión de la entidad auditada. A continuación se incluyen sugerencias básicas para reducir el tiempo invertido en esta tarea:

#### **Condiciones generales:**

- Diseñar programas de auditoría a la medida, que incluyan solo los procedimientos necesarios.
- Coordinar el trabajo con la entidad, para evitar pérdidas de tiempo mientras se espera que la información sea preparada.
- Ordenar la aplicación de los procedimientos del programa y evitar interrupciones en el trabajo.
- Utilizar técnicas de auditoría asistidas por el computador.
- Repetir la preparación de correspondencia, incluyendo solo los cambios y correcciones menores.
- Completar de inmediato los informes y memorandos finales para la entidad o para los papeles de trabajo, no dejarlos para la siguiente jornada.
- Revisar el trabajo inmediatamente después de finalizado, no dejarlo para luego.
- Utilizar microcomputadores a fin de aumentar la eficiencia del trabajo.

#### **Al preparar los papeles de trabajo:**

- Utilizar los informes y datos estadísticos de la entidad, en lugar de preparar resúmenes propios.
- Hacer copias de las partes pertinentes de actas y acuerdos importantes, en lugar de extensos resúmenes.
- Dejar espacios suficientes en los programas de auditoría para agregar comentarios y procedimientos adicionales, en lugar de preparar otro papel de trabajo.
- Preparar los papeles de trabajo como documentos finales, dejando espacios suficientes para las referencias, marcas y sobre todo para las conclusiones, evitando formular borradores de papeles de trabajo.
- Concluir respecto a los hallazgos de auditoría no significativos.

#### **Utilizando el personal de la entidad**

- Al obtener comprobantes, expedientes, contratos y otros documentos para inspeccionarlos.

- Al preparar cartas, memorandos e informes preliminares, excepto cuando hayan datos confidenciales.
- Al investigar las causas y el alcance de los errores observados durante la auditoría.

### 10.3.7 Marcas de auditoría

Las marcas de auditoría son signos o símbolos convencionales que utiliza el auditor, para identificar el tipo de procedimiento, tarea o pruebas realizadas en la ejecución de un examen. El uso de marcas simples facilitan su entendimiento.

Cuando el auditor trabaja sobre los elementos recibidos de la entidad, de terceros ajenos a la entidad y los confeccionados por él, no debe dejar constancia descriptiva de la tarea realizada al lado de cada importe, de cada saldo o de cualquier información, por cuanto implicaría una repetición innecesaria, utilización de mayor tiempo, incremento de papeles de trabajo y dificultaría cualquier revisión posterior.

Las marcas de auditoría son de dos clases: a) con significado uniforme a través de todos los papeles de trabajo, y b) con distinto significado a criterio del auditor.

#### Marcas con significado uniforme

Estos símbolos se incluyen en los papeles de trabajo y representan pruebas o procedimientos de auditoría aplicados a las transacciones u operaciones registradas o informadas por la entidad. Las marcas con significado uniforme se registran en el lado derecho de la información verificada y de ser extensa la información se utiliza un paréntesis rectangular que identifique concretamente la información sujeta a revisión y en el centro se ubicará la marca.

Los siguientes símbolos han sido aceptados como marcas de auditoría uniforme:

#### MARCAS DE AUDITORIA

SIMBOLO	SIGNIFICADO
<b>V</b>	Tomado de y/o chequeado con
<b>S</b>	Documentación sustentatoria
<b>^</b>	Transacción rastreada
<b>?</b>	Comprobado sumas
<b>?</b>	Rejecución de cálculos
<b>a</b>	Verificación posterior
<b>C</b>	Circularizado
<b>/</b>	

<b>C</b>	Confirmado
<b>N</b>	No autorizado
<b>Ø</b>	Inspección física

---

## EXPLICACIÓN DEL SIGNIFICADO DE LAS MARCAS DE AUDITORIA

### **V** Tomado de y/o chequeado con

Se utilizará para indicar la fuente de donde se ha obtenido la información, ya sea esta una cifra, un saldo, una fecha, un nombre. Ejemplo, tomado del mayor, chequeado con mayor, o simplemente tomado del acta de sesión de directorio de 200X.03.26.

### **S** Documentación sustentatoria

Se utilizará para indicar que la evidencia documental que apoya o respalda una transacción u operación ha sido revisada por el auditor, determinando su propiedad, legalidad, veracidad y conformidad. Ejemplo, la comprobación de un desembolso mediante la revisión de la nota de pedido de materiales, bienes o servicios, orden de compra, comprobante de pago, factura del proveedor e ingreso a bodega.

### **^** Transacción rastreada

Se utilizará para indicar que una transacción o un grupo de ellas han sido objeto de seguimiento desde un punto a otro sin omisiones o interrupciones. En todos los casos, el auditor señalará en donde inicia y termina el seguimiento. Ejemplo, registro de cualquier ingreso o desembolso desde los libros de entrada original hasta su presentación en los estados financieros o viceversa

### **?** Comprobado sumas

Se utilizará para indicar que un registro, informe, documento o comprobante se ha sometido a la verificación de la exactitud aritmética de los totales y subtotales, verticales y/o horizontales. Ejemplo, comprobadas las sumas verticales y horizontales del rol de pagos de junio. Verificadas las sumas verticales de la liquidación presupuestaria al 200X-12-31.

**?**

### **Rejecución de cálculos**

Se utilizará para indicar que las operaciones matemáticas, contenidas en un registro, informe, documento o comprobante, han sido efectuadas nuevamente por el auditor. Ejemplo, rejecutados los cálculos del impuesto a la renta del mes de diciembre o de los cálculos de los fondos de reserva del mes de enero y/o de los cálculos del pago del decimotercer sueldo, entre otros.

**a**

### **Verificación posterior**

Se utilizará para indicar que se ha verificado la regulación o registro de una transacción u operación, efectuada con posterioridad a la fecha del examen. Al cierre del ejercicio, normalmente quedan saldos pendientes de cobro, pago o liquidación, que requieren ser verificados posteriormente por el auditor. Ejemplo, ajuste propuesto por la Contraloría y registrado el 200X.01.31.

**C**

### **Circularizado**

Se utilizará para indicar en los detalles de cuentas por cobrar, anticipos, cuentas por pagar, etc., las personas, empresas o entidades a las que se han enviado cartas de confirmación de saldos.

**~~C~~**

### **Confirmado**

Esta marca se utilizará como complemento de la anterior y la raya oblicua indicará que se ha obtenido respuesta a la carta de confirmación de saldos, enviada por los auditores.

**N**

### **No autorizado**

Se utilizará para indicar la falta de aprobación de una transacción, comprobante, documentos, registro o informe por parte de los funcionarios responsables. Ejemplo, comprobante de pago no autorizado por el Jefe Financiero,

transferencia de banco no autorizada por autoridad competente.



### **Inspección física**

Se utilizará para demostrar la existencia de bienes, obras, documentos, etc. Colocada frente a determinados ítems del inventario significará que esos artículos han sido constatados físicamente por el auditor o las marcas frente a determinados ítems de un listado de documentos, como garantías, pólizas, títulos de crédito, etc., significará que esos documentos han sido examinados ocularmente por el auditor.

#### **Marcas con significado a criterio del auditor**

Las marcas que tienen significado a criterio del auditor responsable de ejecutar la auditoría, se las utiliza para definir en forma resumida el procedimiento, tarea o prueba aplicada a la información, transacción, dato o actividad examinada.

#### **10.3.8 Referencia Cruzada**

La referencia cruzada tiene por objeto relacionar información importante contenida en un papel de trabajo con respecto a otro. Una práctica común constituye la referencia entre los procedimientos de auditoría contenidos en los programas y los papeles de trabajo que lo respaldan o la relación de la información contenida en los papeles de trabajo y las hojas de resumen de hallazgos.

La referencia cruzada es una práctica útil para relacionar información importante, sin embargo, debe evitarse la utilización en situaciones poco relevantes. La referencia se realizará mientras se desarrolla el trabajo, sin dejar esta actividad para el momento de preparar el informe de auditoría.

#### **10.3.9 Índices de los papeles de trabajo**

El índice tiene la finalidad de facilitar el acceso a la información contenida en los papeles de trabajo por parte de los auditores y otros usuarios, así como sistematizar su ordenamiento. Normalmente se escribirá el índice en el ángulo superior derecho de cada hoja.

En la sección pertinente a la estructura y contenido de los archivos para documentar la auditoría, se desarrolla la metodología definida para identificar los grupos, contenidos e índices a utilizarse en la auditoría. A

continuación se presenta la estructura resumida de los índices y su ordenamiento:

GRUPOS	INDICES
<b>a Archivo Permanente:</b> Primera parte: Información General Segunda parte: Organización de los Sistemas operativos	PA, PB, PC. PXA,PXB,PXC.. .
<b>b Archivo de planificación:</b> Primera parte: Administración de la auditoría Segunda parte: Planificación preliminar Tercera parte: Planificación específica Cuarta parte: Supervisión	AD PP PE SU
<b>c Archivo Corriente:</b> Primera parte: Información resumen y de control Segunda parte: Documentación del trabajo <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Información financiera proporcionada por la entidad</li> <li>2. Documentación por componente analizado:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>* Sumaria u hoja resumen de hallazgos.</li> <li>* Programa específico de auditoría.</li> <li>* Papeles de trabajo que respaldan resultados</li> </ul> </li> </ol>	I, II, III... IF ó IG A, B,...Z A1, B1..Z1 A2/n,B2/n..Z2/n

## 10.4 Documentación de una auditoría

### 10.4.1 Importancia de la documentación de la auditoría

Gran parte de la normativa técnica de auditoría está relacionada directamente con la documentación de la auditoría o la elaboración de papeles de trabajo cuyo propósito es evidenciar o sustentar las conclusiones y opiniones contenidas en el informe de auditoría.

Es importante considerar que la evidencia de auditoría está referida a suficiencia, competencia y pertinencia técnica de los resultados obtenidos, por lo tanto, no es sustituto de la evidencia legal.

Las conclusiones y opiniones incluidas en los informes, en todos los casos, deben disponer de la evidencia necesaria para mantener los criterios presentados formalmente.

### 10.4.2 Estándares básicos para documentar la auditoría

La auditoría es un proceso continuo de acumulación de información documental, testimonial, analítica y física relacionada con la verificación de las actividades desarrolladas por una entidad y el cumplimiento de las funciones y obligaciones de sus funcionarios y empleados dirigidas a evaluar la eficiente utilización de los recursos, la efectividad en el logro de las metas y objetivos institucionales y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas aplicables.



Los siguientes criterios deberán aplicarse para documentar una auditoría, una vez definida la estructura de los papeles de trabajo al iniciar el examen:

- Planificación Preliminar (PP)
- Planificación Específica (PE)
- Ejecución del Trabajo (ET)
- Comunicación de resultados (CR)
- Estructurar el contenido de los papeles de trabajo de cada una de las fases del proceso, considerando componentes relevantes que incluyan varias actividades relacionadas.
- Utilizar de manera consistente los índices definidos para las fases y los componentes identificados, principalmente en la planificación específica y en la ejecución del trabajo.
- Desglosar en varios expedientes por componentes la ejecución del trabajo para facilitar el manejo de la información y la documentación de la auditoría a nivel de los integrantes del equipo.
- Mantener expedientes independientes de las fases hasta concluir el examen, acumulando la información al preparar el informe y presentar los resultados a la administración de la entidad.
- Agrupar los expedientes en legajos de información manejable para archivo y consulta posterior.
- Concluida la auditoría proceder a numerar todos los papeles de trabajo, partiendo del expediente de administración de la auditoría y completarla con la ejecución del trabajo.
- Mantener en forma separada el expediente de papeles de trabajo de la supervisión técnica aplicada durante el examen y su archivo junto a la documentación de la auditoría.

#### **10.4.3 Documentación de la planificación preliminar y parte de la comunicación de resultados**

La metodología definida para la auditoría financieras a base de la normativa técnica prevé el cumplimiento de ciclos completos para concluir un examen, preferentemente en períodos separados que tengan un lapso intermedio para obtener información, documentos o datos para completar el examen.

Bajo este esquema la planificación preliminar constituye un ciclo completo de trabajo que se inicia con la aplicación de un programa uniforme y los procedimientos relacionados, hasta la emisión de un reporte dirigido a la jefatura de la unidad de auditoría, comunicando las condiciones existentes para cumplir con los estándares definidos en la orden de trabajo y las limitaciones técnicas identificadas.

#### **10.4.4 Documentación de la planificación específica y parte de la comunicación de resultados**

La planificación específica de la auditoría de manera similar a la preliminar constituye un ciclo completo, que se inicia con la aplicación del programa de auditoría uniforme, que incluye cuatro elementos globales que orientan el trabajo:

- Propósitos

- Muestras a examinar
- Procedimientos de auditoría
- Fuentes de información

La planificación específica incluye la evaluación del control interno de manera global a través de los elementos ambiente de control y sistemas de registro e información y en forma específica mediante los programas o cuestionarios específicos sobre los procedimientos de control de los componentes determinados al concluir la planificación preliminar.

#### **10.4.5 Documentación de la ejecución del trabajo y la comunicación de resultados**

La fase de ejecución del trabajo para la estructuración de los papeles de trabajo se consolida con la comunicación de resultados en el proceso de ejecución.

Los documentos y evidencias que se produzcan luego de la presentación de los resultados de la auditoría en la conferencia final están integrados en el grupo correspondiente a la ejecución del trabajo.

La ejecución del trabajo, por lo general, utiliza el mayor número de profesionales para aplicar los procedimientos detallados de auditoría y es procedente mantener una apertura para facilitar la distribución de los componentes relacionados para examinarlos de manera individual, pero bajo los criterios de una estructura inicialmente propuesta a base de la programación específica del trabajo a realizar, como producto de la planificación específica.

#### **10.4.6 Documentación de la supervisión técnica de auditoría**

La supervisión en la auditoría profesional se ha constituido en uno de los elementos fundamentales del trabajo ejecutado por el equipo o grupo de auditores y en una parte de la norma de auditoría generalmente aceptada denominada planificación y supervisión de la auditoría.

En la auditoría financiera la "supervisión técnica" ha sido separada de la planificación y desarrollada como un proceso independiente que participa en paralelo durante la ejecución de una auditoría y que requiere documentar sus acciones, de manera similar a los que realiza el equipo, respecto a las actividades o transacciones examinadas.

### **10.5 Archivos de papeles de trabajo**

#### **10.5.1 Clasificación**

La actividad profesional ha establecido la necesidad de utilizar los siguientes archivos para documentar la auditoría:

##### **Archivo permanente**

Dirigido a mantener la información general de carácter permanente, como un punto clave de referencia para conocer la entidad, su misión básica y los principales objetivos.

### **Archivo de planificación**

Orientado a documentar la etapa de planificación preliminar y específica de cada auditoría de manera que se identifiquen claramente la naturaleza, alcance y objetivo de la auditoría a ejecutar.

### **Archivo corriente**

Orientado a documentar la etapa de auditoría respondiendo a los lineamientos detallados en la planificación preliminar y en la específica.

## **10.5.2 Estructura y contenido del archivo permanente**

El archivo permanente de papeles de trabajo es la base para la planificación y programación de la auditoría financiera. Esta condición hace necesario disponer de un archivo permanente estructurado de tal manera que facilite la utilización de la amplia información acumulada.

El archivo permanente es y será considerado como la principal fuente de información para ejecutar una auditoría. En la práctica de la auditoría, su ausencia o disponibilidad parcial es calificada como una de las principales causas negativas para ejecutar una auditoría eficiente.

La disponibilidad de un archivo permanente organizado, administrado, custodiado y actualizado por cada unidad de auditoría interna de las entidades públicas es esencial para el eficiente funcionamiento de la auditoría externa y en el caso de instituciones que no cuenten con auditoría interna, la responsabilidad por la organización y mantenimiento del archivo permanente corresponde a la unidad operativa de auditoría de la CGE, según su ámbito de acción. Por ende, la responsabilidad primaria por la organización y manejo del archivo permanente es competencia del titular de auditoría interna o de la unidad operativa de auditoría de la Contraloría General del Estado, según el caso.

El archivo permanente de cada entidad pública será organizado a base de las actividades principales que desarrolle, así como de las funciones secundarias relevantes.

La importancia otorgada a la organización y manejo del archivo permanente, permite el desarrollo de una aplicación informática para facilitar la estructuración de la información y la utilización de las fuentes de datos disponibles en una base de datos de fácil acceso.

La información contenida en el archivo permanente se actualizará de manera continua y obligatoriamente al menos una vez al año o semestralmente. La información corresponderá al último ejercicio terminado y en situaciones específicas a los dos o tres últimos períodos.

La documentación liberada del archivo permanente activo será transferida al archivo inactivo, que mantendrá una estructura similar al archivo activo.

La siguiente estructura se aplicará para ordenar la documentación e información del archivo permanente:

## **ENTIDAD XYZ ARCHIVO PERMANENTE**

### PRIMERA PARTE - INFORMACION GENERAL

#### **CONTENIDO**

#### **INDICE**

##### **Información general**

**PA**

Nombre de la entidad

Objetivos de la entidad

Ubicación de las oficinas y dependencias

Descripción de actividades generales resumidas de la entidad superior y de la unidad o unidades dependientes en términos específicos

##### **Información legal**

**PB**

Leyes, reglamentos e instructivos y normatividad de aplicación general en la entidad

Ley, ordenanza o decreto de creación y las modificaciones, de ser el caso.

Reglamentos expedidos a base de la Ley de creación.

Manuales de procedimientos e instructivos de la entidad

##### **Estructura organizacional**

Organigramas vigentes de la entidad, ubicando la fecha de vigencia y aprobación. **PC**

Detalle de las autoridades máximas de la entidad, incluir el cargo, nombre del funcionario, fecha de nombramiento, período de actuación.

Detalle de los cuerpos colegiados de la entidad (comités de contratación) e indique si existen actas de las reuniones.

Extracto de actas, acuerdos, resoluciones, etc. emitidos por los cuerpos colegiados que tengan carácter permanente. **PD**

Información estadística (de haberla) sobre los principales servicios prestados o bienes producidos en los últimos cinco años **PE**

Planes de acción de la entidad a corto, mediano y largo plazos **PF**

Contratos a largo plazo **PG**

Propiedades inmuebles y gravámenes sobre las mismas **PH**

Inversiones significativas y su ubicación (diferentes a inversión en bienes inmuebles) **PI**

Informe del período anterior, con su memorando y síntesis **PJ**

Actualizado/ 200x

revisado/fecha

Jefe de equipo

Supervisor

Director

## ENTIDAD XYZ

### ARCHIVO PERMANENTE

#### SEGUNDA PARTE - ORGANIZACION DE LOS SISTEMAS OPERATIVOS

#### CONTENIDO

#### INDICE

Comprende, organigramas y descripción de las áreas, financiera, contable, auditoría interna, departamento de sistemas entre otros.

**PXA**

#### **Area financiera contable**

Descripción del sistema contable, políticas y procedimientos contables especiales (métodos de reconocimiento de ingresos, capitalización de activos fijos, entre otros.)

Detalle de los registros contables y plan de cuentas

**PXB**

#### **Area Sistemas de Presupuesto**

Descripción del sistema

Ingresos

Egresos

Manual de operaciones

Otros aspectos de interés

#### **Area Tesorería**

**PXC**

Descripción del sistema

Manual de operaciones

#### **Auditoría Interna**

**PXD**

Descripción de las principales funciones

Manual de auditoría interna

Lista de los últimos informes de auditoría interna y externa realizados a la entidad.

Plan anual del departamento de auditoría (tres últimos años)

**PXE**

#### **Departamento de sistemas**

Equipos, software (sistema operativo, aplicaciones), en uso

**Otras Areas**

**PXF**

Actualizado/ 200x

Revisado/fecha

Jefe de equipo

Supervisor

Director

### **10.5.3 Estructura y contenido del archivo de planificación**

Los papeles de trabajo acumulados en la planificación de la auditoría se organizarán en los siguientes segmentos que serán integrados al concluir la auditoría:

#### **a. Administración de la auditoría**

Incluye los documentos preparados para programar, organizar, manejar y controlar la auditoría y el equipo de profesionales, la correspondencia recibida y remitida no relacionada directamente con hallazgos específicos, el ordenamiento cronológico de los hechos y los reportes emitidos como producto de la auditoría en las diferentes fases del trabajo.

#### **b. Planificación de la auditoría**

Documentación de la planificación preliminar.

- El expediente de papeles de trabajo de la planificación preliminar estará integrado por el programa aplicado y los documentos organizados con la información obtenida en la fase.

Documentación de la planificación específica.

- El expediente de papeles de trabajo incluirá el programa de la planificación preliminar, que incluye la evaluación del control interno en los elementos: ambiente de control y sistemas de registro e información, así como los programas, cuestionarios o diagramas específicos para evaluar los procedimientos de control y los papeles de trabajo producto de su aplicación, incluso el plan específico de auditoría y el informe de evaluación del control interno.

A continuación se presenta el índice del archivo de planificación de la auditoría.

**ENTIDAD:**

**FECHA:**

#### **ARCHIVO DE PLANIFICACION**

<b>CONTENIDO</b>	<b>INDICE</b>
Primera Parte – Administración de la Auditoría	<b>AD</b>
Segunda Parte – Planificación Preliminar	<b>PP</b>
Tercera Parte – Planificación Específica	<b>PE</b>
Cuarta Parte – Supervisión	<b>SU</b>

Revisado/  
Elaborado

Planificación  
Preliminar

Planificación  
Específica

Iniciales/Firma/Fecha

Director

Supervisor

Jefe De Equipo

**ENTIDAD :**  
**FECHA :**

## **ARCHIVO DE PLANIFICACION**

### **PRIMERA PARTE - ADMINISTRACION DE LA AUDITORIA**

<b>CONTENIDO</b>	<b>INDICE</b>
Orden de trabajo, modificaciones y actualizaciones.	AD/1
Cuadro de registro y control de los auditores designados para el examen, incluyendo fecha de integración, rúbrica e iniciales utilizadas, fecha de separación, días efectivos laborados, componente o área de auditoría examinada y otra información pertinente.	AD/2
Correspondencia enviada y recibida de la entidad, que no tenga relación directa con los hallazgos desarrollados.	AD/3
Correspondencia enviada y recibida de la unidad de auditoría y de otras instituciones, no relacionada con los hallazgos desarrollados.	AD/4
Otra documentación administrativa no incluida en los grupos anteriores.	AD/5

**ENTIDAD:**

**FECHA:**

## **ARCHIVO DE PLANIFICACION**

### **SEGUNDA PARTE - PLANIFICACION PRELIMINAR**

<b>CONTENIDO</b>	<b>INDICE</b>
Reporte de la planificación preliminar, incluye la matriz de calificación preliminar del riesgo inherente y de control.	PP/1
Programa de auditoría aplicado en la planificación preliminar	PP/2
Resultados resumidos de las entrevistas con el auditor interno y los principales funcionarios de la entidad.	PP/3
Resumen de las fuentes de información determinadas, señalando su ubicación y el funcionario que la mantiene	PP/4
Otra información no señalada en los puntos anteriores.	PP/5



**ENTIDAD:**

**FECHA:**

**ARCHIVO DE PLANIFICACION**

**TERCERA PARTE - PLANIFICACION ESPECIFICA**

<b>CONTENIDO</b>	<b>INDICE</b>
Informe de la planificación específica	PE/1
Programa de auditoría aplicado para la planificación específica.	PE/2
Matriz de evaluación de riesgos de auditoría por componente, o matriz de decisiones, identificación de controles clave, determinación del enfoque de auditoría.	PE/3
Cuestionario o modalidad de evaluación del control interno (El índice de la documentación de respaldo podrá contener adicionalmente letras y números secuenciales de identificación).	PE/4
Informe resultante de la evaluación de control interno.	PE/5
Plan de muestreo definido para la auditoría	PE/6
Programas de trabajo específicos para la siguiente fase.	PE/7
Papeles de trabajo resumen que sustenta el informe de cada fase.	PE/8

**ENTIDAD:**

**FECHA:**

**ARCHIVO DE PLANIFICACION**

**CUARTA PARTE - SUPERVISION**

<b>CONTENIDO</b>	<b>INDICE</b>
Programa de supervisión técnica aplicado durante las fases de la auditoría.	SU/1
Cronograma de visitas al equipo de trabajo y su cumplimiento.	SU/2
Instrucciones específicas y puntos pendientes de revisión del Director.	SU/3
Instrucciones específicas y puntos pendientes de revisión del Supervisor.	SU/4
Instrucciones específicas y puntos pendientes de revisión del Jefe de Equipo.	SU/5
Evaluación del desempeño de los miembros del equipo.	SU/6

#### **10.5.4 Estructura y contenido del archivo corriente**

El archivo corriente está conformado por los legajos de papeles de trabajo, que contienen la información recopilada durante la fase de ejecución del trabajo y que constituyen el soporte de los resultados obtenidos de la auditoría.

El archivo corriente estará constituido por papeles de trabajo de uso general y específico.

Papeles de trabajo de uso general, son aquellos que no están relacionados directamente con el componente, cuenta o actividad en particular, sino con la auditoría en su conjunto. Estos papeles de trabajo se mantendrán en un archivo temporal, mientras se realice el examen con el propósito de facilitar su uso y revisión, para luego archivarlos en el orden que se sugiere posteriormente.

Papeles de trabajo de uso específico, son aquellos que constituyen evidencias de los hallazgos relacionados con cada componente, cuenta o actividad en particular.

##### **Principales papeles de trabajo de uso general:**

###### Preparados por terceros ajenos a la entidad

- Carta de preguntas a los asesores legales
- Carta de confirmación de compañías de seguros

###### Preparados por la entidad

- Estados financieros y Balance de comprobación
- Cartas de representación de los funcionarios de la entidad

###### Preparados por el auditor

- Plan específico de auditoría
- Programa de trabajo
- Hoja de asuntos pendientes
- Cédulas de ajustes sugeridos
- Sugerencias para futuros exámenes
- Informes de avance de trabajo y tiempo utilizado
- Hoja principal de trabajo
- Evaluación de control interno

##### **Principales papeles de trabajo de uso específico:**

###### Preparados por terceros ajenos a la entidad

- Confirmación de saldos de bancos, deudores y acreedores.
- Confirmación de bienes de la entidad en poder de terceros y viceversa.

- Resúmenes de cuenta

Preparados por la entidad

- Anexos de la composición de los saldos de las cuentas
- Conciliaciones bancarias
- Resultados de constataciones físicas
- Declaraciones de retención y pago de impuestos y obligaciones de terceros.
- Análisis de cuentas deudoras y acreedoras por antigüedad de saldos

Preparados por el auditor

- Cédulas sumarias o de resumen de rubros o componentes
- Hojas de comentarios o notas
- Cédulas de análisis específico
- Detalles de arqueos
- Detalles de recuentos selectivos
- Copias, resúmenes o fotocopias de documentos de importancia
- Otros elementos como grabaciones, fotografías, discos de archivo de computadora, entre otros.

El archivo corriente estará dividido en dos partes, la primera se refiere a la "Información resumen y de control", cuyo índice se presenta en números romanos, mientras que la segunda parte corresponde al archivo de la "Documentación del trabajo" dividida en varios segmentos, uno por cada componente cuenta o actividad examinada, su índice constará de letras mayúsculas simples o dobles, para las cédulas sumarias y letras seguidas de números correlativos para los papeles de análisis.

**ENTIDAD:**

**FECHA:**

**ARCHIVO CORRIENTE**

**PRIMERA PARTE - INFORMACION RESUMEN Y DE CONTROL**

<b>CONTENIDO</b>	<b>INDICE</b>
Borrador del informe del período examinado	I
Memorando de antecedentes, si amerita	II
Puntos de interés para el supervisor y el director	III
Hojas de ajustes y reclasificaciones propuestos	IV
Debilidades de control interno	V
Correspondencia enviada y recibida, relacionada con los hallazgos de auditoría	VI
Control de tiempo utilizado y explicación de la variación del tiempo en relación con el presupuesto	VII
Notas y requerimientos de orden técnico y administrativo relacionados con la supervisión de la auditoría	VIII
Indice de legajos del archivo corriente	IX

**ENTIDAD:**

**FECHA:**

**ARCHIVO CORRIENTE**

SEGUNDA PARTE - DOCUMENTACION DEL TRABAJO

**CONTENIDO**

**INDICE**

- |   |  |         |
|---|--|---------|
| 1 | Información financiera o de gestión proporcionada por la entidad | IF o IG |
| 2 | Documentación por componente examinado                           |         |

**ALTERNATIVA No. 1**

**Título del componente**

Sumaria u hoja resumen de hallazgos significativos del componente A

Puntos de interés del componente A1

Programa específico de auditoría aplicado al componente examinado A2

Documentos y papeles de trabajo que respaldan los resultados (Para los siguientes componentes se utilizarán las letras B, C, D, y otras., manteniendo la misma estructura planteada para el componente A) A3/n

**ALTERNATIVA No. 2**

Los componentes podrían ser cada uno de sus rubros, consecuentemente el índice de las cédulas sumarias sería el que consta a continuación; y el de los programas y papeles de trabajo que respaldan los resultados, se identificarían adicionalmente con números correlativos conforme a la estructura definida en la alternativa No. 1

**Título del componente**

DISPONIBILIDADES A

INVERSIONES TEMPORALES B

CUENTAS POR COBRAR C

EXISTENCIAS (INVENTARIOS) D

PREPAGADOS E

BIENES DE LARGA DURACION (ACTIVO FIJO) F

INVERSIONES LARGO PLAZO G

CARGOS DIFERIDOS H

OTROS ACTIVOS I

CUENTAS POR PAGAR AA

OBLIGACIONES BANCARIAS Y FINANCIERAS A CORTO PLAZO BB

PROVISIONES POR PAGAR CC

PRECOBRADOS Y ANTICIPOS RECIBIDOS DD

OTRAS CUENTAS POR PAGAR EE

PRESTAMOS BANCARIOS Y FINANCIEROS A LARGO PLAZO FF

CREDITOS DIFERIDOS GG

PATRIMONIO HH

CUENTAS DE INGRESO Y

CUENTAS DE GASTOS X

Los documentos que tienen más de una página serán numerados en forma ascendente, a continuación del índice del papel de trabajo. En cada expediente se insertará el detalle de su contenido relacionado con los índices utilizados para facilitar la ubicación de la información. Una vez terminada la auditoría y completados los expedientes de papeles de trabajo, estos serán numerados en forma consecutiva a partir del grupo

relacionado con la administración de la auditoría, hasta concluir con el borrador del informe.

## CAPITULO

### V

#### COMUNICACION DE RESULTADOS EN LA AUDITORIA FINANCIERA

<b>1.</b>	<b><i>Generalidades</i></b>	<b>257</b>
1.1	<i>Comunicación al inicio de la auditoría</i>	257
1.2	<i>Comunicación en el transcurso de la auditoría</i>	258
1.3	<i>Comunicación al término de la auditoría</i>	259
1.4	<i>Convocatoria a la conferencia final</i>	260
1.5	<i>Acta de conferencia final</i>	260
1.6	<i>Entrega del informe</i>	261
<b>2.</b>	<b><i>El Informe de Auditoría</i></b>	<b>261</b>
2.1	<i>Definición</i>	261
2.2	<i>Clases de Informes</i>	261
2.2.1	<i>Extenso o largo</i>	261
2.2.2	<i>Breve o corto</i>	262
2.3	<i>Requisitos y cualidades del informe</i>	262
2.3.1	<i>Concisión</i>	262
2.3.2	<i>Precisión y razonabilidad</i>	262
2.3.3	<i>Respaldo adecuado</i>	263
2.3.4	<i>Objetividad</i>	263
2.3.5	<i>Tono constructivo</i>	263
2.3.6	<i>Importancia del contenido</i>	264
2.3.7	<i>Utilidad y oportunidad</i>	264
2.3.8	<i>Claridad</i>	264
2.4	<i>Errores comunes en la preparación de un informe</i>	265
2.4.1	<i>La organización del informe es pobre</i>	265
2.4.2	<i>El lenguaje es poco claro</i>	265
2.4.3	<i>Material perdido</i>	265
2.5	<i>Sugerencias para la redacción del Informe</i>	266
2.5.1	<i>Piense antes de escribir</i>	266
2.5.2	<i>Resuma antes de escribir</i>	266
2.5.3	<i>Escriba los reportes largos en párrafos cortos</i>	266
2.5.4	<i>Escriba imparcialmente</i>	266
2.5.5	<i>Primer borrador</i>	266
2.5.6	<i>Ponga cuidado en el orden y el contenido</i>	266

2.5.7	<i>Este seguro que su informe no tenga errores</i>	267
	<i>mecanográficos y aritméticos</i>	267
2.5.8	<i>Pensamiento claro y conciso</i>	267
2.5.9	<i>Escriba lo más simple posible</i>	267
2.5.10	<i>Prefiera usar los verbos en forma activa que en forma pasiva</i>	267
2.5.11	<i>Use un castellano clásico y una sintaxis correcta</i>	267
2.5.12	<i>Evite palabras excesivas y material ajeno al tema</i>	267
2.5.13	<i>Evite abreviaturas y siglas</i>	267
2.5.14	<i>No use comparaciones implícitas</i>	268
2.5.15	<i>Use términos precisos</i>	268
2.6	<i>Responsabilidad de la elaboración del informe</i>	268
2.7	<i>Criterios para ordenar los resultados</i>	268
2.7.1	<i>Importancia de los resultados</i>	268
2.7.3	<i>Partir de los componentes o hallazgos generales y llegar a lo específico</i>	268
2.7.3	<i>Seguir el proceso de las operaciones</i>	268
2.7.4	<i>Utilizar las principales actividades sustantivas y adjetivas</i>	268
2.7.5	<i>Combinar los criterios expuestos</i>	269
2.8	<i>Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones</i>	269
2.8.1	<i>Comentarios</i>	269
2.8.2	<i>Conclusiones</i>	272
2.8.3	<i>Recomendaciones</i>	272
<b>3.</b>	<b><i>Estructura de los Informes de Auditoría Financiera</i></b>	<b>274</b>
3.1	<i>Esquema del contenido del informe</i>	274
3.2	<i>Descripción del contenido del informe</i>	275
3.2.1	<i>Carátula</i>	275
3.2.2	<i>Detalle de abreviaturas utilizadas</i>	276
3.2.3	<i>Índice</i>	276
3.2.4	<i>Sección I: Dictamen Profesional</i>	276
3.2.5	<i>Estados Financieros</i>	280
3.2.6	<i>Notas aclaratorias a los estados financieros</i>	281
3.2.7	<i>Sección II: Información financiera complementaria</i>	283
3.2.8	<i>Sección III: Resultados de la Auditoría</i>	291
3.2.9	<i>Anexos</i>	293
3.3	<i>Síntesis del Informe</i>	296
3.4.	<i>Tareas Finales de la Fase de Comunicación de Resultados</i>	296
3.4.1	<i>Efectos de la comunicación de resultados en el informe</i>	297
3.4.2	<i>Productos de la comunicación de resultados</i>	297
3.5	<i>Trámite del Informe de Auditoría</i>	298
3.5.1	<i>Procedimientos</i>	298
<b>4.</b>	<b><i>Tipos de Opinión</i></b>	<b>300</b>

4.1	<i>Opinión estándar, limpia o sin salvedades</i>	300
<hr/>		
4.2	<i>Opinión con salvedades</i>	302
<hr/>		
4.3	<i>Abstención de emitir una opinión</i>	304
4.4	<i>Opinión adversa o negativa</i>	306
<hr/>		
4.5	<i>Aspectos que afectan la opinión del auditor</i>	309
<hr/>		
4.5.1	<i>Limitaciones al alcance</i>	309
4.5.2	<i>Desviaciones de un principio de contabilidad generalmente aceptado</i>	309
<hr/>		
<b>5.</b>	<b><i>Apéndices de la Comunicación de Resultados</i></b>	<b>316</b>
<hr/>		
<b>A.</b>	<i>Formato de Acta de Conferencia Final</i>	316
<hr/>		
<b>B.</b>	Formato de Carátulas del Informe	317
<b>C.</b>	Detalle de Abreviaturas Utilizadas en el Informe	322
<b>D.</b>	Modelo de Índice del Informe de Auditoría	323
<b>E.</b>	Modelo de Carta de Control Interno	324
<b>F.</b>	Modelo de Oficio de la Máxima de Autoridad Comprometiéndose a Implantar las Recomendaciones	325
<b>G.</b>	Cronograma de Implantación de las Recomendaciones	326
<b>H.</b>	Formulario de Síntesis de Resultados e Instructivo de Aplicación del Formulario	331
<hr/>		
<b>..</b>	<b><i>Instructivo para el manejo del Formulario Síntesis de Resultados</i></b>	<b>333</b>





## CAPITULO

### V

## COMUNICACION DE RESULTADOS EN LA AUDITORIA FINANCIERA

### **1. Generalidades**

En el transcurso de una auditoría, los auditores mantendrán constante comunicación con los servidores de la entidad u organismo bajo examen, dándoles la oportunidad para presentar pruebas documentadas, así como información verbal pertinente respecto de los asuntos sometidos a examen; la comunicación de los resultados se la considera como la última fase de la auditoría, sin embargo debe ser ejecutada durante todo el proceso.

La labor de auditoría no es secreta y con excepción de casos que involucren fraudes, desfalcos o cuestiones de seguridad, el auditor tiene el deber de discutir abierta y francamente sus hallazgos con los servidores vinculados con las operaciones a ser examinadas, manteniéndose la reserva del caso ante terceras personas que nada tienen que ver con el examen que se efectúa.

La importancia atribuida a la oportunidad en la comunicación de los resultados está contemplada en las disposiciones legales pertinentes, en las que se manifiesta “En el curso del examen los auditores gubernamentales mantendrán comunicación con los servidores de la entidad, organismo o empresa del Sector Público auditada y demás personas relacionadas con las actividades examinadas”.

“Al finalizar los trabajos de auditoría en el campo, se dejará constancia documentada de que fue cumplida la comunicación de resultados en los términos previstos por la Ley y normas profesionales sobre la materia”

Las diferencias de opinión entre los auditores y los servidores o ex-servidores de la entidad, organismo o empresa del Sector Público auditada, o terceros relacionados, serán resueltas, en lo posible dentro del curso del examen, de subsistir, en el informe constarán las opiniones divergentes.

Las disposiciones legales pertinentes, reconocen a la comunicación de resultados en el transcurso del examen como un elemento muy importante, especialmente al completar el desarrollo de cada hallazgo significativo y en la conferencia final y, por escrito, a través del informe de auditoría que documenta formalmente los resultados del examen.

#### **1.1. Comunicación al inicio de la auditoría**

Para la comunicación del inicio del examen, de los hallazgos en el transcurso del examen y la convocatoria a la lectura del borrador de informe, se considerarán las disposiciones constantes en el Reglamento de Delegación de Firmas de la Contraloría General del Estado.

Para la ejecución de una auditoría, el auditor jefe de equipo, mediante oficio notificará el inicio del examen a los principales funcionarios vinculados con las operaciones a ser examinadas de conformidad con el objetivo y alcance de la auditoría. En el caso de servidores que se encuentren desempeñando funciones, procederá de conformidad con el artículo 11 del Reglamento de Responsabilidades y cuando el servidor respectivo haya renunciado o salido de su cargo, se citará el artículo pertinente de la ley. Dicha comunicación se la efectuará en forma individual y de ser necesario, en el domicilio del interesado, por correo certificado o a través de la prensa. Para el caso de particulares se les notificará o requerirá información de conformidad con las disposiciones legales pertinentes.

La comunicación inicial, se complementa con las entrevistas a los principales funcionarios de la entidad auditada, en esta oportunidad a más de recabar información, el auditor puede emitir criterios y sugerencias preliminares para corregir los problemas que se puedan detectar en el desarrollo de tales entrevistas.

## **1.2 Comunicación en el transcurso de la auditoría**

Con el propósito de que los resultados de un examen no propicien situaciones conflictivas y controversias muchas veces insuperables, éstos deberán ser comunicados en el transcurso del examen y en la conferencia final, tanto a los funcionarios de la entidad examinada, a terceros y a todas aquellas personas que tengan alguna relación con los hallazgos detectados.

El informe de evaluación del control interno es una de las principales oportunidades para comunicarse con la administración en forma tanto verbal como escrita.

En el desarrollo del examen, el auditor puede identificar algunos hechos que requieren ser corregidos, los cuales pondrán en conocimiento de los directivos para que se tomen las acciones correctivas, luego, el auditor con la evidencia necesaria, llega a conclusiones firmes, aún cuando no se haya emitido el informe final.

La comunicación de resultados durante la ejecución del examen tiene por finalidad:

Ofrecer oportunidad a los responsables para que presenten sus opiniones.

Hacer posible que los auditores dispongan de toda información y de las evidencias que existan.

Evitar que se presente información o evidencia adicional, después de la conclusión de las labores de auditoría.

Facilitar la adopción de las acciones correctivas necesarias por parte del titular y funcionarios responsables, incluyendo la implantación de mejoras a base de las recomendaciones, sin esperar la emisión del informe.

Asegurar que las conclusiones resultantes del examen sean definitivas.

Posibilitar la restitución o recuperación de cualquier faltante de recursos durante la ejecución del examen.

Identificar los campos en que hay diferencia concreta de opinión entre los auditores y los funcionarios de la entidad.

Para formarse un criterio correcto sobre el hecho a comunicarse, de considerarlo necesario, el auditor solicitará la opinión de las unidades de apoyo de la Contraloría o de los organismos técnicos o legales competentes.

Cuando el auditor establezca hallazgos que impliquen deficiencias y considere necesario participar a la entidad examinada, deberá comunicar de inmediato a los funcionarios vinculados a fin de obtener sus puntos de vista, aclaraciones o justificaciones correspondientes, para que se tomen los correctivos en forma oportuna.

La comunicación de resultados debe ser permanente y no se debe esperar la conclusión del trabajo o la formulación del informe final, para que la administración conozca de los asuntos observados por parte del auditor, éste deberá transmitirlos tan pronto como haya llegado a formarse un criterio firme debidamente documentado y comprobado.

Cuando las personas relacionadas con los hallazgos detectados sean numerosas, de acuerdo a las circunstancias se mantendrá reuniones por separado con la máxima autoridad y grupos de funcionarios por áreas. De esta actividad, se dejará constancia en las actas correspondientes.

Las discrepancias de opinión, entre los auditores y los funcionarios de la entidad, serán resueltas en lo posible durante el curso del examen.

Para la formulación de las recomendaciones, se deberá incluir las acciones correctivas que sean más convenientes para solucionar las observaciones encontradas.

### **1.3 Comunicación al término de la auditoría**

La comunicación de los resultados al término de la auditoría, se efectuará de la siguiente manera:

- a) Se preparará el borrador del informe que contenga los resultados obtenidos a la conclusión de la auditoría, los cuales, serán comunicados en la conferencia final por los auditores de la

Contraloría a los representantes de las entidades auditadas y las personas vinculadas con el examen.

- b) El borrador del informe debe incluir los comentarios, conclusiones y recomendaciones, debe estar sustentado en papeles de trabajo, documentos que respaldan el análisis realizado por el auditor, este documento es provisional y por consiguiente no constituye un pronunciamiento definitivo ni oficial de la Contraloría General del Estado.
- c) Los resultados del examen constarán en el borrador del informe y serán dados a conocer en la conferencia final por los auditores, a los administradores de las entidades auditadas y demás personas vinculadas con él.
- d) En esta sesión de trabajo, las discrepancias de criterio no subsanadas se presentarán documentadamente, hasta dentro de los cinco días hábiles siguientes y se agregarán al informe de auditoría, si el asunto lo amerita.
- e) Los casos en los que se presumen hechos delictivos, no serán objeto de discusión en la conferencia final.

#### **1.4 Convocatoria a la conferencia final**

- - La convocatoria, a la conferencia final la realizará el jefe de equipo, mediante notificación escrita, por lo menos con 48 horas de anticipación, indicando el lugar, el día y hora de su celebración.
- 
- - Participarán en la conferencia final:
    - La máxima autoridad de la entidad auditada o su delegado.
    - Los servidores o ex-servidores y quienes por sus funciones o actividades están vinculados a la materia objeto del examen.
    - El máximo directivo de la unidad de auditoría responsable del examen, el supervisor que actuó como tal en la auditoría.
    - El jefe de equipo de la auditoría.
    - El auditor interno de la entidad examinada, si lo hubiere; y,
    - Los profesionales que colaboraron con el equipo que hizo el examen.
    - La dirección de la conferencia final estará a cargo del jefe de equipo o del funcionario delegado expresamente por el Contralor General del Estado, para el efecto.
- 

#### **1.5 Acta de conferencia final**

- - Para dejar constancia de lo actuado, el jefe de equipo elaborará una Acta de Conferencia Final que incluya toda la información necesaria y las firmas de todos los participantes. (ver apéndice “A” de la comunicación de resultados).
-

- Si alguno de los participantes se negare a suscribir el acta, el jefe de equipo sentará la razón del hecho en la parte final del documento.
- El acta se elaborará en original y dos copias; el original se anexará al memorando de antecedentes, en caso de haberlo y una copia se incluirá en los papeles de trabajo.

## **1.6 Entrega del informe**

El último paso de la comunicación de resultados constituye la entrega oficial del informe de auditoría al titular de la entidad auditada y a los funcionarios que a juicio del auditor deben conocer, divulgar y tomar las acciones correctivas.

## **2. El informe de Auditoria**

### **2.1 Definición**

El informe de auditoría constituye el producto final del trabajo del auditor en el que constan: el dictamen profesional a los estados financieros, las notas a los estados financieros, la información financiera complementaria, la carta de Control Interno y los comentarios sobre hallazgos, conclusiones y recomendaciones, en relación con los aspectos examinados, los criterios de evaluación utilizados, las opiniones obtenidas de los funcionarios vinculados con el examen y cualquier otro aspecto que juzgue relevante para su adecuada comprensión.

El auditor es responsable por su trabajo, en consecuencia, la emisión del informe le impone diversas obligaciones. Aún cuando el auditor es el único responsable por la opinión expresada en su informe, la responsabilidad principal por la presentación de los estados financieros, de las informaciones y datos en ellos incluidos, las notas a los estados financieros y la información financiera complementaria recae en las máximas autoridades de las entidades auditadas.

### **Clases de informes**

Producto de la auditoría a los estados financieros de las entidades, se presentarán dos clases de informes que son:

#### **2.2.1 Informe extenso o largo**

Es el documento que prepara el auditor al finalizar el examen para comunicar los resultados, en él constan: el Dictamen Profesional sobre los estados financieros e información financiera complementaria, los estados financieros, las notas a los estados financieros, el detalle de la información financiera complementaria, los resultados de la auditoría, que incluye: la Carta de Control Interno, el Capítulo de Control Interno, que se organizará en condiciones reportables y no reportables y los comentarios se los estructurará en orden de cuentas, ciclos, procesos o sistemas, dependiendo del enfoque de

la auditoría, además se agregarán los criterios y las opiniones obtenidas de los interesados y cualquier otro aspecto que juzgue relevante para la comprensión completa del mismo.

### **2.2.2 Informe breve o corto**

Es el documento formulado por el auditor para comunicar los resultados, cuando se practica una auditoría financiera en la cual los hallazgos no sean relevantes ni se desprendan responsabilidades, este informe contendrá: Dictamen Profesional sobre los estados financieros e información financiera complementaria, los estados financieros, las notas a los estados financieros, el detalle de la información financiera complementaria.

Los resultados de la auditoría financiera que se han tramitado como un informe breve o corto, producen los mismos efectos legales, administrativos y financieros que los que se tramitan y comunican en los informes largos o extensos.

## **2.3 Requisitos y cualidades del informe**

En la preparación y presentación del informe de auditoría, se deben considerar los elementos y características que faciliten a los usuarios su comprensión y promuevan la efectiva aplicación de las acciones correctivas. A continuación se describen las cualidades de mayor relevancia:

### **2.3.1 Concisión**

Los informes deberán incluir los resultados de la auditoría y no contendrán detalles excesivos, palabras, oraciones, párrafos o secciones que no concuerden claramente con las ideas expuestas.

El exceso de detalles, causa problemas en la lectura de los informes por parte de los usuarios, por lo tanto, debe evitarse los párrafos largos y complicados.

### **2.3.2 Precisión y Razonabilidad**

El auditor debe adoptar una posición equitativa e imparcial para informar a los usuarios y lectores de los informes, que los resultados expuestos son confiables. Un desacierto pone en duda su validez.

El auditor debe revelar hechos y conclusiones que han sido corroborados con evidencia que sea suficiente, competente, pertinente y se hallen debidamente documentados en los papeles de trabajo.

Los informes deben contener suficiente información sobre las conclusiones y recomendaciones y presentar los hechos de manera convincente, equitativa y en la perspectiva adecuada.

Las conclusiones de auditoría deben ser claras y no dejar al usuario del informe la tarea de interpretarlas

### **2.3.3 Respaldo Adecuado**

Los comentarios y conclusiones presentados en los informes, deben estar respaldados con suficiente evidencia para demostrar o probar las bases de lo informado, su precisión y razonabilidad.

No es necesario incluir en el informe datos muy detallados, salvo lo necesario para presentar exposiciones convincentes.

Las opiniones de la entidad y las conclusiones contenidas en los informes deben identificarse claramente como tales y estarán evidenciadas en los papeles de trabajo respectivos.

### **2.3.4 Objetividad**

Se deben presentar los comentarios, conclusiones y recomendaciones de manera veraz, objetiva e imparcial.

Los comentarios deben contener suficiente información sobre lo tratado, para proporcionar al lector la perspectiva apropiada, el objetivo es producir informes equitativos o razonables.

El auditor debe cuidarse de exagerar o enfatizar demasiado en la ejecución deficiente de las operaciones anotadas durante la revisión.

### **2.3.5 Tono Constructivo**

El tono de los informes, deberá provocar una reacción favorable a las conclusiones y recomendaciones.

Los comentarios y las conclusiones, se presentarán en forma clara y directa. El auditor debe considerar que su objetivo, es obtener la aceptación de la entidad y provocar una reacción favorable, la mejor manera de lograrlo es evitar un lenguaje que genere sentimientos defensivos y de oposición. Los títulos y subtítulos deben expresar el hallazgo en forma resumida.

Si bien con frecuencia es necesario observar el desempeño anterior, para demostrar la necesidad de introducir cambios para mejorar la administración de la entidad, los informes deben enfatizar en las mejoras necesarias y aplicables para el futuro, antes que en críticas de prácticas y situaciones pasadas. Las observaciones serán presentadas con una perspectiva justa, considerando todas las circunstancias que rodearon al hecho observado.

El informe del auditor no debe limitarse solamente a exponer los aspectos deficientes o negativos; también incluirá información sobre los aspectos positivos o satisfactorios de las operaciones examinadas, siempre que sean significativos y justificables por la extensión de la auditoría.



### 2.3.6 Importancia del contenido

Los asuntos incluidos en el informe deben ser importantes para justificar que se los comunique y merecer la atención de los usuarios. La utilidad y efectividad del informe disminuye, cuando se incluyen asuntos de poca importancia, porque tienden a distraer la atención del lector en hechos no relevantes. Las decisiones sobre la importancia de los hechos a ser informados deben representar los juicios de acuerdo a las circunstancias prevalecientes en la entidad, que implican consideraciones tanto cualitativas, como cuantitativas, consecuentemente, entre otros asuntos incluirá lo siguiente:

- - El grado de interés del gobierno en los programas o actividades.
- - Importancia de los programas o actividades determinados por parámetros tales como el volumen de los gastos, inversión en activos y monto de ingresos.
- - La oportunidad para contribuir a una motivación a los funcionarios de la entidad, tendiente a mejorar la efectividad, eficiencia y eficacia de las operaciones del gobierno.
- - La necesidad de proporcionar información útil y oportuna para ayudar a los responsables de la administración de la entidad.
- - La frecuencia con que ocurre una desviación.
- - La falta de decisión de los directivos de la entidad, para tomar los correctivos necesarios, que permitan mejorar las operaciones o áreas débiles.

### 2.3.7 Utilidad y oportunidad

El auditor debe analizar la información a transmitir desde la perspectiva de los receptores del informe.

Como el objetivo, es estimular una acción constructiva, los informes deben ser estructurados en función del interés y necesidades de los usuarios.

La oportunidad y utilidad son esenciales para informar con efectividad. Un informe cuidadosamente preparado puede ser de escaso valor si llega demasiado tarde al nivel de decisión, consecuentemente, el auditor debe gerenciar la auditoría con esa meta en mente.

### 2.3.8 Claridad

Quiere decir que el informe se pueda leer y entender con facilidad, para que el informe sea efectivo debe presentarse tan claro y simple como sea posible. Es importante la claridad porque la información contenida en el informe puede ser usada por otros funcionarios y no sólo por los directamente vinculados al examen.

La redacción se efectuará en estilo corriente y fácil de seguir a fin de que el contenido sea comprensible, evitando en lo posible el uso de terminología técnica o muy especializada.

No se debe presuponer que los usuarios tienen conocimientos técnicos detallados, los esfuerzos en el estilo de redacción deben estar dirigidos a que el significado sea claro.

Deben evitarse errores gramaticales, faltas de ortografía y expresiones populares en el informe.

## **2.4 Errores comunes en la preparación de un informe**

Los siguientes son los errores más comunes en la redacción de un informe de auditoría.

### **2.4.1 La organización del informe es pobre**

- - Cuando el material, no está organizado lógicamente.
- - Cuando la información está fuera de orden, haciendo que el lector tenga que saltar de párrafo en párrafo y tenga que volver a leer el informe muchas veces para encontrarle sentido.
- - Cuando los Comentarios, no tienen un título lógico.
- - Cuando el lector lee el índice de materias y no puede figurarse el contenido y rumbo del informe, porque el texto usado no estaba provisto de una estructuración y lógica presentación del informe.

### **2.4.2 El lenguaje es poco claro**

Cuando el usuario, no entiende lo que el auditor está tratando de comunicar, porque las frases, palabras y oraciones son poco claras y específicas.

El problema puede ser, la redundancia, el uso de clisés, el uso de jerga, o el uso de términos técnicos confusos, un lenguaje impreciso, una estructura de oraciones demasiado complejas, u otros problemas específicos. Puede ser que la gramática sea incorrecta o la sintaxis pobre. El efecto es confuso y frustrante para el usuario, quien puede dejar de leer, antes que el informe se acabe.

### **2.4.3 Material perdido**

Cuando el informe no contiene toda la información requerida para comunicar el sentido o la importancia, puede haberse omitido toda una sección del informe. Sin embargo lo más común es que estén incluidos todos los componentes requeridos, pero que alguna información necesaria se haya olvidado. Esto causa un rompimiento en la lógica del contenido del informe y deja al usuario con muchas preguntas sin respuestas.

## **2.5 Sugerencias para la redacción del informe**

Para redactar un informe organizado, claro y efectivo, haga lo siguiente:

### **2.5.1 Piense antes de escribir**

Determine el objetivo del informe, los usuarios, la extensión apropiada. Haga algunas notas personales para usted. Determine cuanta información va a necesitar, considere hacer una lista de puntos pendientes de completar.

### **2.5.2 Resuma antes de escribir**

Prepare un resumen detallado del contenido del informe. Inicialmente puede ser un poco largo.

### **2.5.3 Escriba los reportes largos en párrafos cortos**

La introducción a la exposición del hallazgo, casi siempre puede ser escrita antes de que los datos hayan sido recopilados y analizados, este procedimiento reduce la cantidad de escritura dejada para el final de la auditoría, cuando se sienta presionado por la falta de tiempo.

### **2.5.4 Escriba imparcialmente**

No deje que sus inclinaciones personales influyan en la redacción del informe, utilice un tono objetivo, enfoque las evidencias y cifras objetivamente, cualquier inclinación reduce la credibilidad de su trabajo, si emite su punto de vista en su trabajo, hágalo frontalmente.

### **2.5.5 Primer borrador**

Cuando ha concluido la redacción del borrador del informe, entregue al supervisor y esté preparado para aceptar una crítica sin molestarse, haga preguntas sobre los cambios recomendados y trate de no hacer cambios sin haber entendido el por qué del cambio, si no trata de identificar los errores no podrá evitarlos en el futuro.

### **2.5.6 Ponga cuidado en el orden y el contenido.**

La organización lógica y la presentación de los hallazgos paso a paso son los requerimientos más importantes para lograr el éxito en la redacción del informe. Si tiene que hacer referencias de una sección a otra, quizás lo que necesite es ordenar de nuevo. Si no se siente conforme con su informe, seguramente es porque necesita una revisión.

### **2.5.7 Esté seguro que su informe no tenga errores mecanográficos ni aritméticos**

Cuide que el informe tenga un formato que luzca atractivo, a primera vista muchos lectores reaccionan favorablemente al ver un documento que tenga

sus páginas escritas sin errores aritméticos y que esté bien organizado. Una escritura desordenada y márgenes inadecuados pueden reducir la buena impresión respecto a la calidad del informe. Las siguientes sugerencias le ayudarán a redactar un informe bien organizado y efectivo.

#### **2.5.8 Pensamiento claro y conciso**

Las ideas vagas y confusas, siempre reflejan inseguridad del auditor, para lograr el éxito organice sus ideas.

#### **2.5.9 Escriba lo más simple posible**

Trate de no usar oraciones largas y complejas para redactar los hallazgos, escriba párrafos cortos (máximo 10 renglones por párrafo), no escriba toda la historia del hallazgo, cuando deba hacer citas sobre comunicaciones de la entidad, no las transcriba textualmente, incluya únicamente lo más importante.

#### **2.5.10 Prefiera usar los verbos en forma activa, que en forma pasiva**

Los documentos son más interesantes y efectivos, cuando se usa la voz activa. “La entidad X provee servicios” es más objetivo que, “Los Servicios provistos por la entidad X”.

#### **2.5.11 Use un castellano clásico y una sintaxis correcta**

Esté seguro que los sujetos y los verbos estén de acuerdo al escribirlos; cuide el singular y los plurales; tenga el mismo cuidado con los pronombres. Evite los cambios en los tiempos de los verbos, éste es un problema muy común cuando se presentan datos recopilados en el pasado, pero que se dan a conocer por primera vez.

#### **2.5.12 Evitar palabras excesivas y material ajeno al tema**

Elimine las palabras redundantes y frases innecesarias. Alguna vez puede utilizar repeticiones, para así lograr un mayor efecto, pero no lo haga inconscientemente.

#### **2.5.13 Evite abreviaciones y siglas**

Si va a usar una sigla, esté seguro que la primera vez que lo haga, esté incluido el término completo y con la sigla dentro de un paréntesis. En general las abreviaciones deben ser omitidas, su uso demuestra que es perezoso para escribir todas las palabras.

#### **2.5.14 No use comparaciones implícitas**

Pocas cosas molestan más al lector que leer una comparación implícita o que se considere sobreentendida.

### **2.5.15 Use términos precisos**

Prefiera dar un número específico o un porcentaje, a dar solo un término indefinido como “varios”, “unos cuantos”. Esto es importante en la redacción del informe, donde una omisión implica una falta de información.

## **2.6 Responsabilidad de la elaboración del Informe**

La redacción del informe en borrador es responsabilidad del auditor jefe de equipo, compartida con los miembros del equipo y supervisor.

El supervisor, cuidará que en el informe se revelen los hallazgos importantes, que exista el respaldo adecuado en los papeles de trabajo y que las recomendaciones faciliten a las autoridades de las entidades auditadas, tomar las acciones correctivas necesarias, tendientes a solucionar los problemas y desviaciones encontradas.

## **2.7 Criterios para ordenar los resultados**

Los resultados de la auditoría se deben ordenar atendiendo a las siguientes consideraciones:

### **2.7.1 Importancia de los resultados**

Consiste en presentar el informe, dando prioridad a los hechos más significativos. Por ejemplo, los que presenten mayores posibilidades de mejoras en las actividades sustantivas de la entidad.

### **2.7.2 Partir de los componentes o hallazgos generales y llegar a los específicos**

Una práctica para organizar los resultados de la auditoría, es iniciar la comunicación con los componentes generales y paulatinamente llegar a los relacionados con actividades específicas.

### **2.7.3 Seguir el proceso de las operaciones**

Existen situaciones que permiten ordenar los resultados utilizando el proceso seguido para alcanzar las metas y objetivos de la entidad.

### **2.7.4 Utilizar las principales actividades sustantivas y adjetivas**

Esta es una manera generalizada de presentar los resultados, ya que en las planificaciones preliminar y específica, se organizan y desarrollan por los componentes a evaluar, de acuerdo con el objetivo general de la auditoría.

### **2.7.5 Combinar los criterios expuestos**

Es posible combinar las alternativas señaladas para lograr una presentación convincente de los resultados y obtener mayor colaboración de los usuarios

del informe, cuando se implanten los correctivos dirigidos a mejorar las actividades o corregir las deficiencias.

## **2.8 Comentarios, conclusiones y recomendaciones**

### **2.8.1 Comentarios**

Comentario es la descripción de los hallazgos o aspectos trascendentales encontrados en la ejecución de la auditoría, se deben exponer en forma lógica y clara ya que constituyen la base para una o más conclusiones y recomendaciones.

Los comentarios pueden referirse a uno o varios hallazgos, constituyen la desviación que el auditor ha observado o encontrado; contiene hechos y otra información obtenida.

Para la redacción de un comentario, se pondrá un título que identifique la naturaleza del hallazgo. Este título debe ser un breve resumen de la conclusión.

A continuación se redactarán los comentarios que representan las observaciones del auditor con respecto a los hallazgos de auditoría, así como los de la entidad y/o sus funcionarios, junto con los razonamientos y/o análisis del auditor sobre éstos últimos.

Cuando sea necesario señalar artículos de leyes, reglamentos y otras disposiciones o normas, se indicará el número, el título o un resumen de su contenido, en ciertas circunstancias se puede transcribir la parte pertinente.

En el desarrollo de los comentarios se debe evitar la transcripción de comunicaciones u oficios que tengan relación con los hallazgos, únicamente debe hacerse referencia a dichos documentos.

No se deben citar los nombres de los funcionarios relacionados con los hechos comentados, pero siempre se hará referencia al cargo, función o nivel jerárquico de los que han intervenido en los mencionados hechos. Tampoco se incluirán las posibles o potenciales responsabilidades.

De ser relevantes los hechos y puntos de vista de la entidad, se incluirán a continuación de los comentarios, identificándolos con subtítulos, si son extensos.

Se tendrá cuidado de hacer constar siempre en el comentario, el criterio y no en las conclusiones o recomendaciones.

En el informe de auditoría, se presentarán únicamente los comentarios relacionados con hallazgos significativos, que no han sido solucionados en el transcurso del examen.

Comentarios, que se deben ordenar por la importancia, de conformidad al enfoque de la auditoría y puede ser por cuentas siguiendo el orden de

presentación de los estados financieros, ciclos, sistemas, procesos y otros a definirse.

Se plantean a continuación las características o atributos que debe contener un hallazgo:

**Condición (Lo que es - situación actual)**

Es la situación actual encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción que se está examinando. Esta información servirá para determinar sí:

Los criterios se están cumpliendo satisfactoriamente

Los criterios se están cumpliendo parcialmente.

Los criterios no se cumplen

**Criterio (Lo que debe ser)**

Son parámetros de comparación o las normas aplicables a la situación encontrada que permiten la evaluación de la condición actual. Los criterios pueden ser los siguientes:

Leyes.

Reglamentos.

Instrucciones constantes en manuales, instructivos, procedimientos, entre otros.

Objetivos.

Políticas.

Normas.

Opiniones independientes de expertos.

Prácticas generalmente observadas.

Otras disposiciones.

Cuando no se han establecido criterios por escrito se podrá emplear el sentido común y la experiencia del auditor, siempre que éstos hayan sido probados previamente, sean lógicos y suficientemente convincentes.

## **Efecto**

Es el resultado adverso, que se produce de la comparación entre la condición y el criterio respectivo. La importancia de un hallazgo se juzga generalmente por el EFECTO. Los efectos, deben exponerse, en lo posible, en términos cuantitativos, tales como unidades monetarias, tiempo, unidades de producción o número de transacciones, sin embargo los efectos también pueden presentarse en forma cualitativa, por ejemplo cuando la calidad de un servicio, no es la más adecuada y no guarda relación con parámetros o estándares definidos, tanto por las normas nacionales como internacionales.

El efecto es importante para el auditor para persuadir a la administración, que es necesario un cambio o acción correctiva para alcanzar los objetivos y metas

institucionales, para lo cual se debe redactar en términos comprensibles para los usuarios del informe de auditoría.

El efecto puede reflejarse en:

Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros  
Pérdida de ingresos potenciales.  
Violación de disposiciones legales.  
Inefectividad en el trabajo (no sé esta ejecutando conforme a la planificación).  
Gastos indebidos.  
Informes o registros poco útiles, poco significativos o inexactos.  
Control inadecuado de recursos o actividades.  
Ineficiencia en el trabajo que se esté realizando.

## **Causa**

Es la razón fundamental por la cual se originó la desviación o es el motivo por el cual no se cumplió el criterio o la norma.

La simple aseveración en el informe de que existe la desviación, no proporciona todos los elementos de juicio para comprender la misma.

La determinación de la causa o causas que originaron las desviaciones, es de primordial importancia, porque sin ubicar e identificarla claramente sería imposible sugerir la acción correctiva necesaria para eliminarla.

Las causas pueden originarse por:

Falta de capacitación.  
Falta de comunicación.  
Falta de conocimiento de los requisitos.  
Negligencia o descuido.  
Normas inadecuadas, inexistentes, obsoletas o imprácticas.  
Consciente decisión de desviarse de las normas.  
Falta de recursos humanos, materiales o financieros.  
Falta de buen juicio o sentido común.  
Falta de honestidad.  
Inadvertencia del problema.  
Inadvertencia de beneficios potenciales desarrollados al efectuar cambios.  
Falta de esfuerzo e interés suficientes.  
Falta de supervisión adecuada.  
Falta de voluntad para cambiar.  
Organización defectuosa.  
Falta de delegación de autoridad.  
Auditoría interna deficiente.

Las causas señaladas a manera de ejemplo, al momento de ser incluidas en los informes, se las deberá redactar en un lenguaje apropiado y cuidando de no emitir juicio de valor.

Es importante que el auditor revele con mayor énfasis las causas de las desviaciones relacionadas con asuntos financieros, con el propósito de contribuir a mejorar la administración financiera.



Los hallazgos, deben ser redactados claramente a fin de facilitar la identificación de cada uno de los atributos.

A base del desarrollo de los atributos del hallazgo, el auditor redacta la conclusión, que conduce a la formulación de una o varias recomendaciones, orientadas a corregir las deficiencias encontradas.

### **2.8.2 Conclusiones**

Las conclusiones de auditoría son juicios profesionales del auditor basados en los hallazgos luego de evaluar los atributos y obtener la opinión de la entidad. Su formulación se basa en realidades de la situación encontrada, manteniendo una actitud objetiva positiva e independiente sobre lo auditado.

Las conclusiones forman parte importante del informe de auditoría y generalmente se refieren a irregularidades, deficiencias o aspectos negativos encontrados con respecto a las operaciones, actividades y asuntos examinados, descritos en los comentarios correspondientes que podrían dar fundamento a la determinación de responsabilidades, cuando las haya y el establecimiento de acciones correctivas.

Las conclusiones son presentadas a continuación de los comentarios, en forma separada y podrán redactarse, según el caso, para cada comentario o grupo de ellos, bajo el título CONCLUSION.

En la conclusión, no se repetirá lo descrito en el comentario y se utilizará un estilo adecuado de redacción que le permita tener una apreciación objetiva del hecho comentado.

### **2.8.3 Recomendaciones**

Son sugerencias claras, sencillas, positivas y constructivas formuladas por los auditores que permiten a las autoridades de la entidad auditada, mejorar las operaciones o actividades, con la finalidad de conseguir una mayor eficiencia, efectividad y eficacia, en el cumplimiento de sus metas y objetivos institucionales.

Las recomendaciones se presentarán luego de los comentarios y las conclusiones, se asignará a cada recomendación un numero correlativo en orden de presentación de los comentarios, en determinados casos una recomendación puede agrupar a varios comentarios y se presentarán en orden de importancia en el Capítulo de Resultados de Auditoría.

El informe del auditor contendrá recomendaciones objetivas, que permitan ser aplicadas de inmediato con los medios que cuenta la entidad auditada, tomando en consideración la relación costo/beneficio de cada una de ellas.

No se deben incluir recomendaciones generales o abstractas, cuya aplicación demande estudios adicionales detallados o de difícil comprensión para los servidores involucrados.

Deben incluirse recomendaciones en los informes, únicamente cuando el auditor llegue a la conclusión de que se necesita tomar acciones para lograr mejoras o corregir deficiencias y no deberá recomendar medidas concretas, si no está completamente convencido de haber reunido toda la información necesaria para respaldar tales correctivos.

Las recomendaciones, no se deben limitar a señalar las medidas correctivas sugeridas, consecuentemente, se debe explicar cómo lograr el cumplimiento de los objetivos y de las disposiciones legales.

Para este efecto al finalizar el Capítulo de Resultados de Auditoría, conjuntamente con los funcionarios de la entidad involucrados, se preparará un cronograma de implantación de las recomendaciones, en el que se señalará fechas y funcionarios responsables de su cumplimiento.

El lenguaje utilizado en la exposición de las recomendaciones, debe ser claro y no dar lugar a interpretaciones. Las recomendaciones deben ser redactadas en oraciones afirmativas y simples.

No se deben incluir recomendaciones negativas, tales como la aplicación de sanciones. Dichas acciones son obligaciones que no necesitan ser recomendadas.

En caso de que el auditor no pudiese formular las recomendaciones pertinentes debido al alcance limitado de la auditoría o por otra razón, deberá hacer constar en su informe el motivo por el cual es imposible recomendar las medidas correctivas apropiadas y que labor adicional se necesitará realizar para formular dichas recomendaciones.

Se debe evitar las recomendaciones que incluyan expresiones como “inmediatamente” o “sin demora” ya que tienden a generar resistencia por su tono impositivo.

Las recomendaciones incluidas en el informe deben estar dirigidas al servidor de la organización que debe ejecutar la acción correctiva, preveyendo la participación del funcionario responsable del área pertinente al nivel más alto o de la máxima autoridad, quienes se ocuparán de lograr su cabal y efectiva aplicación.

No se debe recomendar el cumplimiento de Leyes, Normas, Reglamentos o instructivos, por el contrario el auditor tiene que señalar de manera resumida los procedimientos que permitan a la entidad examinada poner en práctica dicha recomendación.

Cuando una entidad ha aceptado una recomendación y se ha tomado la acción necesaria, el informe debe mencionar este particular siempre y cuando el auditor lo considere importante.

No deben presentarse todas las recomendaciones en un solo bloque al final del informe, después de presentar una serie de comentarios y conclusiones que cubren varios hallazgos no relacionados, porque este procedimiento puede ocasionar confusión al usuario o lector del informe.

## Estructura del Informe de Auditoría Financiera

### 3.1 Esquema del contenido del informe

NUMERO	DETALLE	INFORME	
		EXTENSO	BREVE
1	<b>Carátula</b>	X	X
2	<b>Detalle de abreviaturas utilizadas</b>	X	X
3	<b>Indice</b>	X	X
	<b>SECCION I</b>		
4	Dictamen Profesional a los estados financieros y a la Información Financiera Complementaria	X	X
5	Estados financieros De Situación Financiera De Resultados De Flujo de Efectivo (FASB 95) Estado de Ejecución Presupuestaria Estado de Ejecución del Programa de Caja	X	X
6	Notas a los estados financieros	X	X
	<b>SECCION II</b>		
7	Detalle de la Información Financiera Complementaria	X	X
	<b>SECCION III</b>		
8	<b>Resultados de la Auditoría</b>	X	
	Carta de Control Interno	X	
	Capítulo I Seguimiento al Cumplimiento de las recomendaciones	X	
	Capítulo II Rubros examinados	X	
9	<b>Anexos:</b> Detalle de los funcionarios Cronograma de implantación de las recomendaciones	X	X

#### NOTA:

<b>EXCEPCIONES A LA ESTRUCTURA Y CONTENIDO DEL INFORME</b>
En el caso de auditorías a proyectos que ejecutan sus actividades financiadas con recursos de organismos internacionales de crédito, la estructura y contenido del informe, cumplirá las exigencias especificadas en los Documentos:
<b>BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO “BID”</b>
AF-100 (Políticas del Banco sobre auditoría de proyectos y entidades) y AF-300

(Guía para la preparación de estados financieros y requisitos de auditoría independiente)
<b>BANCO MUNDIAL</b>
(Guías y Términos de Referencia para Auditorías de Proyectos con financiamiento del Banco Mundial en la Región de Latinoamérica y el Caribe y el FARAH). Pautas mínimas
<b>CORPORACION ANDINA DE FOMENTO “CAF”</b>
(las Normas de Auditoría de General Aceptación y las NIA’s. No tiene requisitos de auditoría propios).
<b>AUDITORIAS ESPECIALIZADAS</b>
Tratándose de auditorías especializadas, podrá variar la estructura del informe, previa a la autorización del jefe de la unidad operativa.

## **3.2 Descripción del contenido del informe**

### **3.2.1 Carátula**

Contendrá el logotipo de la Contraloría General del Estado en la parte superior.

En el recuadro de la parte inferior se incluirá la denominación del trabajo realizado: auditoría; la entidad, lugar, programa, proyecto, actividad, ente contable, unidad o área y el período de cobertura o alcance correspondiente. En la esquina inferior derecha del recuadro se incluirán las siglas de la unidad en la que se originó el informe, el año y el número secuencial. Ejemplo: DA-X-96-001.

### **3.2.2 Detalle de abreviaturas utilizadas**

Es un detalle de todas las abreviaturas utilizadas en la redacción del informe y que se las incluye al inicio, a efectos de que en el texto no se ponga el nombre completo de las mismas, sirve además para que el lector o usuario del informe se familiarice con las mismas. (ver apéndice “C” de la comunicación de resultados).

### 3.2.3 Índice

Constituye el detalle resumido del contenido del informe, e incluirá el número de las páginas, para guiar al lector o usuario respecto del contenido del informe. (ver apéndice “D” de la comunicación de resultados).

### 3.2.4 SECCION I

#### **Dictamen Profesional**

El Dictamen del auditor, es una expresión clara de la opinión escrita sobre los estados financieros tomados en su conjunto, previa a la emisión de la opinión, el auditor, deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría, obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros.

El Dictamen contendrá un párrafo introductorio, que incluya a los estados financieros dictaminados, un párrafo de alcance, en el cual se describe la naturaleza de la auditoría, el párrafo de las excepciones o salvedades (caso de haberlas) y un párrafo separado para expresar su opinión profesional (ver NIA 13, NEA y SAS 58).

Cuando el auditor externo, decide basarse en el informe elaborado por otro auditor o la auditoría interna y asumir la corrección bajo su responsabilidad, para formular su opinión, debe señalar este hecho en el párrafo introductorio de su informe, en igual forma citará los rubros o áreas que han sido cubiertos por otros auditores y mencionar el informe del otro auditor al expresar su opinión, estas referencias indican la división de responsabilidades en la ejecución de la auditoría.

#### **Estructura del dictamen profesional**

Elementos básicos del dictamen del auditor:

Fecha

Al expresar la opinión sobre la presentación razonable, el auditor debe considerar el efecto de cualquier hecho o transacción importante que haya ocurrido después de la fecha de emisión de los estados financieros, pero antes de la terminación de la auditoría. Normalmente el informe de auditoría lleva la fecha en que se concluyó el trabajo de campo. La fecha de emisión del informe es colocada en la parte superior derecha de la hoja que contienen el informe, aún cuando también se puede colocar en la parte inferior izquierda.

Título

Siempre que la Contraloría emita un informe debe incluirse el título “Dictamen de auditores independientes”, con lo cual se trata de enfatizar la independencia de la Contraloría con las instituciones auditadas, traducida no solo en apariencia sino en hechos.

Destinatario

Generalmente se dirige a la máxima autoridad de la entidad cuyos estados financieros fueron examinados, por los auditores de la Contraloría General del Estado.

Identificación de los estados financieros auditados

La primera parte del párrafo introductorio, identifica a la entidad y a los estados financieros auditados. La terminología usada para referirse a los estados financieros, debe concordar o ser uniforme con los títulos de los respectivos estados proporcionados por la entidad.

Responsabilidad de la máxima autoridad por los estados financieros

No existe total claridad para los usuarios de los estados financieros y en algunas oportunidades para las máximas autoridades, respecto a la responsabilidad de la preparación de los estados financieros y sus correspondientes notas. Según lo indicado en la segunda parte del párrafo introductorio, los estados financieros son responsabilidad de la máxima autoridad de la entidad auditada, en consecuencia son manifestaciones de dicha entidad.

· **Responsabilidad del auditor por la expresión de la opinión**

La auditoría se refiere fundamentalmente al examen de los estados financieros de la entidad auditada, con el objeto de emitir un informe u opinión sobre dichos estados. Para que no exista duda para los usuarios del informe, en cuanto a la responsabilidad asumida, en la tercera parte del párrafo introductorio se menciona ese hecho.

· **Auditoría efectuada de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables en el Sector Público, las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Ecuatorianas de Auditoría.**

La primera parte del párrafo del alcance menciona “Nuestra auditoría fue practicada de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables en el Sector Público, las Normas Internacionales de Auditoría y las Normas Ecuatorianas de Auditoría”. Esta aseveración es de suma importancia, posee el conocimiento exacto y preciso del significado de lo que son las NAGA, las NIA’s y las NEA’s.

Requerimientos según las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas aplicables en el Sector Público, Normas Ecuatorianas de Auditoría y las Normas Internacionales de Auditoría

La segunda parte de párrafo del alcance, es dejar en claro que una auditoría no es un medio para garantizar la absoluta exactitud de los estados financieros, sino suministrar “un grado razonable de seguridad de que los estados financieros no contienen errores significativos”.

Auditoría efectuada a base de pruebas selectivas

La auditoría enfoca su atención hacia los factores que incrementan el riesgo de errores materiales en los estados financieros. Una vez que el auditor ha determinado el alcance que dará a sus pruebas, emplea su criterio profesional en la selección de los procedimientos de auditoría que aplicará en aquellas áreas donde supuestamente se sucederían los errores o desviaciones, utilizando la técnica de “Muestreo estadístico” o pruebas selectivas y examinado las partidas y partes de importancia.

Evaluación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), las Normas de Contabilidad Gubernamental, de las estimaciones de importancia y de la presentación general de los estados financieros

El auditor debe evaluar la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC), las Normas de Contabilidad Gubernamental, las estimaciones relacionadas con ciertos registros, adicionalmente el auditor enfoca su atención a la presentación general de los PCGA, en vez de centrarse en cada una de las partidas o rubros que los componen.

Consideración del auditor acerca de la opinión expresada

La última frase del párrafo del alcance “**consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para fundamentar la opinión expresada a continuación**” establece un vínculo entre la revisión efectuada y la opinión emitida, la mención del término “**razonablemente**” enfatiza el hecho de que la auditoría no garantiza la inexistencia de errores e irregularidades en el proceso contable, ni la exactitud de las cifras que integran los estados financieros.

Presentación razonable

En el párrafo de la opinión, las palabras “**presentan razonablemente**” se usan en el sentido de equitativamente, imparcialmente, objetivamente, cuando el auditor se refiere a la presentación razonable no pretende que exista exactitud, dice más bien que dentro de un margen razonable de importancia relativa los estados financieros se presentan equitativamente para todos los sectores.

Conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y las Normas Internacionales de Contabilidad

Un principio es una verdad fundamental, el término “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, en la forma mencionada en el párrafo de la opinión del informe, trata de referirse no solo a las prácticas y principios contables, sino a los métodos de aplicación.

En la parte final del párrafo de la opinión, ya no se hace mención a la norma de UNIFORMIDAD en la aplicación de los PCGA entre períodos, a menos que se haya sucedido un cambio, en cuyo caso la falta de uniformidad se mencionará por separado.

Firma

La responsabilidad por la firma del informe, debe descansar en el Director de la auditoría que tuvo a su cargo la planeación, dirección y supervisión del trabajo.

Contenido del dictamen de auditoría financiera

Primer párrafo (Introdutorio)

Identifica a los estados financieros auditados.

Establece la diferencia entre las responsabilidades de la administración de la entidad, en lo relacionado con la preparación de los estados financieros y la del auditor, en la emisión de su opinión, basada en el trabajo que ha realizado.

Segundo párrafo (Alcance)

Indica que la auditoría se practicó de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas Aplicables en el Sector Público, Normas Internacionales de Auditoría, Normas Ecuatorianas de Auditoría y las Normas Técnicas de Auditoría, emitidas por la Contraloría General y describe la naturaleza del trabajo del auditor, esto es, que ha sido planeado y efectuado con el objetivo de lograr un razonable grado de seguridad que los estados financieros están exentos de errores importantes.

Explica lo que comprende la auditoría:

- Un examen a base de pruebas selectivas, de las evidencias que respaldan las cifras y las informaciones reveladas en los estados financieros.
- - La evaluación de los Principios de Contabilidad Aplicables en el Sector Público utilizados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad y de las estimaciones de importancia efectuadas por la administración de la entidad.
- - La evaluación de la presentación general de los estados financieros.
- La declaración del auditor sobre su examen que provee una base razonable para emitir la opinión.

Tercer párrafo (Opinión)

La opinión del auditor acerca de, si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la situación financiera de la entidad a la fecha del balance general, incluyendo los



resultados de las operaciones, los flujos del efectivo y la ejecución presupuestaria, por el período terminado en esa fecha, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Aplicables en el Sector Público de la República del Ecuador, Normas Ecuatorianas de Contabilidad, además la expresión de la conformidad o disconformidad con las disposiciones legales y normas secundarias correspondientes.

El dictamen del auditor sobre los estados financieros puede ser de los siguientes tipos:

Opinión estándar, limpio o sin salvedades.  
Opinión con salvedades o excepciones.  
Opinión adversa o negación de opinión.  
Abstención de opinión.

### **3.2.5 Estados financieros**

Los estados financieros básicos que deben presentar las entidades auditadas para el examen son los siguientes:

Estado de Situación Financiera  
Estado de Resultados  
Estado de Flujo de Efectivo y  
Estado de Ejecución Presupuestaria  
Estado de Ejecución del Programa de Caja

Los estados financieros deben presentarse en forma comparativa con los del (los) período (s) precedente (s) al examinado. Cuando el alcance de la auditoría cubra más de un período se presentarán los estados financieros de todos los ejercicios examinados, el orden de presentación será, del último a los anteriores, tomando en consideración que se trate de años fiscales completos.

Los estados financieros deben estar estructurados de conformidad con lo dispuesto en las Normas de Contabilidad Gubernamental vigente.

Cuando en el transcurso del examen el auditor determine que errores u omisiones en el registro de las transacciones y ha sugerido la realización de ajustes y reclasificaciones, que afecten al ejercicio presente y anteriores; pero los registros no han sido aún cerrados, se propondrá ajustes y reclasificaciones que correspondan con el propósito de que la entidad emita los estados financieros incluyendo estas modificaciones, en este caso emitirá su dictamen sobre los estados financieros ajustados.

En el caso de que los asientos de ajustes y reclasificaciones sugeridos por el auditor, no sean registrados en el período examinado, porque los estados financieros han sido cerrados, el auditor propondrá a la entidad examinada la reapertura de los registros y que se presenten los estados financieros reestructurados, si la entidad no los presenta, emitirá su dictamen sobre los presentados inicialmente.

Cuando la entidad ha aceptado los ajustes y/o reclasificaciones propuestas por el auditor, pero no han procedido a reformular los estados financieros, se dictaminará sobre los estados financieros inicialmente presentados, pero en la sección de la Información Financiera Complementaria incluirá el Balance Proforma, en el que demostrarán los saldos presentados por la entidad examinada, el detalle de los ajustes y reclasificaciones y el saldo de auditoría.

Cuando la entidad ha reformulado los estados financieros a causa de las modificaciones detectadas y comunicadas por el auditor, revelará este hecho a través de una nota aclaratoria a los estados financieros, indicando el ejercicio al que se afectó.

Al final de cada uno de los estados financieros se incluirá la siguiente nota:

“Las notas adjuntas son parte integrante de los estados financieros”

### **3.2.6 Notas Aclaratorias a los Estados Financieros**

La entidad examinada, junto a los estados financieros debe presentar las Notas Aclaratorias respectivas, estructuradas de conformidad a lo dispuesto en la Normativa de Contabilidad Gubernamental vigente y en las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC).

Las notas aclaratorias, constituyen manifestaciones de la entidad, en las que se revela la información significativa y necesaria para asegurar la debida comprensión por parte de los usuarios del contenido de los estados financieros, de los cuales son parte integrante. Estas notas, entre otros aspectos tratarán de lo siguiente.

#### **Nota 1.**

##### **“ Antecedentes**

Contendrá los antecedentes y una descripción de la actividad a la que se dedica la Entidad auditada, además el auditor debe incluir en esta nota la siguiente información: Base legal (creación de la entidad y disposiciones que rigen su actividad) y misión básica, estructura orgánica, objetivos, financiamiento de las operaciones de la entidad y a continuación se detalla la información que debe incluirse en esta nota.

##### **“ Base legal y misión básica**

Se señalará el instrumento legal en el cual conste su creación o constitución. Únicamente en la primera auditoría se mencionarán las leyes y normas reglamentarias vigentes en la entidad examinada. De existir reformas o variaciones en la base legal, se indicarán éstas en el acápite del nuevo examen.

##### **“ Estructura orgánica (niveles administrativos)**

Debe señalarse brevemente y en forma clara, como está organizada la entidad para desarrollar sus actividades. Tratándose de entidades públicas

descentralizadas, debe mostrarse claramente sus niveles y órganos de decisión y ejecución respectivos, así como sus unidades de asesoría, de apoyo y operativas correspondientes. Se pondrá de relieve las líneas de comunicación más importantes y se indicará la delegación de funciones y autoridad más significativas, esta información debe ser lo más completa y sencilla.

#### “ **Objetivos de la entidad**

Contendrá los fines de la entidad, extraídos de su Ley de creación o constitutiva.

Se indicará también las principales operaciones y actividades que desarrolla, poniendo especial énfasis en los programas más significativos que ejecuta.

#### “ **Financiamiento de las operaciones.**

Esta información podrá incluir asignaciones presupuestarias, ingresos propios y cualquier otra fuente de financiamiento de la entidad, programa o actividad. Este detalle se revelará en valores efectivos en miles de sucres y en forma comparativa, por ejercicios económicos.

#### **Nota. 2**

#### “ **Principales Políticas y Prácticas Contables**

Detallará los principales principios, políticas y prácticas contables utilizados por la Entidad.

En las notas siguientes se detallarán, la composición de las principales cuentas que conforman los estados financieros.

Bases para la cuantificación de los activos de mayor importancia y las cuentas de valoración.

Restricciones existentes sobre las cuentas de activo, pasivo y patrimonio y algún otro tipo de gravamen.

Posibles incertidumbres respecto a la información revelada en los estados financieros.

Pasivos contingentes significativos, de ser posible cuantificar.

Eventos subsecuentes de importancia ocurridos entre el cierre del ejercicio y la fecha de formulación de los estados financieros, que tengan efecto en los resultados posteriores o en la situación financiera de la entidad examinada.

Cualquier otra información adicional, que amplíe o aclare y permita la adecuada interpretación de los estados financieros por parte de los usuarios.

Las notas se presentarán en hojas adicionales a continuación de los estados financieros, el auditor, como parte de su examen durante el proceso de la auditoría, podrá colaborar en su formulación.

### **3.2.7 SECCION II**

#### **Información Financiera Complementaria**

La Norma Internacional de Auditoría 14, manifiesta que el auditor necesita

considerar la información financiera adicional formulada por la entidad, cuando emite su dictamen sobre los estados financieros, ya que la credibilidad de los estados financieros auditados puede debilitarse por inconsistencias que pueden existir entre los estados financieros y la información financiera complementaria.

Esta información financiera complementaria sirve para explicar, apoyar o sustentar el dictamen del auditor sobre la razonabilidad de la presentación de los estados financieros de la Entidad; además debe ser examinada aplicando los mismos procedimientos de auditoría empleados para el examen de los estados financieros básicos.

La información financiera complementaria, está conformada por los análisis y detalles adicionales formulados por la entidad o el auditor, con la finalidad de proporcionar a los directivos de la Entidad examinada reportes y detalles complementarios que permitan la toma de decisiones y correctivos si el caso lo amerita.

A continuación se presenta un detalle de la Información Financiera Complementaria, que debe ser incluida en el informe de auditoría:

Análisis de la ejecución presupuestaria.

Balance proforma.

Análisis de la cartera de crédito.

Análisis antigüedad de saldos de cuentas por cobrar y por pagar.

Análisis de la cobertura de seguros: activos asegurados, riesgos cubiertos, suma asegurada y valor en libros de los activos asegurados.

Análisis de la composición de los Bienes de Larga Duración ( activos fijos ), incluyendo la depreciación .

Análisis de la composición de los principales grupos de existencias (inventarios).

Análisis de la composición de las inversiones.

Detalle de los activos y pasivos contingentes.

Detalle de los principales índices o indicadores financieros, que incluya su explicación.

Análisis del rendimiento de las tarifas.

Análisis del Informe Anual de Actividades de la Entidad.

Descomposición del Balance Consolidado (Cuando se trata de entidades que tienen varios entes contables y que lleven sus contabilidades separadas).

Conciliación de ingresos y egresos, entre los estados de resultados, flujo de efectivo y ejecución presupuestaria (de presentarse diferencias entre los estados de ejecución presupuestaria y los estados de flujo de efectivo y de resultados, se demostrarán las diferencias)

Variaciones de las principales cuentas de los estados financieros.

### **Análisis de la ejecución presupuestaria**

El auditor, debe elaborar los principales indicadores, referentes a la ejecución presupuestaria de la entidad, analizarlos, a efectos de que los directivos de la entidad dispongan de herramientas que les permita tomar acciones correctivas, y sirvan para la planificación presupuestaria para los futuros años, a continuación, se presenta un detalle de los principales indicadores:

#### **Indicador de Eficacia**

Relaciona el avance de la Ejecución Presupuestaria de los Ingresos, Gastos y Metas Presupuestarias (planes operativos) efectuada por la institución respecto al

Presupuesto Institucional de Apertura (PIA) y el Presupuesto Institucional Modificado (PIM), se relaciona la ejecución presupuestaria de los ingresos, con los Ingresos Estimados en el Presupuesto Institucional de Apertura (PIA) y el Presupuesto Institucional Modificado (PIM), de acuerdo a lo siguiente:

$$IEI(PIA) = \frac{\text{Monto de la Ejecución Presupuestaria de Ingresos}}{\text{Monto de Ingresos Estimados}}$$

**OPTIMO:** Tendencia del coeficiente hacia la unidad

En la ejecución presupuestaria de los egresos, se debe relacionar las obligaciones efectuados durante el período a evaluar, con el monto de los egresos previstos en el Presupuesto Institucional Modificado (PIM):

#### *Indicador de Eficacia de los Gastos*

$$IEG(PIA)^{CG} = \frac{\text{Monto de la Ejecución Presupuestaria de Egresos}}{\text{Monto de Egresos Previstos el PIM}}$$

(A nivel de Categoría del Gasto)

**OPTIMO:** Indicador tienda a la unidad.

*Presupuesto Institucional Modificado* (PIM) = (presupuesto inicial más / menos reformas)

Indicador de Eficacia de las *Metas Presupuestarias*:

En el análisis del cumplimiento de las *Metas Presupuestarias*, se relacionarán las *Metas Presupuestarias Obtenidas* con las *Metas Presupuestarias Modificadas*, a nivel de Actividad y Proyecto, de acuerdo a lo siguiente:

Respecto al Presupuesto Institucional modificado (PIM):

$$IEM(PIA) = \frac{\text{Cantidad de la Meta Presupuestaria Obtenida}}{\text{Cantidad de la Meta Presupuestaria Modificada}}$$

**OPTIMO:** Indicador creciente y positivo

#### *“Indicador de Eficiencia”*

Busca la óptima utilización de los Recursos Públicos asignados a cada *Meta Presupuestaria*, respecto de las previsiones de gastos contenidas en el *Presupuesto Institucional Modificado* (PIM).

Se considera en primer lugar el establecimiento de unidades de medidas / sistemas de medición de resultados, se debe vincular: los gastos ejecutados en el *PIM* para cada *meta Presupuestaria Modificada* (prevista) con la *Cantidad de Unidades de Medida* de la misma, en el período a evaluar.

La aplicación del *Indicador de Eficiencia*, se efectúa teniendo en cuenta los egresos previstos en el *Presupuesto Institucional Modificado* (PIM), de acuerdo a lo siguiente:

$$\frac{\text{Monto de la Ejecución Presupuestaria de Egresos de la Meta X}}{\text{Cantidad de la Meta Presupuestaria Obtenida}} = \text{Ind.}$$

**OPTIMO:** Tendencia positiva

## INDICE DE GESTION – PRESUPUESTARIOS

<b>INDICE</b>	<b>CONCEPTO</b>
Actividades ejecutadas / actividades programadas	Se refiere a la evaluación del cumplimiento del contenido del plan operativo anual, considerando sus proyectos. Optimo: Igualdad
Plazos estimados / plazos empleados	Cumplimiento de las actividades programadas en los plazos previstos. Optimo. Igualdad
% de rezago	Desfase de plazos, se vincula con el índice anterior. Optimo: Reducción
Variabilidad	% de reformas en planes operativos, por cambio de planes, de programación, de planificación, definición de nuevas estrategias. Optimo: En función de su significación y objetivo de cada proyecto y meta presupuestaria
Correlación Presupuesto / plan operativo	Valoración del plan operativo. Definir si existe algún sistema de cuantificación de cada proyecto institucional. Valoración que se encontraría respaldada con un sistema de costos adecuadamente definido. Optimo: el presupuesto, refleje la operatividad del plan operativo.
Objetivos alcanzados/programados	Evaluación concurrente y expost, respecto al cumplimiento de los objetivos presupuestarios y plan operativo. Optimo: igualdad
Metas alcanzadas / programadas	Evaluación plan operativo, se relaciona con metas financieras. Optimo: adecuado cumplimiento de las metas previstas
Actividades realizadas / Actividades programadas	Cumplimiento de las actividades programadas. Optimo: igualdad
Insumos utilizados / programados	Verificar si la entidad dispone de matrices de insumo – producto, que relacionen los insumos utilizados frente a los productos generados. Vinculando complementariamente el análisis con la relación de los insumos programados con los utilizados. Lo optimo es que se tienda hacia la unidad

Problemas / logros	Capacidad de solución de problemas
% de Actividades imprevistas – no programadas	Capacidad para enfrentar la realización de actividades imprevistas de manera complementaria a las cotidianas. Optimo: Tendencia decreciente

### Indices Financieros – Presupuestarios

El auditor en el desarrollo de la auditoría se encontrará en capacidad de aplicar cualquier indicador en función a la información disponible y objetivos, pese a lo cual como referencia se tienen los siguientes indicadores:

INDICE	CONCEPTO
SOLVENCIA FINANCIERA Ingresos Corrientes / gastos corrientes	Capacidad para cubrir los gastos corrientes con ingresos corrientes. Optimo: Indicador superior a 1.
AUTOSUFICIENCIA Ingresos propios por la explotación de servicios / Gastos totales de operación	Mide la capacidad institucional para que con ingresos propios, lograr cubrir los gastos de operación por la generación de bienes y servicios. Optimo: Indicador superior a la unidad.
DEPENDENCIA FINANCIERA Ingresos por transferencias corrientes / ingresos totales	Mide el financiamiento institucional con fondos provenientes de transferencias corrientes del sector público, es decir el nivel de dependencia de recursos del fisco. Optimo: indicador con tendencia decreciente
AUTONOMIA FINANCIERA Ingresos propios / ingresos totales	Capacidad institucional para generar por medio de su gestión, fondos propios. Optimo: Indice tenderá a la unidad

### Balance proforma

Cuando el auditor en el desarrollo de la auditoría y luego del análisis pertinente, ha sugerido se registren varios asientos de ajustes y/o reclasificación, los cuales han sido aceptados por los funcionarios responsables y la entidad, debido a que ya ha cerrado sus registros, no esta en condiciones de registrarlos en el período al que corresponden, emitirá su dictamen sobre los estados financieros presentados por la entidad y concomitantemente formulará el Balance Proforma, para el cual se sugiere utilizar el siguiente formato:

CUENTAS	SALDO CONTABILIDAD		AJUSTES		RECLASIFICACIONES		SALDOS DE AUDITORIA	
	DEUDOR	ACREEDOR	DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEUDOR	ACREEDOR

Con la presentación de este Balance Proforma el auditor es mas objetivo, debido a

que incluye en el informe los ajustes y/o reclasificaciones, los cuales deben estar respaldados con la respectiva hoja que será preparada por el auditor, a fin de demostrar la real situación financiera de la Entidad examinada.

Análisis de la antigüedad de saldos de cuentas por cobrar y por pagar.

El auditor debe presentar este análisis, a efecto de que los directivos dispongan de información que les permita conocer el origen de los saldos y tomar los correctivos pertinentes, que pueden ser la iniciación de acciones legales respectivas.

Si la entidad realiza una provisión para las cuentas malas, procederá a analizar y determinar si los porcentajes son adecuados, suficientes y cuales fueron los criterios para la determinación de los porcentajes.

### **Análisis de la cobertura de seguros: activos asegurados, riesgos cubiertos, suma asegurada y valor en libros de los activos asegurados**

El auditor analizará la suficiencia de la cobertura de las pólizas de seguros contratadas por la Entidad, identificando: La compañía contratada, los riesgos cubiertos, período de vigencia, el monto asegurado y el valor que se halla registrado en libros, entre otros.

### **Análisis de la composición de los Bienes de Larga Duración (activos fijos), incluyendo la depreciación y la reexpresión**

Se presentará un detalle de la composición de los principales rubros de los activos fijos que contenga la siguiente información: costo histórico del activo, incrementos y disminuciones, porcentaje y valor de la depreciación acumulada, porcentaje y valor de la revalorización, porcentaje y valor de la depreciación de la reexpresión y saldos finales de los activos.

Análisis de las variaciones de los principales grupos de inventarios

Se detallará la variación comparativamente con los años anteriores, con indicación de saldo inicial, incrementos(adiciones) reducciones(retiros) y saldo final.

Análisis de la composición de las inversiones

Si la entidad realiza inversiones, el auditor, deberá presentar un análisis de las inversiones realizadas en el período examinado, entre otros aspectos considerará lo siguiente: el tipo de inversión, objetivo de las inversiones, cantidad, valor unitario, número, serie, plazo, tasa de rendimiento o dividendos (devengados y por devengar).

Detalle de los activos y pasivos contingentes

Luego de haber solicitado a las autoridades de la entidad examinada el detalle de activos y pasivos contingentes, el auditor, realizará un resumen de cada uno de los potenciales litigios o juicios existentes en la entidad, en caso de haberlos, estos resúmenes servirán de sustento a los párrafos explicativos que se agregarán al dictamen a los estados financieros básicos.



Detalle de los principales índices financieros, que incluya su explicación.

El objetivo de los índices financieros, es medir la gestión financiera de una entidad, bajo ciertos parámetros y normas dictadas por la profesión, el auditor, debe preparar ciertos índices financieros para incluir en esta sección, los resultados de la aplicación de dichos índices o indicadores financieros, deben ser analizados y explicados, a efecto de que los usuarios del informe comprueben la posición financiera de la entidad, en igual forma, para que los ejecutivos si el caso lo amerita, tomen los correctivos necesarios.

A continuación se presentan algunos índices financieros, a fin de que los auditores cuando realicen las auditorías financieras, determinen cuáles son aplicables y los incluyan en el informe.

### Liquidez y Solvencia

			AÑO XX2	AÑO XX1
1	Corriente	<u>Activo Corriente</u> <u>Pasivo Corriente</u>	xx veces	xx veces
2	Capital Neto de Trabajo	Activo Corriente <b>menos</b> Pasivo corriente	Cifras en dólares	Cifras en dólares

### Actividad

			AÑO XX2	AÑO XX1
1	Rotación del Bienes de Larga Duración (activo fijo)	<u>Venta de (Energ. Agua, Telf)</u> Bienes de Larga Duración	xx veces	xx veces
2	Rotación de Activos en Servicio	<u>Venta de (Energ. Agua, Telf)</u> Activo en Servicio	xx veces	xx veces
3	Rotación de Activos no Servicio	<u>Venta de (Energ. Agua, Telf)</u> Activo no Servicio	xx veces	xx veces
4	Rotación de Activo Total	<u>Venta de (Energ. Agua, Telf)</u> Activo Total	xx veces	xx veces
5	Período promedio de cobranza	<u>Abonados</u> Venta de (Energ. Agua, Telf)	xx días	xx días

### Rentabilidad

			AÑO XX2	AÑO XX1
1	Margen de Superávit	<u>Superávit</u> Venta de (Energ, Agua, Telf)	%	%
2	Rendimiento de la Inversión	<u>Superávit</u> Activos totales	%	%
3	Rendimiento de Activos en Servicio	<u>Superávit</u> Activos en Servicio	%	%
4	Rendimiento de activos no servicio	<u>Superávit</u> Activos no Servicio	%	%

### Endeudamiento o apalancamiento

			AÑO XX2	AÑO XX1
--	--	--	---------	---------

1	Endeudamiento	$\frac{\text{Pasivos totales}}{\text{Activos Totales}}$	%	%
---	---------------	---	---	---

La fuente para elaborar los índices financieros, serán los estados financieros entregados por la Entidad.

A continuación, el auditor comentará respecto a los índices incluidos en el informe.

**Análisis del rendimiento de las tarifas.**

Cuando el objetivo y la misión de la entidad, es la prestación de servicios como agua, luz, teléfonos, etc., el auditor debe analizar la suficiencia de las tarifas, es decir, si las mismas, por lo menos, cubren sus gastos de producción y administrativos, a efecto de, sí el caso lo amerita, sugerir a la máxima autoridad de la entidad examinada, una revisión o ajuste de las tarifas, en todo caso la presentación de este tipo de información, permitirá a los directivos del ente auditado conocer su situación real en cuanto se refiere a la suficiencia de las tarifas y el auditor analizará si los costos de producción y ventas, cubren por lo menos sus gastos de producción y administración.

**Análisis del Informe Anual de Actividades de la Entidad.**

El auditor, debe solicitar a la máxima autoridad de la entidad examinada, la entrega del informe anual de actividades, a efecto de analizar su contenido y extraer los puntos más importantes que se los incluirá como parte de la Información Financiera Complementaria, este análisis, implica la aplicación de procedimientos de auditoría que conlleven a comparar lo informado (ejecutado), frente a lo planificado, para satisfacerse de la misma y establecer el grado de cumplimiento de las metas y objetivos planificados.

**Descomposición del Balance Consolidado**

Cuando la auditoría se realice a los estados financieros consolidados presentados por la entidad, el auditor en la Información Financiera Complementaria, incluirá los estados financieros de cada uno de los entes que lo conforman, a efecto de sustentar el dictamen emitido.

**Conciliación de ingresos y egresos, entre los estados de resultados, flujo de efectivo y ejecución presupuestaria**

Toda la información contenida en los informes de auditoría es interrelacionada, por lo tanto la información que se presente en cada uno de los estados financieros debe estar conciliada entre sí, con el objeto de confirmar que la misma se halla presentada adecuadamente, por lo tanto los ingresos y los egresos del período o períodos deben estar adecuadamente conciliados entre sí. De presentarse diferencias, éstas deben estar debidamente demostradas.

**Variaciones de las principales cuentas de los estados financieros**

Es importante que en esta sección, se presenten las variaciones de las principales

cuentas que conforman los estados financieros, con indicación de: Saldo inicial, incrementos(adiciones) retiros (deducciones) y saldo final, información que no ha sido incluida en las notas a los estados financieros, sin embargo y por su importancia debe ser elaborada a fin de que los directivos de la entidad dispongan de elementos adicionales que les permita conocer el movimiento financiero de las cuentas y si es necesario tomar los correctivos pertinentes.

### **3.2.8 SECCION III. Resultados de la auditoría**

En esta sección, se incluirán los comentarios sobre las deficiencias detectadas por el auditor en la ejecución de la auditoría, estos comentarios, reunirán las características que faciliten a los usuarios su comprensión e induzcan a la efectiva aplicación de las acciones correctivas, sugeridas en las recomendaciones, consta de las siguientes partes:

Carta de Control Interno.

Capítulo 1.- Seguimiento al Cumplimiento de recomendaciones de los informes de auditoría de años anteriores.

Capítulo 2.- Resultados del Examen.

Comentarios sobre las desviaciones encontradas en la ejecución de la auditoría.

Estos comentarios, se los estructurará en: condiciones reportables y condiciones no reportables.

Se los desarrollará por: cuentas, ciclos, sistemas, procesos, entre otros, dependiendo del enfoque de la auditoría determinado en la Planificación.

Anexos:

- Anexo 1 Principales funcionarios
- Anexo 2 Cronograma de implantación de las recomendaciones

Carta de Control Interno

Como parte integrante del informe de auditoría, el auditor debe elaborar la Carta de Control Interno, que contendrá la siguiente información (ver apéndice “E” de la comunicación de resultados).

Fecha

Destinatario

Identificación de la entidad auditada

Identificación de los estados financieros

El propósito de la evaluación del Control Interno

Un párrafo de explicación del concepto de Condiciones Reportables

Un párrafo donde se demuestre que se incluyen las desviaciones determinadas en el examen

Indicación de que las deficiencias han sido comunicadas a los funcionarios de la Entidad

Firma, del director de la auditoría que tuvo a cargo la planeación, dirección y supervisión del examen

#### Capítulo I

##### **Seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones de informes de auditoría anteriores**

En este capítulo se incluirán todas las recomendaciones formuladas en informes de auditoría anteriores y que no han sido cumplidas por parte de las autoridades o funcionarios de la entidad auditada. Se lo estructurará de la siguiente manera:

## Título del comentario que origina la recomendación

Es importante que se cite el título del comentario que genera la recomendación a efecto de que el usuario del informe conozca la deficiencia que originó dicha recomendación.

## La recomendación

Se efectuará la transcripción textual de la recomendación, para que los lectores del informe, verifiquen y determinen las acciones correctivas que se deben implementar.

## Situación actual

Los auditores deben evidenciar documentadamente, los hechos y las acciones que no han sido tomadas por parte de la entidad auditada, a efectos de cumplir con las recomendaciones formuladas por la Contraloría General del Estado.

## Capítulo II

### Resultados de la auditoría

#### **Los comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre las deficiencias determinadas en la ejecución de la auditoría, se los estructurará en Condiciones Reportables y No Reportables.**

#### Condiciones reportables y no reportables

Los SAS 55, 60 y 79 determinan que el auditor, una vez que ha concluido la evaluación del Control Interno de la entidad, en el transcurso de la ejecución de la auditoría, entregará a los directivos, un informe de evaluación del control interno, que contendrá, las Condiciones Reportables (Deficiencias importantes) y las Condiciones No Reportables (Deficiencias de poca importancia), estas últimas, en lo posible deben ser solucionadas durante las labores de campo.

#### Condiciones reportables (SAS 60)

Son asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión se deben comunicar a las autoridades de la entidad, pues, representan deficiencias importantes en el diseño y operación del control interno y podrían afectar negativamente la capacidad de la entidad para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme. Las Condiciones Reportables, se deben comunicar preferentemente por escrito, sin embargo cuando la comunicación sea verbal, deberá documentarse en papeles de trabajo.

#### Condiciones no reportables (SAS 60)

Son las deficiencias de poca importancia determinadas en la evaluación del control interno, que no inciden en la marcha de la entidad, en estos casos el auditor y supervisor deben decidir si comunicar por escrito o verbalmente, si

utiliza la última alternativa, deberá documentarla en papeles de trabajo, a efecto de evidenciar el cumplimiento de esta actividad.

Dependiendo del enfoque que el auditor haya dado a la auditoría en la planificación, los comentarios de control interno se los puede estructurar:

Por cuentas, en este caso se mantendrá el orden de presentación de los estados financieros.

Por sistemas, ciclos, procesos, componentes, etc. Cuando se haya adoptado esta modalidad de ejecución de la auditoría, se presentará los comentarios, conclusiones y recomendaciones en orden de importancia.

En una auditoría a los estados financieros de las entidades del Sector Público, entre otros, se pueden presentar los siguientes sistemas, componentes, ciclos, entre otros.

Ventas (Ingresos), Cuentas por Cobrar y Cobros.

Inventarios (Existencias) y Costo de Producción.

Compras, Cuentas por Pagar y Pagos.

Disponibilidades

Inversiones.

Otros Activos.

Bienes de Larga Duración (Adquisiciones y retiros, depreciación, reexpresión).

Otros Pasivos.

Inversiones en Proyectos y Programas

Empréstitos y Patrimonio.

### **3.2.9 ANEXOS**

En el informe de auditoría financiera, se incluirán únicamente dos anexos que son:

#### **Anexo I Detalle de los principales funcionarios**

Todo informe de auditoría financiera, debe incluir el anexo que detalle los nombres, cargos y períodos de gestión de los principales servidores de las entidades examinadas, el detalle se lo estructurará de la siguiente forma:

<b>NOMBRES Y CARGO</b>	<b>PERÍODO DE GESTIÓN</b>	
	<b>DESDE</b>	<b>HASTA</b>

Carta de compromiso de la máxima autoridad. (ver apéndice “F” de la comunicación de resultados).

#### **Anexo II Cronograma de implantación de las recomendaciones**

Del éxito del diseño e implantación de las recomendaciones del informe de auditoría financiera depende del grado de mejora en la productividad, competitividad y eficiencia en general en la Entidad.

El trabajo de auditoría financiera no será completo si no se concretan y materializan las recomendaciones en beneficio de la Entidad, es decir el informe de auditoría, debe generar valor agregado.

La labor del auditor no termina con la entrega del informe de auditoría, en el que incluya el detalle de las deficiencias existentes, debe proponer soluciones a través de las recomendaciones y colaborar con la entidad auditada para su implantación.

En conclusión se puede decir que el paso entre lo que se pensaba hacer y los hechos reales y objetivos, es el momento a partir del cual se empiezan a aportar los beneficios de las recomendaciones, tanto a corto como a largo plazo.

La implantación de las recomendaciones debe ser dirigida por un líder de la entidad, del propio auditor y supervisor que colaboren en el diseño del plan que permita poner en práctica los cambios que se requieran dentro de la entidad.

La evaluación continua, metódica y detallada del proceso de implantación es una tarea que se debe ejecutar con el apoyo de la máxima autoridad de la entidad auditada. (ver apéndice “G” de la comunicación de resultados)

Las razones para que se incluya este anexo al informe de auditoría son:

Conocimiento de los funcionarios de la entidad responsables de la implantación de las recomendaciones.

Compromiso de los funcionarios de la entidad de implantar las recomendaciones, en el tiempo acordado, al momento de elaborar el cronograma.

## Diseño

Consiste en elaborar un plan de trabajo que permita determinar el procedimiento de implantación de las recomendaciones del informe de auditoría, conjuntamente con los funcionarios responsables de la entidad.

En determinados casos es importante incluir información y orientación respecto a la bondad de las medidas a implantarse, para minimizar los obstáculos y las resistencias al cambio que presenten quienes se vean afectados por los nuevos procedimientos de trabajo.

Esta labor la cumplirán el Supervisor y Jefe de equipo, conjuntamente con los funcionarios de la entidad, una vez concluida la lectura del borrador del informe y dentro de los 5 días hábiles siguientes a dicha lectura, este plan de trabajo comprende lo siguiente:

Definición de los funcionarios de la entidad auditada, encargados de implantar las recomendaciones.

Determinar cuales son las recomendaciones que implantará cada uno de los funcionarios seleccionados.

Analizar conjuntamente las recomendaciones y determinar las fechas máximas de iniciación y terminación de la implantación de las recomendaciones.

De ser necesario, determinar el tipo de recursos necesarios para su implantación.

Formación de equipos de trabajo responsables por actividad, cuando sea necesario.

Fijar el método de implantación que más convenga aplicar de acuerdo a las características de las recomendaciones así como las condiciones en que se van a implantar.

Cuando las recomendaciones se orienten al diseño e implantación de sistemas computarizados, se debe desarrollar y ejecutar previamente un plan de trabajo por etapas que incluya, pruebas de los programas que reproduzcan todas las transacciones y controles que se hayan diseñado, para validar su correcto funcionamiento.

Los siguientes son los métodos de implantación de las recomendaciones:

• **Método instantáneo.-** Cuando las recomendaciones son relativamente sencillas y no involucran un gran volumen de operaciones o varias unidades administrativas.

• **Método de implantación en paralelo.-** Consiste en la operación simultánea por un período determinado, tanto del sistema actual, como el propuesto, esto permite efectuar modificaciones y ajustes sin crear graves problemas, para que los cambios estén funcionando normalmente, antes de que se suspenda la operación anterior.

• **Método de implantación parcial o de aproximaciones sucesivas.-**

Consiste en seccionar en etapas la implantación de las recomendaciones y pasar de etapa en etapa, hasta que se haya consolidado adecuadamente la anterior. Permite no causar grandes alteraciones al sistema y un cambio gradual y controlado, sin embargo es un método lento.

- • Las fechas determinadas en esta fase, para la implantación de las recomendaciones, tendrán su vigencia a partir de la suscripción del cronograma y la carta de compromiso por parte de la máxima autoridad de la entidad auditada.
- • Es importante que dentro de los funcionarios de la entidad, responsables de la implantación de las recomendaciones, se nombre un líder, quien se encargará periódicamente de verificar el cumplimiento de los objetivos esperados para la implantación de las recomendaciones y si el caso lo amerita sugerir correctivos inmediatos para acelerar este proceso.

Se debe adjuntar al cronograma de implantación de las recomendaciones un oficio firmado por la máxima autoridad de la entidad, mediante el cual se acepta implantar las recomendaciones en los plazos establecidos.

### 3.3. Síntesis del informe

Para conocimiento de las máximas autoridades de la Contraloría, es importante que los auditores formulen la Síntesis del informe, que contenga los aspectos más importantes del informe.

La Norma Técnica de Auditoría Gubernamental “Estructura del Informe de Auditoría” al respecto expresa: “A los informes extensos se incorporará una síntesis de los principales resultados de la auditoría para facilitar una comprensión rápida, clara y precisa de su contenido a los usuarios”.

Para el trámite de aprobación de todos los informes de auditoría, se adjuntará “la Síntesis del Informe” en el formulario que ha sido diseñado para recopilar, simplificar y presentar información objetiva de los resultados obtenidos, para conocimiento del Contralor General del Estado.

Este formulario será llenado a base del Instructivo (ver apéndice “H” de la comunicación de resultados).

### **3.4 Tareas finales de la fase comunicación de resultados**

La comunicación de resultados de conformidad a lo establecido en las disposiciones legales, se realizará una vez concluida la ejecución del examen, a base del borrador del informe y la organización de una reunión en la que participarán los principales funcionarios de la entidad y los auditores de Contraloría. Para cumplir esta actividad es necesario disponer de los siguientes datos:

Nombres y cargos de las personas que participarán.

Lugar, fecha y hora en que se realizará.

Borrador del informe de auditoría.

Convocatoria formal al titular, a los funcionarios, exfuncionarios y terceros relacionados con el informe.

Nombres de los auditores que participarán en la reunión.

Estrategia a seguir durante la comunicación, identificando las funciones que deberán cumplir los miembros del equipo que participen en ella.

- Documento que evidencie la realización de la reunión, haciendo constar a las personas que asistieron (Acta de la conferencia final).

#### **3.4.1 Efectos de la comunicación de resultados en el informe**

A la conclusión de la lectura del borrador del informe, o hasta que transcurran los 5 días hábiles de cumplida esta diligencia, se pueden presentar comentarios, opiniones y, en ciertos casos, documentos que luego de revisados pueden modificar el borrador del informe, actividad que es responsabilidad del jefe de equipo y el supervisor.

El borrador del informe, luego de efectuadas las correcciones, pasa a conocimiento del supervisor, quien lo revisa íntegramente, incluye las variaciones que considere necesarias. En el caso de que existan cambios de fondo, los resumirá en un papel de trabajo referenciado al informe para discutirlos con el jefe de equipo.

El supervisor una vez terminada la revisión e incluidos los ajustes firmará y registrará la fecha en el borrador del informe, para someterlo al trámite de preparación y aprobación por parte del Subdirector y el Director de auditoría.



### **3.4.2 Productos de la comunicación de resultados**

Al concluir el trabajo de auditoría, se genera el informe de auditoría para los diferentes usuarios que son:

#### 1. Usuarios de la entidad:

Los principales usuarios de la auditoría, son los funcionarios encargados de la administración de la entidad examinada. Una vez entregado oficialmente el informe al titular y a otros funcionarios vinculados al examen, se deberán tomar decisiones sobre sus resultados así como proceder a la implantación de las recomendaciones.

Para la Contraloría General del Estado

A más de la entidad auditada, los resultados son para uso de la Contraloría, los cuales se hallan organizados de la siguiente manera:

- ◆ Expediente o expedientes consolidados de papeles de trabajo que están conformados por la administración, planificación preliminar, planificación específica y ejecución del trabajo de la auditoría.
- ◆ Documentos para actualizar el archivo permanente de papeles de trabajo.
- ◆ Evidencia de la supervisión, informe de supervisión para la Dirección de auditoría.
- ◆ Ejemplares del informe de auditoría para la unidad de auditoría, documentación y archivo, despacho del CGE y otras unidades.

### **3.5 Trámite del informe de auditoría**

Elaborado el informe y cumplida la comunicación de resultados, este documento será entregado formalmente por el supervisor al director de la unidad operativa, según sea la procedencia del informe, adjuntando, la síntesis de resultados y cuando corresponda el memorando de antecedentes, para el trámite de las responsabilidades a que hubiere lugar; así como, el archivo corriente de papeles de trabajo, los documentos para actualizar el archivo permanente.

Las respectivas jefaturas, asumirán la responsabilidad sobre la calidad del trabajo realizado y la oportunidad en la suscripción y emisión de los informes, de conformidad con el Reglamento de delegación de firmas.

#### **3.5.1 Procedimientos**

Para el trámite de los informes, las Direcciones de Auditoría y Direcciones Regionales seguirán los siguientes procedimientos.

Remitirán un ejemplar del informe (original) a la Dirección de Planificación y Evaluación Institucional conjuntamente con la “Síntesis de Resultados” y el correspondiente memorando de antecedentes, para la revisión.

Una vez revisados los informes, la Dirección de Planificación y Evaluación Institucional, lo remitirá a la aprobación del Subcontralor o Contralor de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de delegación de Firmas de la Contraloría.

Aprobado el informe por parte de la autoridad pertinente, se remitirá a la Dirección Nacional o Dirección Regional, para que proceda a la distribución y remisión respectiva, tanto interna como externa.

- d. Los informes emitidos por las Unidades de Auditoría Interna, se remitirán a la Dirección de Planificación y Evaluación Institucional para su conocimiento y trámite respectivo.

A continuación se presenta un cuadro demostrativo que en forma esquemática desarrolla las opciones y circunstancias en las cuales el auditor debe decidir por cualquiera de las opiniones que puede contener el informe de auditoría.



## 4. TIPOS DE OPINION

### 4.1 Opinión estándar, limpia o sin salvedades.

Todo informe de auditoría financiera cuyo dictamen y opinión profesional sea sin salvedades o sin restricciones expresará: “que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, los flujos del efectivo y la ejecución presupuestaria de la entidad examinada, de conformidad con los Principios de Contabilidad Aplicables en el Sector Público Ecuatoriano y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad”.

Cuando el dictamen u opinión, se emita sin salvedades o sin restricciones, podemos decir que el informe es estándar o limpio, lo cual significa que como resultado de la auditoría, no existen hallazgos o si los hay, no son relevantes o de ellos no se desprenden responsabilidades. Para estos casos los resultados se podrán tramitar con un informe breve o corto de auditoría, el que contendrá la carta de presentación con su respectivo dictamen, los estados financieros auditados, las notas aclaratorias a los estados financieros y la información financiera complementaria.

En ciertas circunstancias, mientras no afecte el dictamen estándar o limpio de los estados financieros el auditor de ser necesario agregará un párrafo de explicación o énfasis, el cual debe seguir al párrafo de opinión, estos casos se pueden presentar cuando: (Ver SAS 58).

El informe del auditor esta basado en parte en el informe de otro auditor (firma privada de auditoría o Unidad de Auditoría Interna de la Entidad).

Se quiere prevenir que los estados financieros resulten engañosos, por circunstancias poco usuales, en que estos contienen una desviación de algún principio de contabilidad.

Los estados financieros están afectados, por incertidumbres con respecto a futuros eventos, cuyos resultados no son susceptibles a una estimación razonable a la fecha del informe del auditor.

Han surgido algunos cambios importantes entre los períodos, en la aplicación de los principios de contabilidad o en su método de aplicación.

Ciertas circunstancias en relación con informes de estados financieros comparativos, de años anteriores (sí la opinión del presente período es diferente a la del año anterior, deberá revelar las razones substantivas de la opinión diferente, ejemplo los estados financieros se reestructuraron en el período actual para cumplir con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, el auditor deberá indicar en su informe actual que los estados financieros del período anterior han sido reestructurados y expresar una opinión limpia con respecto a la reestructuración de los estados financieros).

A continuación se incluye modelos de presentación de este tipo de dictámenes:

***DICTAMEN ESTANDAR, LIMPIO O SIN SALVEDADES***

## LOGOTIPO

Quito,

Señor (es)

MAXIMA AUTORIDAD DE LA ENTIDAD AUDITADA

Hemos auditado el Estado de Situación Financiera de la Entidad XX, al 31 de diciembre de 200X, los correspondientes Estado de Resultados, Estado de Flujo de Efectivo y de Ejecución Presupuestaria, así como la **información financiera complementaria** por el año terminado en esa fecha. La preparación de los estados financieros es responsabilidad de la administración de la Entidad, la nuestra a base de la auditoría realizada, es expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros detallados anteriormente y su conformidad con las disposiciones legales.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, aplicables en el Sector Público y Normas Técnicas de Auditoría emitidas por la Contraloría General del Estado. Dichas normas requieren que la auditoría sea planificada y ejecutada para obtener certeza razonable que los estados financieros auditados no contienen errores u omisiones importantes. La auditoría comprende el examen a base de pruebas selectivas, de la evidencia que respalda las cifras e informaciones presentadas en los estados financieros, incluye también la evaluación de la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) y de las estimaciones importantes hechas por la administración de la entidad, así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Comprende además, la verificación del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, políticas y demás normas aplicables a las operaciones financieras y administrativas ejecutadas por la entidad durante el período examinado. Consideramos que nuestra auditoría provee una base razonable para fundamentar la opinión que se expresa a continuación.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la Entidad XX, **al 31 de diciembre de 200X** el resultado de sus operaciones, los Flujos de Efectivo, la Ejecución Presupuestaria, la Ejecución del Programa de Caja y la Información Financiera Complementaria, por el año terminado esa fecha, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad. Expresamos además que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad en los aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias políticas y demás normas aplicables

Atentamente,

DIOS, PATRIA Y LIBERTAD

Por el Contralor General del Estado

firma (funcionario facultado según reglamento de delegación de firmas)

---

### **DICTAMEN ESTANDAR, LIMPIO O SIN SALVEDADES Y CON DESVIACIONES LEGALES**

Los párrafos introductorio y del alcance, iguales al dictamen estándar, limpio o sin salvedades  
El párrafo de la opinión, se presentará en la siguiente forma:

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la Entidad XX, al 31 de diciembre de 200X, el resultado de sus operaciones los flujos de efectivo, la ejecución presupuestaria, la ejecución del programa

de caja y la Información Financiera Complementaria, por al año terminado en esa fecha, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad; expresamos además que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad en los aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias, políticas y demás normas aplicables, excepto en los casos que se indican a continuación:

**(Incluir las desviaciones legales)**

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

firma (funcionario facultado según reglamento de delegación de firmas)

---

## 4.2 Opinión con salvedades

Debe expresarse cuando el auditor concluye que no puede expresar una opinión estándar o limpia, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, limitación al alcance, desviación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, incertidumbres, no son tan importantes como para requerir una opinión adversa (negación) o abstención de opinión. La opinión con salvedades debe expresarse con un **“excepto por”** los asuntos que se refieren en las salvedades, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, los flujos del efectivo, la ejecución del programa de caja y la ejecución presupuestaria de la entidad examinada, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Aplicables en el Sector Público.

Esta clase de opinión se emite en los siguientes casos:

- Cuando no hay suficiente evidencia probatoria sobre el asunto o existen limitaciones al alcance de la auditoría, que inducen al auditor a concluir que no está en capacidad de expresar una opinión estándar, limpia o sin salvedades, pero que tampoco debe abstenerse de opinar
- Cuando el auditor basado en su auditoría, considera que los estados financieros contienen desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Aplicables al Sector Público, Normas Ecuatorianas de Contabilidad, cuyo efecto es material o importante, pero decide no expresar una opinión adversa (negación).
- Cuando la información esencial para la adecuada presentación de los estados financieros de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, no incluyen en conjunto las notas aclaratorias que revelen adecuadamente la posición financiera y económica de la entidad y siempre que, asumiendo los efectos de tal revelación inadecuada, el auditor concluya que la opinión adversa (negación), es inapropiada
- Cuando se han producido cambios contables que involucren modificaciones en los principios o métodos de contabilidad y no

concuerdan con los generalmente aceptados, a menos que, por el efecto trascendente del cambio, amerite una opinión adversa.

El auditor en su opinión con salvedades deberá revelar las razones importantes o esenciales de tal salvedad (es), en uno o más párrafos separados, colocados antes del párrafo de la opinión.

#### **DICTAMEN CON SALVEDADES Y SIN DESVIACIONES LEGALES**

Los párrafos introductorio y de alcance, iguales al dictamen estándar, limpio o sin salvedades.

En el tercer párrafo se detallarán las salvedades determinadas en la ejecución de la auditoría

El párrafo de la opinión, se redactará de la siguiente manera:

En nuestra opinión, **excepto por el efecto de los asuntos que se explican en los párrafos precedentes**, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la Entidad XX al 31 de diciembre de. , el resultado de sus operaciones, los flujos de efectivo, la ejecución presupuestaria, la ejecución del programa de caja y la Información Financiera Complementaria, por el año terminado a esa fecha, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad; expresamos además que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad, en bs aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias, políticas y demás normas aplicables.

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

firma (funcionario facultado según reglamento de delegación de firmas)

#### **DICTAMEN CON SALVEDADES Y CON DESVIACIONES LEGALES**

Los párrafos introductorio y del alcance, iguales al dictamen estándar, limpio o sin salvedades.

El tercer párrafo y siguientes se describirán las salvedades respectivas.

El párrafo de la opinión se redactará de la siguiente manera:

En muestra opinión, **excepto por el efecto de los asuntos que se explican en los párrafos precedentes**, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la Entidad XX, al 31 de diciembre de. , el resultado de sus operaciones, los flujos del efectivo, la ejecución presupuestaria, la ejecución del programa de caja y la Información Financiera Complementaria, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con los

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad; expresamos además que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad, en los aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias, políticas y demás normas aplicables, excepto en los casos que se indican a continuación:

**(Incluir las desviaciones legales determinadas en la ejecución de la auditoría, pero únicamente las más importantes)**

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

firma (funcionario facultado según reglamento de delegación de firmas)

---

#### 4.3 Abstención de emitir una opinión

Una abstención de opinión es aquella en que el auditor no expresa su opinión sobre los estados financieros. Si el auditor no ha obtenido evidencia suficiente y pertinente para formular una opinión, sobre la equidad o razonabilidad de la presentación de los estados financieros en su conjunto, es necesaria la abstención de opinión.

La abstención de opinión se justifica, cuando el auditor no ha ejecutado el examen con el alcance suficiente que le permita formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto

Una abstención de opinión puede derivarse de:

Una limitación en el alcance del examen;

La existencia de incertidumbres importantes y generalizadas de manera que una opinión con salvedad no resulte apropiada; y,

La trascendencia que pueda tener el riesgo de que la entidad examinada ya no pueda seguir en operación (en el sector privado se lo conoce como Negocio en Marcha).

Cuando hay abstención de opinión, el dictamen debe contener todas las razones esenciales de la abstención, así como indicar las reservas o excepciones que el auditor pueda tener con respecto a la razonabilidad o equidad de presentación o falta de uniformidad en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Aplicables al Sector Público.

En el caso de existir excepciones importantes a los estados financieros que exijan un dictamen negativo (adverso) y a la vez haya incertidumbres también importantes acerca de otros hechos, que requieran una abstención de opinión; aunque se hicieran ajustes por las excepciones, es una cuestión de juicio el emitir un dictamen adverso o una abstención de la opinión.

#### **ABSTENCION DE OPINION Y SIN DESVIACIONES LEGALES**

El párrafo introductorio tendrá el siguiente texto:



**Nos propusimos auditar** el estado de situación financiera de la Entidad XX al 31 de diciembre de 200X, así como los correspondientes estados de operaciones, de flujo del efectivo de la ejecución presupuestaria, la ejecución del programa de caja y la Información Financiera Complementaria, por el año terminado en esa fecha. La preparación de estos estados financieros es de responsabilidad de la administración de la entidad.

**El párrafo del alcance en este tipo de dictamen se debe omitir.**

**En este tipo de opinión el segundo párrafo y siguientes se incluirán los motivos y razones que fundamentan la abstención de opinión , en primer lugar se redactarán las limitaciones y a continuación las salvedades.**

Ejemplo de una limitación

La empresa no ha efectuado el inventario físico de los bienes de larga duración (activos fijos) del sistema de agua potable, los mismos que, de acuerdo a registros contables ascienden a .....además la evidencia que respalda las adquisiciones de los activos, no se halla disponible y no disponen de registros individuales para el control de los bienes de larga duración (activos fijos), lo que imposibilita verificar la razonabilidad de los cálculos de la depreciación acumulada y las respectivas reexpresiones; por esta razón, no nos fue factible satisfacernos de la razonabilidad de los bienes de larga duración (activos fijos) por el valor de. .... y la correspondiente depreciación acumulada y reexpresión por un total. .... y de..... Respectivamente.

El párrafo de la opinión, se redactará de la siguiente forma:

**Debido a la importancia** de los asuntos mencionados en los párrafos.... a.....,el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente y no fue posible aplicar otros procedimientos que nos permita satisfacernos de la razonabilidad de los saldos, verificar y comprobar el valor de las cuentas ..... las limitaciones a nuestro trabajo **no permiten expresar y no expresamos una opinión sobre los estados financieros antes mencionados**; señalamos además que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad, en los aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias, políticas y demás normas aplicables,

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

#### ABSTENCION DE OPINION Y CON DESVIACIONES LEGALES

El párrafo introductorio tendrá el siguiente texto:

**Nos propusimos auditar** el estado de situación financiera de la Entidad XX al 31 de diciembre de 200X, así como los correspondientes estados de resultados, los flujos del efectivo, de la ejecución presupuestaria, la ejecución del programa de caja y la Información Financiera Complementaria, por el año terminado en esa fecha. La preparación de estos estados financieros es de responsabilidad de la administración de la entidad.

**El párrafo del alcance en este tipo de dictamen se debe omitir.**

**En este tipo de opinión el segundo párrafo y siguientes se incluirán los motivos y razones que fundamentan la abstención de opinión, en primer lugar se redactaran las limitaciones y a continuación las salvedades.**

Ejemplo de una limitación

La empresa no ha efectuado el inventario físico de los bienes de larga duración (activos fijos) del sistema de agua potable, los mismos que, de acuerdo a registros contables ascienden a..... además la evidencia que respalda las adquisiciones de los activos, no se halla disponible y no disponen de registros individuales para el control de los bienes de larga duración (activos fijos), lo que imposibilita verificar la razonabilidad de los cálculos de la depreciación acumulada y las respectivas reexpresiones; por esta razón, no nos fue factible satisfacernos de la razonabilidad de los bienes de larga duración (activos fijos) por el valor de ..... y la correspondiente depreciación acumulada y la reexpresión por un total ..... y de..... respectivamente

El párrafo de la opinión, se redactará de la siguiente forma:

**Debido a la importancia** de los asuntos mencionados en los párrafos..... a ..... el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente y no fue posible aplicar otros procedimientos que nos permita satisfacernos de la razonabilidad de los saldos, verificar y comprobar el valor de las cuentas ....., las limitaciones a nuestro trabajo **no permiten expresar y no expresamos una opinión sobre los estados financieros antes mencionados**; señalamos además que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad, en los aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias, políticas y demás normas aplicables, **excepto en los casos que se describen a continuación:**

**(Incluir las desviaciones legales, pero únicamente las más importantes)**

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

firma (funcionario facultado según reglamento de delegación de firmas)

---

#### 4.4 Opinión adversa o negativa

Expresa que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones los flujos del efectivo, ejecución del programa de caja y la ejecución presupuestaria de la entidad examinada, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados Aplicables en el Sector Público y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad.

Si las excepciones a los estados financieros son de tal importancia que no se justifica una opinión con salvedades, el auditor deberá expresar en un párrafo(s) de explicación por separado, que preceda al párrafo de opinión en el dictamen: a) Todas las razones sustantivas de su opinión adversa y b) Los efectos principales del motivo de la opinión adversa con respecto a la situación financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos del efectivo, la ejecución presupuestaria y la ejecución del programa de caja de la entidad examinada, cuando los valores de que se trata son susceptibles de cuantificación. Se identificará claramente también, la naturaleza de la presentación defectuosa.

Cuando se expresa una opinión adversa, se debe incluir una referencia directa en el párrafo de la opinión, las bases de dicho juicio. Si los efectos no pueden determinarse razonablemente, debe también consignarse en el dictamen. Además, deben expresarse las reservas que se tenga acerca de la presentación razonable y las que originaron la opinión adversa. Las circunstancias que dan lugar a este tipo de opinión, en el cometimiento de desviaciones o violaciones a los principios de

Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicables al Sistema de Contabilidad Gubernamental.

### **DICTAMEN NEGATIVO O ADVERSO Y SIN DESVIACIONES LEGALES**

Los párrafos introductorio y del alcance, iguales al dictamen estándar, limpio o sin salvedades.

A continuación se presentarán las razones importantes para la opinión negativa.

El párrafo de la opinión será redactado de la siguiente manera:

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos mencionados en los párrafos precedentes, los estados financieros antes mencionados **no presentan razonablemente**, en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la Entidad XX al 31 de diciembre de 200X, ni el resultado de sus operaciones, los flujos del efectivo, la ejecución presupuestaria, la ejecución del programa de caja y la Información Financiera Complementaria, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad; expresamos además que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad, en los aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias, políticas y demás normas aplicables.

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

### **DICTAMEN NEGATIVO Y CON DESVIACIONES LEGALES**

Los párrafos introductorio y del alcance, iguales al dictamen estándar, limpio o sin salvedades.

A continuación se presentarán las razones importantes para la opinión negativa.

Ejemplos de razones que sustentan la opinión negativa

La entidad XX no realizó verificaciones físicas de los bienes de larga duración (activos fijos), que al 31 de diciembre de 200X, ascienden a S/. ..... razón por la cual no observamos la existencia de estos bienes ni fue posible obtener evidencia suficiente para formarnos una opinión con respecto al costo de cada uno de ellos. Además a esa fecha, no se incluyen varios bienes de propiedad institucional ubicados en diferentes ciudades del país, cuyo avalúo aproximado asciende a S/. ....., no fue posible su registro contable en razón de que se desconoce el costo y no existe la información y la documentación necesaria.

Tal como se explica en la nota X, la Entidad XX, ha sido demandada por despido de 300 trabajadores pertenecientes al Programa de Desarrollo Agrícola; de existir sentencia legal en contra, significaría una indemnización de aproximadamente S/....., cuya provisión no ha sido incluida en los estados financieros.

El párrafo de la opinión será redactado de la siguiente manera:

En nuestra opinión, por el efecto de los asuntos referidos en los párrafos precedentes, los estados financieros antes mencionados **no presentan razonablemente** en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la Entidad XX, al 31 de diciembre de 200X, ni el resultado de sus operaciones, los flujos del efectivo, la ejecución presupuestaria, la ejecución del programa de caja y la Información Financiera Complementaria, por el año terminado a esa fecha, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas Ecuatorianas de Contabilidad. Expresamos además, que las operaciones financieras y administrativas guardan conformidad, en los aspectos de importancia, con las disposiciones legales, reglamentarias, políticas y demás normas aplicables, **excepto en los casos que se señalan a continuación:**

El Ministro y los Directores Administrativo y Financiero no han cumplido las recomendaciones presentadas como resultado de la última auditoría realizada por la Contraloría, que constan en el informe emitido el... de..... de 200X, situación que ha determinado serias deficiencias en el sistema de control interno.

No se ha justificado la adquisición de un equipo de computación por el que se pagó la cantidad de S/. , que no tenía las características mínimas para satisfacer las necesidades de procesamiento de información de la Entidad XX. Esta compra fue dispuesta por el señor Ministro y en el proceso no se cumplió con lo establecido en el Reglamento Interno de Adquisiciones y las disposiciones de la Ley de Contratación Pública.

Durante los 12 meses que cubre el período examinado se han efectuado pagos que totalizan S/....., por concepto de viáticos para comisiones que debían cumplirse en la ciudad de Guayaquil durante los días sábado y domingos. Los beneficiarios de estos pagos fueron funcionarios que tenían su residencia en esa ciudad y los comprobantes de egreso carecen de la información y documentación que demuestre el cumplimiento de la comisión. El Reglamento Interno para el Pago de Viáticos, establece que las comisiones se cumplirán únicamente durante los días laborables de cada semana y que el comisionado debe presentar informes que demuestren el cumplimiento de la comisión. Estos egresos fueron autorizados por el señor Subsecretario.

No se ha formulado el manual específico de contabilidad, ni se ha actualizado el sistema contable implantado en la entidad. Este hecho ha ocurrido porque el Director Financiero y el Jefe de Contabilidad no han sido seleccionados ni evaluados su capacidad y experiencia profesional, porque la máxima autoridad no ha evaluado el funcionamiento del sistema contable.

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

f. (Funcionario facultado según reglamento de Delegación de Firmas).

---

#### 4.5 Aspectos que afectan la opinión del auditor

Un auditor quizá no pueda expresar una opinión limpia, cuando alguna de las siguientes circunstancias existe y a su juicio, el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros, estos hechos pueden ser limitaciones al alcance, Desviaciones de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, e Incertidumbres, a continuación se presentan algunos asuntos que pueden modificar la opinión del auditor:

##### 4.5.1 Limitaciones al alcance

Cuando el alcance del examen, se encuentre afectado por limitaciones o restricciones impuestas por la entidad auditada, que impiden la aplicación de procedimientos de auditoría necesarios de acuerdo con las circunstancias, deberá considerar el tipo de opinión a emitir.

No hay salvedad por limitación al alcance, solamente si la auditoría ha sido efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y se han podido aplicar todos los procedimientos necesarios en las circunstancias.

Si el alcance previamente determinado por el auditor, es limitado e impuesto por presión de tiempo, imposibilidad de obtener evidencia suficiente de algún asunto o registros contables inadecuados debe emitirse una opinión con salvedad o abstenerse de opinar.

Para emitir una opinión con salvedades o negar una opinión por limitaciones en el alcance, el auditor debe evaluar la importancia de los procedimientos omitidos y que son necesarios para formarse una opinión sobre los estados financieros auditados.

Las limitaciones más comunes sobre el alcance son:

- No presencia en las tomas físicas de activos fijos e inventarios, porque el auditor inició su trabajo con posterioridad a la fecha de dichas diligencias; y,
- 
- Porque no obtuvo respuesta a las confirmaciones de los saldos de cualquiera de las cuentas de los estados financieros.

#### **4.5.2 Desviación de un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado.**

Cuando los estados financieros están materialmente afectados por una desviación en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Aplicables al Sector Público y el auditor ha examinado dichos estados de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, debe expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa. Los fundamentos para emitir tal opinión deberán mencionarse en los párrafos intermedios del informe.

Una opinión con salvedades por la desviación de un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado, Aplicable al Sector Público, debe manifestarse en un párrafo separado del informe, precediendo al de la opinión, las razones esenciales que lo motivaron para emitirla; adicionalmente, el párrafo de la opinión debe incluir la terminología apropiada y hacer referencia al (los) párrafo (s) explicativo (s).

La materialidad o importancia está dada por la representatividad monetaria, pero hay que considerar criterios cualitativos y cuantitativos a efectos de determinar si la magnitud de una desviación es suficiente condición para calificar la opinión, es decir **opinar con salvedades**, o en caso de tratarse de hechos importantes y generalizados optar por **emitir opinión adversa o abstenerse de opinar**.

Dentro de esta excepción se incluye también el caso de revelación insuficiente o inadecuada, considerando la omisión en los estados financieros, de información que es esencial para una presentación razonable.

Esta condición, dependiendo de la importancia o materialidad del asunto, a criterio del auditor, puede dar lugar, a la emisión de una opinión con salvedades o emitir una opinión adversa.

Ejemplos de esta situación puede ser la falta de preparación de notas aclaratorias a los estados financieros, la no presentación de uno o dos de los estados financieros básicos complementarios al de Situación Financiera y de Operaciones, amerita una salvedad en la opinión. Adicionalmente, dentro de estas consideraciones se puede también mencionar que los cambios en los principios de contabilidad pueden originar la emisión de una opinión con salvedad, adversa (negación) o solo se requerirá adicionar un párrafo explicativo.

#### Uniformidad

Cuando se han producido cambios en la aplicación de principios, métodos o procedimientos de contabilidad que produzcan efectos importantes en los estados financieros de la entidad, ameritan un párrafo explicativo adicional, que va a continuación del párrafo de la opinión.

#### Incertidumbre

Incertidumbre de hechos que pueden darse o no en el futuro para soportar las declaraciones de la entidad sobre un asunto importante o con relación a la presentación o revelación en los estados financieros. En tales circunstancias, deberá expresar tal situación en un párrafo explicativo adicional; a continuación de la opinión, pero si esta incertidumbre, a mas de ser importante es generalizada, deberá abstenerse de opinar.

La inminencia de que eventualmente la entidad no esté en condiciones de continuar en funcionamiento (Negocio en Marcha), la cual, de ser importante, daría lugar a que se revele esta circunstancia a través de un párrafo explicativo adicional (a continuación del párrafo de la opinión), pero si este hecho es importante y generalizado, podría incidir en la decisión de que el auditor se abstenga de emitir una opinión sobre los estados financieros.

#### Enfasis de un asunto

En ciertas circunstancias, mientras no se afecte la opinión sin salvedades del auditor sobre los estados financieros, al igual que para el caso de Uniformidad, Existencia Permanente e Incertidumbre, puede requerirse un párrafo explicativo al informe, que detalle los hechos o circunstancias que ameriten resaltarse para una mejor revelación de los resultados, por ejemplo un hecho subsecuente importante o un asunto contable que afecte la comparabilidad de los estados financieros con los del período anterior.

Los párrafos explicativos adicionales deben ir después del párrafo de la opinión, cuando se traten de revelar aspectos de Existencia Permanente y Uniformidad o Cambio de un Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado Aplicable al Sector Público y, antes del párrafo de la opinión (salvedad), cuando se trate de revelar información esencial o material sobre un asunto específico.

Cada vez que el auditor expresa una opinión que es distinta a la estándar o limpia, debe incluir en el dictamen una descripción clara de todas las razones sustantivas y a menos que no sea factible, una cuantificación del (los) posible (s) efecto (s) sobre los estados financieros. Ordinariamente, esta información se expondrá en un párrafo separado precediendo a la opinión o abstención de opinión y puede hacer referencia a una revelación más extensa, si la hay, en una nota a los estados financieros. A continuación se incluyen algunos ejemplos de salvedades (excepciones), los mismos que se originan en desviaciones que afectan la opinión a los estados financieros, por desviaciones a principios de contabilidad generalmente aceptados y limitaciones al alcance. Estas salvedades deben ser redactadas de manera concisa señalando la deficiencia y su efecto de ser posible cuantificado.

## **Estados Financieros Incompletos**

### **Falta de presentación**

No fueron preparados los estados financieros de Flujo del Efectivo, de Ejecución Presupuestaria y/o Estado de Ejecución del Programa de Caja por los períodos terminados al 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicados al Sector Público, situación que limitó conocer el origen y uso de los ingresos y gastos así como de las asignaciones presupuestarias y su respectiva ejecución.

La entidad omitió presentar el estado del flujo de efectivo por el año terminado el 31 de diciembre de 200X; la falta de este estado no permitió conocer y evaluar las operaciones de ingresos y gastos afectando la cabal comprensión de los estados financieros en su conjunto.

### **Fondos a Rendir Cuentas (fondos rotativos)**

Al 31 de diciembre de 200X el saldo de la cuenta fondos a rendir cuentas (fondos rotativos) que mantiene la entidad en las diferentes zonales, no presenta su real disponibilidad bancaria, por cuanto sus resultados no concilian con registros contables, determinándose diferencias en más y en menos, originadas por falta de un adecuado control, principalmente de las liquidaciones de gastos y conciliaciones de saldos en forma oportuna; debido a la naturaleza de sus registros no pudimos satisfacernos de la razonabilidad del saldo que asciende a \$ xxx, mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría.

### **Existencias (inventarios) y Bienes de Larga Duración (activos fijos)**

Al 31 de diciembre de 200X, la entidad no efectuó constataciones físicas de los bienes que conforman los rubros existencias (inventarios) y bienes de larga duración (activos fijos), tampoco preparó un inventario de bienes valorados que sustente el saldo contable presentado, además los registros de bodega no se encuentran actualizados. Debido a la naturaleza de sus registros no fue factible satisfacer de la razonabilidad de los saldos, ni hemos podido determinar el importe de la falta de aplicación de las disposiciones contables de depreciación y reexpresión.

La entidad no ha efectuado inventario físico de los bienes de larga duración (activos fijos) del sistema de agua potable los mismos que, de acuerdo a los registros contables, ascienden a S/.xxx millones, y no disponen de auxiliares contables individuales, lo que imposibilita verificar la razonabilidad del saldo de este rubro y de los cálculos de depreciación acumulada y las respectivas revalorizaciones.

La entidad no realizó verificaciones físicas de las existencias (inventarios de los materiales y suministros) que al 31 de diciembre de 200X ascienden a \$ xxx, y debido a la naturaleza de los registros contables, no nos fue factible aplicar otros procedimientos de auditoría que nos permita satisfacer de la razonabilidad de este saldo ni determinar el valor que la empresa debería registrar como provisión de inventarios obsoletos o de lento movimiento.

Los saldos contables de existencias (inventarios) y bienes de larga duración (activos fijos: Muebles y Equipo de Uso General; Líneas, Redes e Instalaciones; Maquinaria y Equipos de Producción; Herramientas, enseres y Accesorios) reflejados en el estado de situación financiera, no se encuentran sustentados por detalles actualizados de bienes, lo que impidió conciliar la información general proporcionada por las Unidades de Activos Fijos e Inventarios, Bodega y Contabilidad; tampoco se efectuaron constataciones físicas integrales; debido a la naturaleza de sus registros no fue factible aplicar procedimientos alternativos de auditoría para satisfacer de la razonabilidad de sus saldos.

La entidad X. no constató físicamente sus bienes de larga duración (activos fijos) ni las existencias (inventarios para consumo interno), para comprobar su existencia, ubicación y estado de conservación; tampoco sus registros contables, proporcionan información precisa, ordenada, actualizada y conciliada entre las unidades responsables del control, custodia y registro contable, que sustente los saldos contables presentados en los estados financieros.

La verificación física de los bienes de larga duración (activos fijos) realizada por el personal del Hospital, al 31 de diciembre de 200X fue parcial y limitada al 8% del total del rubro de bienes de larga duración (activos fijos), sus resultados no fueron conciliados con registros contables, por lo que no fue posible determinar la existencia real y el estado de conservación de los bienes en su conjunto, ni fue posible obtener evidencia suficiente mediante procedimientos alternativos para formarnos una opinión sobre la razonabilidad del saldo del rubro de bienes de larga duración (activos fijos).

La entidad no mantiene registros contables para control permanente de las existencias (inventarios para consumo interno) lo cual no permitió conocer el movimiento de los bienes, tampoco se efectuó el recuento físico para sustentar el saldo presentado en



los estados financieros.

Al 31 de diciembre de 200X el saldo de la cuenta bienes de larga duración (activos fijos: Bosques y Cultivos) por \$ xxx, no concilia con el inventario del Departamento Forestal, presentándose diferencias en la ubicación, área y existencia de determinados bosques, y no fue posible aplicar otros procedimientos alternativos de auditoría para determinar la razonabilidad del saldo.

El saldo de la cuenta Edificios al 31 de diciembre de 200X2 asciende a \$.xxx, y corresponde al costo estimado de la construcción efectuada por la I. Municipalidad en uno de los terrenos de la entidad, sin que exista evidencia de la entrega oficial como patrimonio a su favor ni sustento técnico del avalúo.

El saldo de las cuentas que conforman los bienes de larga duración (activo fijo) al 31 de diciembre de 200X se halla subestimado en \$ xxxx, al mantenerse fuera de registro y control contable, bienes que se encuentran en subcentros y puestos de salud.

El saldo de la cuenta terrenos incluye \$ xxx, de los cuales la entidad no mantiene escrituras públicas que respalden su derecho y propiedad y justifique su registro como bienes de larga duración (activo fijo) de la entidad.

La cuenta Inversiones (Obras en Proceso) al 31 de diciembre de 200X, se presenta subestimada en \$ xxxx por planillas de obras ejecutadas en el período y que fueron registradas en el siguiente ejercicio, sobrestimando en el mismo monto los resultados del ejercicio.

### **Anticipos de Fondos y Cuentas por Cobrar**

La entidad no mantiene control contable de los anticipos de fondos entregados para la ejecución de las obras, registrándose directamente al costo de la obra, lo cual determina una subestimación en \$ xxx en la cuenta anticipo de fondos (anticipos contractuales) y una sobrestimación por el mismo valor en el costo de las obras y en los resultados del ejercicio.

La cuenta abonados incluye un valor de \$ xxx sobre el cual no se pudo comprobar su derecho al cobro debido a que no recibimos contestación a la confirmación enviada y tampoco pudimos satisfacernos con procedimientos alternativos de auditoría.

El saldo de cuentas por cobrar no se encuentra sustentado para justificar su registro como valor exigible.

Del saldo por \$ xxx, correspondiente a cuentas por cobrar, la entidad no cuenta con sustento legal para exigir la reposición de los costos de estudios incurridos en el Proyecto y en la confirmación de este valor no se reconoce obligación alguna por este concepto, estas situaciones no permitieron determinar la razonabilidad del saldo.

La falta de un adecuado control contable de anticipos de fondos (anticipos contractuales), ha determinado que se incluya un total de \$ xxx correspondiente a años anteriores, que durante nuestro período de análisis no tuvieron movimiento, sin que la entidad haya efectuado análisis alguno para su depuración contable, desconociendo si

son valores recuperables o corresponden a errores de registro, por lo cual no pudimos satisfacerlos de su razonabilidad.

La entidad no ha conciliado el saldo de cuentas por cobrar de Contabilidad con los reportes del sistema de facturación y no se proporcionó el saldo de clientes del área rural generados en este sistema; por esta razón, no fue factible satisfacerlos de la razonabilidad del saldo presentado en el estado de situación financiera por \$ xxxx.

Adicionalmente, no se realizó un análisis de antigüedad de cartera que permita determinar si la provisión efectuada por la empresa por \$ xxx. es suficiente para cubrir los riesgos de incobrabilidad de las cuentas de los clientes.

Los saldos de cuentas recíprocas por cobrar y por pagar entre las unidades contables de la entidad no han sido liquidados ni conciliados, situación que afecta a la correcta presentación de los saldos de los activos y pasivos en \$ xxx.

### **Inversiones Financieras**

Las inversiones para futura capitalización efectuadas por la entidad ascienden a \$xx, las cuales no se encuentran respaldadas con títulos financieros formales, lo cual no permite determinar el porcentaje de participación accionaria, su disponibilidad y su poder de negociación en el mercado financiero.

### **Otros Activos**

El saldo de la cuenta Inversiones en Obras en Proceso acumula valores por estudios concluidos en años anteriores y no han sido amortizados al gasto por falta de una política y de una evaluación técnica sobre su utilización futura.

La cuenta otros activos incluye \$xxx correspondientes a estudios realizados por la entidad que se mantienen sin movimiento por más de 10 años, valores que no fueron registrados al gasto de acuerdo a la política de amortización, por falta de evaluación del área técnica, originando una sobrestimación por el valor indicado en la cuenta otros activos y en los resultados del ejercicio.

### **Pasivos**

Las conciliaciones y confirmaciones de las deudas externas con organismos internacionales de crédito permitieron comprobar en los saldos de pasivos largo plazo una sobrestimación en \$xxx y en pasivos corrientes una subestimación por \$xxx, sin que la entidad justifique esas diferencias.

La empresa eléctrica NN, en respuesta a nuestra confirmación, informó que la entidad adeuda aproximadamente \$xxx or intereses de mora, por retraso en los pagos de planillas de energía eléctrica, que no han sido registrados, por lo que, al 31 de diciembre de 200X la cuenta intereses por pagar se encuentra subestimada y los resultados del ejercicio sobrestimados en dicho valor.

Los estados financieros no incluyen ninguna provisión para cubrir las obligaciones derivadas de la jubilación patronal y retiro voluntario establecidos en el Código de

Trabajo y Contrato Colectivo; tampoco fue proporcionado el estudio actuarial realizado por la empresa, por lo que, no pudimos cuantificar el efecto que tendría la contabilización de esas provisiones en los estados financieros.

### **Párrafos Explicativos**

La entidad ha sido demandada por 300 ex-empleados por pago y/o reliquidación de indemnizaciones por un valor de \$xxx. Estos juicios se encuentran en diferentes etapas procesales, por lo que, el resultado final de estas demandas no puede predecirse en este momento. Los estados financieros de la empresa al 31 de diciembre de 200X no contemplan ninguna provisión por el posible pasivo que pudiera resultar de estas demandas.

La entidad NN, de conformidad con su nueva Ley promulgada en (fecha), conservará su autonomía jurídica, operativa, administrativas y financiera, hasta (fecha), luego de lo cual, sus activos que son de propiedad del Estado, serán transferidas a favor de las sociedades anónimas que se creen mediante ley. El Fondo de Solidaridad en representación del Estado tendrá la calidad de accionista.



**APENDICE "B"**

**FORMATO DE CARATULAS DEL INFORME**

**ENTIDAD  
XXX**

---

**PROGRAMA VIAL DE  
INTEGRACIÓN DEL ECUADOR,  
PARCIALMENTE FINANCIADO  
CON EL PRÉSTAMO CAF XXX**

**INFORME DE AUDITORÍA  
DIRECCIÓN DE AUDITORÍA X  
Al 31 de diciembre de XXXX**

---

Quito - Ecuador  
**ENTIDAD**  
XXX

---

**PROGRAMA VIAL DE  
INTEGRACIÓN DEL ECUADOR,  
PARCIALMENTE FINANCIADO  
CON EL PRÉSTAMO CAF XXX**

**SECCIÓN I**

---

**INFORME DE AUDITORIA**

**ENTIDAD  
XXX**

---

**PROGRAMA VIAL DE  
INTEGRACIÓN DEL ECUADOR,  
PARCIALMENTE FINANCIADO  
CON EL PRÉSTAMO CAF XXX**

**SECCIÓN II**

---

**INFORMACION FINANCIERA COMPLEMENTARIA**

**ENTIDAD  
XXX**

---

**PROGRAMA VIAL DE  
INTEGRACIÓN DEL ECUADOR,  
PARCIALMENTE FINANCIADO  
CON EL PRÉSTAMO CAF XXX**

**SECCION III**

---

**RESULTADOS DE LA AUDITORIA**



**ENTIDAD  
XXX**

---

**PROGRAMA VIAL DE  
INTEGRACIÓN DEL ECUADOR,  
PARCIALMENTE FINANCIADO  
CON EL PRÉSTAMO CAF XXX**

**SECCIÓN IV**

---

DETALLE DE ABREVIATURAS UTILIZADAS EN EL INFORME

ENTIDAD  
XX

<b>AID</b>	: Agencia Internacional de Desarrollo
<b>BID</b>	: Banco Interamericano de Desarrollo
<b>BIRF</b>	: Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento
<b>CAF</b>	: Corporación Andina de Fomento
<b>CENACE</b>	: Centro Nacional de Control de Energía
<b>COMOSEL</b>	: Consejo de Modernización del Sector Eléctrico
<b>CONELEC</b>	: Consejo Nacional de Electricidad
<b>DEIC</b>	: Dirección Ejecutiva de Ingeniería y Construcción
<b>DISCOM</b>	: Dirección de Distribución y Comercialización
<b>DOSNI</b>	: Dirección de Operación del Sistema Nacional Interconectado
<b>E.E.</b>	: Empresa Eléctrica
<b>EMELEC</b>	: Empresa Eléctrica del Ecuador
<b>G.I.E.</b>	: Grupo Industrial Eléctrico
<b>INECEL</b>	: Instituto Ecuatoriano de Electrificación
<b>LOAFYC</b>	: Ley Orgánica de Administración Financiera y Control
<b>NTC</b>	: Norma Técnica de Contabilidad
<b>NTCI</b>	: Norma Técnica de Control Interno
<b>PCGA</b>	: Principios de Contabilidad de General Aceptación
<b>NIA</b>	: Normas Internacionales de Auditoría
<b>NEA</b>	: Normas Ecuatorianas de Auditoría
<b>NIC</b>	: Normas Internacionales de Contabilidad
<b>NEC</b>	: Normas Ecuatorianas de Contabilidad
<b>SUCOSE</b>	: Sistema Uniforme de Cuentas del Sector Eléctrico
<b>UMACPA</b>	: Proyecto de Manejo y Conservación de la Cuenca del Río Paute
<b>US. \$</b>	: Dólar de los Estados Unidos de Norteamérica
<b>L/T</b>	: Línea de Transmisión
<b>A.D.</b>	: Asiento de Diario
<b>BNF</b>	: Banco Nacional de Fomento
<b>KW/M</b>	: Kilovatios por cada mes
<b>R.O.</b>	: Registro Oficial
<b>SIAV</b>	: Sistema de Inventarios y Avalúos
<b>U.C.</b>	: Unidad Contable

MODELO DE INDICE DEL INFORME DE AUDITORIA

INDICE

ENTIDAD

XX

CONTENIDO	PAGINA
<b>SECCIÓN I: INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE</b>	XXX
	XXX
Dictamen de los Auditores Independientes	XXX
Balance General	XXX
Estado de Ingresos y Gastos.	XXX
Estado de Flujo del Efectivo	XXX
Estado de Ejecución Presupuestaria	XXX
Estado de Ejecución del Programa de Caja	XXX
Notas a los Estados Financieros	XXX
<b>SECCIÓN II: INFORMACIÓN FINANCIERA COMPLEMENTARIA</b>	XXX
	XXX
Detalle de la Información Financiera Complementaria.	XXX
	XXX
<b>SECCIÓN III: RESULTADOS DE LA AUDITORIA</b>	XXX
	XXX
Carta de Control Interno	XXX
Seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones de informes anteriores	XXX
Resultados de la auditoría	XXX
<b>SECCIÓN IV: ANEXOS</b>	XXX
	XXX
Detalle de los principales funcionarios	XXX
Cronograma de implantación de las recomendaciones	XXX

**MODELO DE CARTA DE CONTROL INTERNO**

Ciudad y fecha

Señor (es)

.....  
.....

Presente:

Como parte de nuestra auditoría a los estados financieros de la Entidad XX, por el año terminado el 31 de diciembre de 200X, sobre los cuales emitimos nuestro dictamen en la primera sección de este informe, consideramos la estructura del control interno, a efectos de determinar nuestros procedimientos de auditoría, en la extensión requerida por las Normas Internacionales de Auditoría y normas de auditoría Generalmente Aceptadas. Bajo estas normas, el objeto de dicha evaluación fue establecer un nivel de confianza en los procedimientos de contabilidad y de control interno.

Nuestro estudio y evaluación del control interno, nos permitió además, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para expresar una opinión sobre los estados financieros de la Entidad XX y no tenía por objeto detectar todas las debilidades que pudiesen existir en el control interno, pues fue realizada a base de pruebas selectivas de los registros contables y la respectiva documentación sustentatoria. Sin embargo esta evaluación reveló ciertas condiciones reportables, que pueden afectar a las operaciones de registro, proceso, resumen y los procedimientos para reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la Entidad XX, en los estados financieros

Las principales condiciones reportables que se detallan a continuación, se encuentran descritas en los comentarios, conclusiones y recomendaciones. Una adecuada implantación de estas últimas, permitirá mejorar las actividades administrativas y financiero contables de la entidad XX .

Atentamente,  
DIOS, PATRIA Y LIBERTAD  
Por el Contralor General del Estado

f. (Funcionario facultado según reglamento de Delegación de Firmas).

**MODELO DE OFICIO DE LA MAXIMA AUTORIDAD  
COMPROMETIÉNDOSE A IMPLANTAR LAS RECOMENDACIONES**

Señor  
.....

Director de Auditoría.....  
Ciudad

En la reunión de trabajo llevada a cabo el.....de.....del año 200X, con los señores.....y ....., supervisor y jefe de equipo de la auditoría.....de la Contraloría General del Estado, quienes tuvieron bajo su responsabilidad la ejecución de la auditoría a los estados financieros de esta Institución, por el (los) año (s) terminado (s) el....., conjuntamente con los señores: ....., se analizaron las recomendaciones formuladas, las que se nos dio a conocer en la lectura del borrador del informe, el.....de.....del año 200X.

Una vez que las recomendaciones han sido ampliamente analizadas y discutidas, las cuales consideramos aplicables, puesto que ayudarán a mejorar los procedimientos administrativos y financieros, situación que nos permitirá cumplir con las metas y objetivos institucionales.

Producto de estas reuniones, se ha elaborado el cronograma de implantación de las recomendaciones, que adjunto al presente, el mismo que al haber suscrito los funcionarios involucrados nos comprometemos a cumplirlo en las condiciones y plazos previstos, de ser necesario, se dotarán de los recursos pertinentes.

Atentamente,

.....  
Máxima autoridad de la Entidad auditada.

## CRONOGRAMA DE IMPLANTACION DE LAS RECOMENDACIONES

### DISEÑO E IMPLANTACION DE LAS RECOMENDACIONES

#### ETAPAS

#### PROCEDIMIENTOS

##### 1. Diseño

El diseño consiste en elaborar un plan de trabajo que permita precisar los objetivos, el alcance y los resultados de lo que será necesario implantar de las recomendaciones del informe de auditoría financiera, conjuntamente con funcionarios de la entidad auditada, para que la implantación se realice con la calidad requerida, en el tiempo y costos establecidos. El plan de trabajo comprende lo siguiente:

Definición del funcionario que asumirá el liderato en la explicación de las recomendaciones

Designación de los funcionarios responsables de cada una de las recomendaciones, así como las fechas de iniciación y conclusión

Programación de reuniones periódicas de evaluación de avances, análisis de problemas y toma de acciones correctivas.

Firma del plan propuesto por todos los participantes

En estas reuniones de trabajo deben participar y dirigir el Supervisor y Jefe de Equipo de la Contraloría General del Estado.

##### 2. Implantación

Elaboración del programa detallado de ejecución con las actividades a llevarse a cabo y la secuencia de su realización, así como las fechas de iniciación, terminación y presentación de los informes de avance y control

Preparación del presupuesto detallado, incluyendo los requerimientos de recursos materiales y humanos

Incluir programas de información y orientación sobre la naturaleza, propósito y bondad de las medidas que habrán de implementarse, para minimizar los obstáculos y las resistencias al cambio que presenten quienes se vean afectados por los nuevos sistemas y procedimientos de trabajo.

Fijar el método de implantación que más convenga aplicar, de acuerdo a las características de las recomendaciones así como las condiciones en que se van a establecer.

##### Procesos de simulación

Especialmente cuando se tratan de sistemas computarizados, desarrollar y ejecutar previamente a cualquier método de implantación, pruebas de los programas que reproduzcan todas las transacciones y controles que se hayan diseñado, para validar su correcto funcionamiento.

##### Métodos de implantación

Hay varias formas de implantar las recomendaciones y cada una de ellas responde al problema que se trate o bien al grado de complejidad de las mejoras propuestas. Los métodos más utilizados son:

#### **Método instantáneo**

Se aplica cuando las recomendaciones son relativamente sencillas y no involucran un gran volumen de operaciones o una cantidad considerable de unidades administrativas. Es el más aconsejable y de mayor aceptación en la práctica.

#### **Método del proyecto piloto**

Consiste en llevar a cabo un ensayo de las recomendaciones en solo una parte de la organización o de un sistema, para medir su funcionamiento, solo es posible cuando existe una relativa similitud en las condiciones que prevalecen en la organización o en el sistema como un todo.

#### **Método de implantación en paralelo**

Consiste en la operación simultánea, por un período determinado, tanto del sistema actual como del que se va a implantar. Esto permite efectuar modificaciones y ajustes sin crear graves problemas, para que los cambios estén funcionando normalmente antes de que se suspenda la operación anterior.

#### **Método de implantación parcial o de aproximaciones sucesivas.**

Consiste en seccionar en etapas la implantación del nuevo sistema y pasar de etapa en etapa solo hasta que se haya consolidado adecuadamente la anterior. Permite no causar grandes alteraciones al sistema y un cambio gradual y controlado; sin embargo es un método lento.

#### **Factores que inciden en la implantación**

La calidad y adaptación de los estudios de las condiciones de la organización

La participación que hayan tomado en el diseño quienes estarán a cargo de la implantación.

La elaboración de proyectos y del programa de implantación de tal manera que se obtengan resultados concretos parciales, mientras el desarrollo de los mismos avanza.

La venta que se haya hecho del programa de implantación dentro de la organización

La capacidad de los responsables de la implantación

La intervención externa de especialistas, en caso de ser necesario.

El trabajo en equipo de la organización.

#### **Informes de avance y seguimiento.**

Se debe elaborar y revisar los informes de avance conjuntamente con funcionarios de la entidad auditada, para cumplir con las fechas de terminación establecidas.

Los informes deben contener los resultados de las medidas adoptadas para

verificar las bondades de las recomendaciones

### **Ajustes y correcciones en la implantación**

El grupo de implantación debe evaluar constantemente, la eficacia de las mejoras introducidas y en su caso aplicar las medidas correctivas que sean necesarias, previa la aprobación del cliente.

### **Medición y registro**

Medir y registrar las variables previamente establecidas en la etapa de diseño y planeación, una vez puesta en marcha la nueva operación.

### **Revisión periódica.**

Asegurar el cumplimiento de los objetivos y resultados esperados para la implantación del proyecto.

A partir de las observaciones que se lleven a cabo durante un lapso razonable de operación del nuevo sistema, debe evaluarse la conveniencia de efectuar las modificaciones a cualesquiera de los componentes del mismo.

La experiencia ha mostrado la necesidad de poner especial atención a la revisión periódica de los sistemas, lo cual permite evitar que se desactualicen afectando directamente a la eficiencia de la entidad en su conjunto.

Con la finalidad de realizar un seguimiento oportuno al proceso de implantación de las recomendaciones constantes en el correspondiente informe de auditoría y de conformidad al cronograma de implantación de las recomendaciones aceptado por los funcionarios de la entidad en la cual se determinan responsables y tiempos, para tal efecto a continuación se presenta un formato de la “MATRIZ DE VALOR AGREGADO”, la misma que contiene:

### **RECOMENDACIÓN**

En este casillero se describirá la recomendación de auditoría constante en el informe respectivo.

### **VALOR AGREGADO**

En función de la recomendación se planteará las ventajas que permitirá alcanzar la organización con la implantación de cada una de las recomendaciones planteadas en el informe correspondiente.

### **PUNTO DE VISTA**

Se Incluirá en esta columna, los puntos de vista de la entidad respecto de la o las recomendaciones planteadas.

### **FUNCIONES Y TIEMPO**

Se determinará en este casillero el funcionario responsable de implantar la recomendación o recomendaciones y la fijación de tiempos en la que se ejecutarán las mismas, previo acuerdo con los funcionarios de la entidad.



**ENTIDAD PUBLICA "XYZ"**  
**MATRIZ DE VALOR AGREGADO DE LAS RECOMENDACIONES**  
**SOBRE LA EVALUACION DE CONTROL INTERNO**

RECOMENDACIONES	VALOR AGREGADO	RESPONSABLE Y TIEMPO A CUMPLIR
<b>SEGUIMIENTO DE RECOMENDACIONES</b>		
<b>A la Rectora:</b>		
En conocimiento de las recomendaciones que constan en los informes emitidos por la Contraloría General del Estado o la Auditoría Interna del Ministerio de Cultura General, dispondrá que los funcionarios responsables de cada recomendación den cumplimiento en forma inmediata.	El cumplimiento de las recomendaciones, permitirá fortalecer el sistema de control interno y optimizar los recursos humanos, materiales y financieros, en el cumplimiento de sus objetivos.	Rectora (nombre del titular: cumplirá en 5 días
<b>ARCHIVO DE DOCUMENTACION</b>		
<b>A la Colectora:</b>		
Dispondrá a la Contadora que previo al registro de las operaciones financieras, reunirá y archivará todos los comprobantes de pago con la documentación de soporte, los que deberán guardar un orden lógico y secuencial.	El mantener un archivo centralizado y ordenado, facilitará su ubicación y que las operaciones se encuentren debidamente sustentadas.	Colectora (nombre del titular): cumplirá en 15 días
<b>A la Rectora:</b>		
Dispondrá a la Colectora que cuando se presenten casos de cheques girados y no entregados a sus beneficiarios, realice gestiones para su pago y mantendrá en un archivo independiente bajo su custodia. Además, cuando existan cheques girados y no cobrados por más de 13 meses, procederá a su anulación e ingresará los valores a la cuenta corrientes respectiva.	La entrega de cheques a los beneficiarios, mantener un archivo bajo custodia de la Colectora, así como la anulación de cheques girados y no cobrados que pasen de 13 meses, permitirá posibles pérdidas y disponer de fondos para el desarrollo de sus actividades.	Colectora (nombre del titular): cumplirá en 15 días
<b>FONDO FIJO DE CAJA CHICA</b>		
<b>A la Rectora:</b>		

Dispondrá a la responsable del fondo, previa la realización de un gasto de caja chica, le solicite la autorización correspondiente, los mismos que deben seguir la secuencia numérica y tener adjunta la documentación de soporte.	La autorización de los gastos con fondos de caja chica, permitirá que estos valores sean controlados y utilizados adecuadamente.	Secretaria del Plantel (nombre del titular): cumplirá a partir del 2 de mayo del 2001
<b>ARQUEOS DE FONDOS Y CONSTATAIONES FISICAS PERIODICAS</b>		
<b>Al Consejo Directivo:</b>		
Dispondrá a la Comisión de Control Interno, planifique y realice periódica y sorpresivamente, arqueos a los fondos en efectivo de la entidad y constataciones físicas a los bienes y especies valoradas, por lo menos una vez al año; de estas diligencias se levantarán las correspondientes actas, de existir novedades se comunicarán a la máxima autoridad.	La realización de arqueos a los fondos en efectivo y constataciones físicas a los bienes y especies valoradas, permitirá verificar su existencia, contar con un documento para conciliar con el saldo contable y la adopción de medidas correctivas en caso de existir novedades.	Comisión de Control Interno: Cumplirá en la programación en 30 días.
<b>ACTAS DE ENTREGA RECEPCION DE BIENES Y DOCUMENTOS</b>		
<b>A la Colectora:</b>		
Procederá, junto con la Guardalmacén, a la formulación y legalización de las respectivas actas de entrega recepción de los muebles, equipos y libros recibidos en donación.	La formulación de las actas de entrega recepción, permitirán contar con el documento que demuestre los bienes efectivamente recibidos y el servidor que los recibió.	Colectora (nombre del titular); señorita Guadalupe Santos: cumplirán en 20 días
Exigirá a la Contadora saliente proceda de inmediato a la formulación, recepción y legalización de las actas de entrega recepción de la información financiera a la Contadora entrante.	La entrega recepción de la documentación de la información financiera, permitirá procesar y presentar los estados financieros del año 2000.	Colectora ( nombre del titular) : cumplirá en 15 días
<b>REGISTROS CONTABLES</b>		
<b>A la Colectora:</b>		
Dispondrá a la Contadora observe toda la normatividad vigente aplicable en el desarrollo de todas las fases del sistema contable.	La aplicación de la normatividad contable, permitirá que la información financiera sea elaborada y presentada adecuada, oportuna y razonablemente.	Contadora ( nombre del titular): cumplirá en todo el desarrollo del sistema contable, a partir del 2 de mayo del 2001.





# **INSTRUCTIVO PARA EL MANEJO DEL FORMULARIO DE SINTESIS DE RESULTADOS**

## **OBJETIVOS**

Este formulario está diseñado para recopilar, simplificar y presentar información objetiva de los resultados de la auditoría financiera, para conocimiento del Contralor General del Estado.

El formato debe ser utilizado en todas las Direcciones de Auditoría de la Matriz, las Direcciones Regionales y las Delegaciones Provinciales.

Toda la información será procesada y preparada por el Supervisor y el Jefe de Equipo de cada trabajo sobre la base del Informe y el Memorando de Antecedentes.

## **1. INFORMACION DE LA UNIDAD DE CONTROL**

En los casilleros en blanco constarán las siglas de la Dirección de Auditoría de la Matriz, de las Direcciones Regionales y las Delegaciones Provinciales, según el caso.

**Motivo del Examen:** el número de la Orden de Trabajo y la Fecha, se tomarán del oficio emitido y suscrito por el Director de la unidad respectiva.

Con una X se indicará que el trabajo ejecutado fue considerado en el Plan Anual de Control o se trató de un trabajo no previsto.

## **2. ENTIDAD EXAMINADA**

Se describirá la identificación completa de la institución u organismo, además la dirección y el número de teléfono.

**Tipo:** Se trazará una X en el casillero respectivo en base de la clasificación que le corresponda a la institución u organismo según el Plan Anual de Control, vigente.

## **3. CLASE DE EXAMEN**

Se trazará una X en el casillero respectivo para informar sobre el tipo de examen practicado.

**Monto examinado:** En este casillero hay que consignar el valor total de los recursos examinados, en caso de ser aplicable.

De considerarlo pertinente se incluirán los datos del alcance del examen.

## **4. SINTESIS DE LOS PRINCIPALES HALLAZGOS**

Se detallarán en forma resumida, sintética los hallazgos más importantes, que induzcan a responsabilidades administrativas, civiles o penales (a modo de conclusión).

## **5. PERIODOS EXAMINADOS**

Se indicarán las fechas del período en el que se efectuaron las operaciones que fueron examinadas, según el alcance expresado en el informe, y el número de meses y años comprendidos en dicho período.

## **6. SUJETOS DE RESPONSABILIDAD**

**Se harán constar:** nombres y apellidos completos y cargo que ocupa u ocupó, títulos profesionales.

**Tipo de responsabilidad:** se indicará con un X en el casillero respectivo las responsabilidades atribuidas al servidor responsable.

**Valor:** constará el monto total de las responsabilidades civiles o penales. En el caso de que una persona sea considerada responsable civil y penal, se ocupará un renglón para indicar el valor total de las responsabilidades.

Si existen varias personas responsables y con dos o más responsabilidades de tal manera que el espacio previsto en el formato sea insuficiente, se detallará en un anexo.

## **7. EQUIPO ACTUANTE INTEGRADO POR:**

Se consignarán datos completos del personal que intervino en el examen, en calidad de Supervisor, de Jefe de Equipo y operativos.

## **8. LEGALIZACION**

**Lugar y fecha:** Constará la ciudad y fecha en la que fue preparada la información que consta en el formulario.

El documento será legalizado por el Director de la unidad de Control de la Matriz, de la Regional, o Delegado Provincial, según el caso y se adjuntará al informe para el trámite respectivo.

# **GLOSARIO DE TERMINOS**

**Abstención de opinión:**

Una abstención de opinión, declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros. Esta opinión es necesaria cuando el auditor ha realizado una auditoría insuficiente en alcance para poder formarse una opinión sobre los estados financieros. La abstención de opinión no se debe expresar cuando el auditor cree que en base a su auditoría, existen desviaciones importantes a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Acápito:**

Párrafo aparte.

**Activo:**

Es todo lo que posee, todo lo que tiene o ha adquirido una empresa, sociedad o persona y cualquier bien que se pueda medir cuantitativamente expresado en dinero, con la condición de que el bien sea aprovechable. Como tal, el activo tiene sus divisiones, dependiendo del grado de disponibilidad: Inmediata, a mediano o largo plazo. Esta característica fundamental define claramente la capacidad de pago de la persona natural o jurídica.

**Afirmaciones:**

Las representaciones gerenciales incluidas en los componentes de saldos de cuenta, clase de transacción y revelación en los estados financieros. Incluyen (1) existencia y ocurrencia, (2) integridad, (3) derechos y obligaciones, (4) valuación o asignación, (5) presentación y revelación, (6) exactitud.

**Alcance:**

Se refiere al tamaño de la muestra seleccionada sobre la cual se aplican los procedimientos de auditoría, considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.

**Alcance de auditoría:**

Se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para alcanzar el objetivo del examen.

**Ambiente de control:**

El efecto colectivo de varios factores para establecer, realizar o mitigar la efectividad de procedimientos y políticas específicas. Tales factores incluyen (1) filosofía y estilo de operación de la gerencia, (2) estructura organizativa, (3) función del consejo de administración y sus comités, (4) métodos para asignar autoridad y responsabilidad, (5) métodos de control administrativo, (6) la función de auditoría interna, (7) políticas y prácticas del personal, y (8) influencias externas sobre la entidad.



**Actividades de control:**

Son políticas y procedimientos que ayudan asegurar el cumplimiento de las direcciones de gerencia. Las actividades de control son clasificadas por el SAS-55 como: revisión de desempeño, procesamiento de información, control físico y separación de funciones.

**Analizar:**

Acción para evaluar la condición de una partida contable.

**Análisis de relación:**

Un procedimiento analítico que implica el análisis de relación entre: el saldo de una cuenta al saldo de otra cuenta, una clase de transacciones al saldo de una cuenta, los datos financieros a los datos de operación.

**Análisis de tendencia:**

Un procedimiento analítico que implica el análisis de cambios en el saldo de una cuenta o clase de transacciones, ocurridas entre el período actual y el anterior o a través de varios períodos contables.

**Auditoría financiera:**

El objetivo de una auditoría a los estados financieros es permitir al auditor expresar una opinión si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados por la profesión contable o por una autoridad competente. La frase usada para expresar la opinión de auditor es “presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales”.

**Aseveración:**

Cualquier declaración, o conjunto de declaraciones relacionadas tomadas en conjunto, expresadas por un ente responsable de ella (administración).

**Aseveración de exactitud:**

Los detalle de los activos, los pasivos y las clases de transacciones se registran y se procesan correctamente y asimismo se informa con respecto a parte, fecha, descripción, cantidad y precio.

**Aseveración de integridad:**

No existen activos, pasivos o clases de transacciones sin registrar que requieren reconocerse en los estados financieros.

**Aseveración de existencia:**

Un activo o pasivo existente en una fecha dada y una transacción o clase de transacción ocurrió durante el período cubierto por los estados financieros. En otro contexto, su sinónimo es de validez.

**Aseveración de propiedad:**

La entidad tiene los derechos sobre los activos reflejados en los estados financieros y los pasivos son obligaciones propias de ésta.

**Aseveración de presentación y revelación:**

Se revela, clasifica y describe la información apropiada de acuerdo con las políticas contables aceptadas y, si fueron aplicados los requisitos legales pertinentes.

**Aseveraciones en los estados financieros:**

Aseveraciones generales, que son implícitas en los estados financieros, se refieren a los principios, a la presentación y revelación y la razonabilidad global de presentación de los estados financieros en conjunto.

**Auditor gubernamental:**

Personas que forman parte del Sistema Nacional de Control y tiene la responsabilidad final de la auditoría. El término “auditor”, se usa también para referirse al personal de las sociedades de auditoría independiente, que es designado para examinar los estados financieros de entidades del Estado.

**Cálculo:**

Consiste en verificar la precisión matemática de documentos y registros contables o en realizar cálculos independientes.

**Certeza de auditoría:**

El nivel de satisfacción que el auditor posee con respecto a la confiabilidad de una aseveración efectuada por una parte, para el uso de otras partes. La satisfacción del auditor se deriva de dos fuentes:

La efectividad del control interno para prevenir o detectar errores e irregularidades significativas en las aseveraciones de los estados financieros.

La evidencia persuasiva de auditoría (obtenida de los procedimientos de auditoría) con respecto a sí las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores e irregularidades significativos.

**Certeza razonable:**

El concepto de que el control interno, independientemente de lo bien diseñado que esté y de lo bien que funcione, no puede garantizar que se cumplirán los objetivos de la entidad. Esto se debe a las limitaciones inherentes en todos los sistemas de control interno

**Comprobar:**

El proceso de validación de un estado, partida o cuenta, mediante pruebas y procedimientos de auditoría.

**Comprensión de la estructura de control interno:**

El conocimiento del ambiente de control, sistema contable, y los procedimientos de control que el auditor cree necesario para planear la auditoría.

**Conciliar:**

El proceso de determinar las diferencias entre dos partidas (cifras, saldos, cuentas o estados) con el fin de hacerlas coincidir.

**Control interno:**

Los procedimientos y políticas establecidos para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.

**Confirmación:**

Una respuesta, que usualmente es por escrito a una solicitud, que corrobora información contenida en los registros contables.

**Cotejar:**

Confrontar o comparar información contra su fuente para cerciorarse de la exactitud de la misma.

**Ciclo contable:**

Este término se refiere al proceso completo del sistema de contabilidad, desde el comienzo de la primera transacción hasta el fin del período contable.

**Consuetudinario:**

Dígase de lo que es de al que tiene costumbre de cometer alguna culpa.

**Costos contables:**

Egresos que se causan, de acuerdo con las unidades producidas o que están a voluntad del gerente o de la persona responsable de ejecutarlos o no. Puede mencionarse: materias de obra de materiales y gastos de administración, ventas o.

**Cualitativo:**

Dígase del análisis cuyo efecto es aislar y buscar los elementos de un cuerpo.

**Cuantitativo:**

Se dice del análisis donde se miden las cantidades de cada elemento de un cuerpo.

**Desvío estándar:**

El monto promedio por el cual las partidas del universo difieren de la medida del Universo.

**Desfalcar:**

Tomar para sí un caudal que se tenía en depósito, cometer irregularidades en la administración.

**Dictamen:**

Opinión y juicio de una cosa.

**Efectividad de operación:**

La manera en que se aplicó un procedimiento o política de control interno, la uniformidad de aplicación, y la persona que lo haya aplicado.

**Error:**

Una equivocación no intencional en la información financiera

**Error tolerable:**

Se considera como un riesgo inherente bajo, es una estimación del máximo error monetario que puede existir en el saldo de una cuenta o grupos de transacciones, que cuando se lo combina con los errores de otras cuentas, no alcanzan a causar que los estados financieros estén errados.

**Estados financieros consolidados:**

Estados que muestran los resultados de la información financiera de un ente público consolidada con las subsidiarias, a una fecha determinada, para su preparación se considerará exclusivamente las partidas eliminando las operaciones recíprocas y la correspondiente inversión entre las instituciones consolidadas.

**Examen especial:**

Comprende la revisión y análisis de una parte de las operaciones o transacciones, efectuadas con posterioridad a su ejecución, con el objeto de verificar el

cumplimiento de los dispositivos legales y reglamentarios aplicables y elaborar el correspondiente informe que incluya conclusiones, observaciones y recomendaciones.

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

### **Evaluar el riesgo de control:**

El proceso de evaluar la efectividad de los procedimientos y políticas de control interno de una entidad, para evitar o detectar las declaraciones incorrectas en las afirmaciones de los estados financieros.

### **Evidencia de auditoría:**

Información que obtiene el auditor para extraer conclusiones en las cuales se basa su opinión. Abarca los documentos fuentes y los registros contables que sustentan a los estados financieros y la información corroborativa provenientes de otras fuentes.

### **Eventos subsecuentes:**

Sucesos que ocurren después de la fecha del balance general que pueden proveer evidencias de auditoría.

### **Evidencia física:**

Inspección u observación directa de actividades ejecutadas, documentos y registros, hechos relativos al objeto del examen.

### **Evidencia testimonial:**

Información obtenida de otros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o por medio de entrevistas.

### **Evidencia analítica:**

Se obtiene al analizar o verificar la información

### **Evidencia documental:**

Es aquella plasmada en escritos y registros como documento.

### **Error proyectado:**

Estimación del error monetario del universo sobreproyectado la base de los resultados de la muestra.

**Estimación del intervalo:**

Un rango estimado que debe incluir el verdadero monto del universo sobre la base de los resultados de la muestra.

**Estratificación:**

División del universo en distintos sub-universos (Estratos) consistentes en unidades relativamente homogéneas.

**Factible:**

Posible de realizar.

**Frecuencia:**

Número de veces que, en una unidad de tiempo de tiempo, se repite un fenómeno periódico.

**Gastos:**

Son los desembolsos de efectivo que producen su objetivo en el mismo período. También significa la reducción de la participación del propietario derivada de la operación de un negocio en un período contable específico.

**Gravamen:**

Derecho legal sobre ciertos activos. Se utiliza para garantizar un préstamo.

**Juicio del auditor:**

El criterio de un auditor independiente con respecto a un conjunto de hechos o evidencias. Además de interpretar el significado de la situación, el auditor independiente también debe determinar las implicaciones que perciba de la misma.

**Hallazgos de auditoría:**

En la auditoría financiera se definen como asuntos que llama la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse a la entidad. Pueden referirse a diversos aspectos de la estructura de control interno, tales como: ambiente de control, sistema de contabilidad y procedimientos de control.

**Inspección:**

Consiste en el examen de registros, documentos y/o activos tangibles.

**Indagación:**

Procurar obtener información apropiada de personas informadas dentro y fuera de la entidad. Las indagaciones pueden ser formales o informales, por escrito u oral.

**Integridad:**

La calidad o estado de tener principios morales sólidos, rectitud, honestidad y sinceridad, el afán de obrar correctamente y profesar y cumplir un conjunto de valores y expectativas.

**Impuesto:**

Exacción legal de recursos a empresas o individuos realizada por parte del gobierno de un país para financiar sus actividades.

**Indicador:**

Es el resultado de establecer una relación numérica entre dos cantidades. Estas dos cantidades pueden ser dos cuentas diferentes del balance general, del estado de resultados o de ambos.

**Inventario:**

Este término se utiliza para designar el conjunto de partidas de propiedad personal tangible que: a) Se tiene para la venta en el curso normal del negocio; b) Están en proceso de producción para dicha venta; y c). Han de ser consumidos en la producción de bienes y servicios, para que éstos puedan ponerse a la venta.

**Indicio:**

Acción o señal que da a conocer lo oculto.

**Intervalo de muestreo:**

Es el intervalo entre las unidades de muestreo seleccionadas utilizando un método de selección sistemático.

**Limitación en el alcance:**

La imposibilidad práctica de aplicar un procedimiento previamente acordado. Una limitación en el alcance puede ser impuesta por las circunstancias. También puede originarse cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad sujeta examen son inadecuados o cuando al auditor no le es posible llevar a cabo un procedimiento de auditoría considerado deseable.

**Límite inferior de error:**

Una estimación del monto máximo de subestimación sobre la base de los resultados de la muestra.

**Límite máximo de error:**

Una estimación del monto máximo de sobrestimación sobre la base de los resultados de la muestra.

**Marca:**

La verdadera fuente de la cual se seleccionan las unidades de muestreo. La fuente debe contener todo el universo sobre el cual se formará la conclusión.

**Marcas de auditorías:**

Signos o símbolos convencionales elaborados por el auditor para identificar y explicar los procedimientos de la auditoría ejecutada.

**Manifestación de la gerencia:**

Manifestaciones hechas por la gerencia al auditor durante el curso de una auditoría.

**Materialidad:**

La información es material si su omisión o mala presentación podría influenciar las decisiones económicas que los usuarios toman como base en los estados financieros.

La materialidad depende del tamaño de la partida o error medido en las de su omisión o error. Así la materialidad provee un umbral o punto de corte, en vez de constituir una característica cualitativa y primaria que toda información debe tener para ser útil.

**Monto de error esperado:**

Es una estimación del error monetario esperado que existe en el universo.

**Muestra:**

Prueba que se selecciona, en base a criterios técnicos unidades o elementos muestrales particulares que contribuirán a responder la pregunta de investigación, que está en consideración.

**Muestreo de auditoría:**

Es la aplicación de un procedimiento sustantivo o de cumplimiento a menos del 100% de las partidas incluidas en el saldo de una cuenta o clase de transacciones con el fin de obtener y evaluar evidencias y extraer conclusiones sobre el conjunto de partidas o clase de transacciones.



**Muestreo piloto:**

Una selección preliminar de las unidades de muestreo que es utilizado para medir la variación en un universo.

**Muestreo de atributos:**

Pruebas del porcentaje de ocurrencia de un hecho o circunstancia, utilizado principalmente para las pruebas de cumplimiento de los procedimientos de control interno.

**Muestreo de variables:**

Estimaciones o pruebas de un valor monetario. Utilizado para probar la razonabilidad de los saldos registrados.

**Muestreo secuencial.**

La muestra de atributos tomada en más de un paso; el segundo paso depende de los resultados del primero

**Negligencia:**

Descuido, Omisión. Falta de aplicación.

**Nivel evaluado de riesgo de control**

El nivel de riesgo de control que usa el auditor para determinar el riesgo de detección aceptable para una afirmación de los estados financieros y, por consiguiente, para determinar la naturaleza, oportunidad, alcance de las pruebas sustantivas. Este nivel podrá variar en una escala de máximo y mínimo, siempre y cuando el auditor haya obtenido la evidencia comprobatoria para apoyar ese nivel auditado.

**Nivel máximo de riesgo de control:**

La probabilidad mayor que una declaración incorrecta material que pudiese ocurrir e una afirmación de los estados financieros, no se evitará ni detectará oportunamente por medio del control interno de una entidad.

**Nivel de confianza:**

Una medida del grado de seguridad que el auditor desea u obtiene de la evidencia de una auditoría. Para el muestreo de atributos, el nivel de confianza es el 100% menos el riesgo de aceptación incorrecta.

**Normas internacionales de auditoría:**

Son aquellas promulgadas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

**Normas internacionales de contabilidad:**

Son aquellas promulgadas por el Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASO).

**Normatividad vigente:**

La normatividad contable contenida en las disposiciones vigentes.

**Nómina:**

Lista o catálogo de personas o cosa.

**Observación:**

Contemplar un proceso o procedimiento desempeñado por otro.

**Obsoleto:**

Anticuado o poco usado.

**Opinión sin salvedad:**

Opinión que emite el auditor cuando ha tenido suficiente evidencia de que los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Opinión de auditoría:**

La información del auditor que expresa la conclusión profesional sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera.

**Opinión con salvedad:**

Una opinión emitida, cuando el auditor llega a la conclusión que los estados financieros no están presentados con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Papeles de trabajo:**

Documentación que se recopila en la ejecución de una auditoría, mediante las evidencias extraídas y respaldadas. Los papeles de trabajo pueden estar contruidos por datos conservados en papeles, películas, medios electrónicos u otros medios:

**Porcentaje de desvíos esperado:**

Es el porcentaje de desvío esperado que existe en el universo.

**Políticas contables:**

Los principios, bases, normas, reglas y procedimientos adoptados por la gerencia al preparar y presentar los estados financieros.

**Procedimientos:**

Método de ejecutar alguna cosa.

**Procedimiento de auditoría:**

Comprende la aplicación de una técnica de auditoría para obtener evidencia. Los procedimientos de auditoría pueden agruparse en tres conjuntos que son: pruebas de controles, procedimientos analíticos y pruebas de detalles.

**Procedimientos de control:**

Los procedimientos y políticas, a parte del ambiente de control y el sistema contable establecidos por la máxima autoridad, para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.

**Pruebas de control:**

Pruebas dirigidas al diseño u operación de un procedimiento o política de control interno, para evaluar su efectividad, para evitar o detectar declaraciones incorrectas importantes en una afirmación de los estados financieros.

**Pruebas sustantivas:**

Las pruebas de detalle y procedimientos analíticos, efectuados para detectar las declaraciones incorrectas importantes incluidas en los componentes de saldo de cuenta, clase de transacción, y revelación de los estados financieros

**Presupuesto institucional aprobado (PIA Presupuesto Institucional de Apertura):**

Comprenderán todos los ingresos y gastos previstos para el ejercicio fiscal en la cual se vayan ejecutar.

Relaciona a los ingresos, gastos y metas presupuestarias de la entidad, como indicadores

referentes a la ejecución presupuestaria.

**Presupuesto institucional codificado (PIM Presupuesto Institucional Modificado):**

Relaciona al presupuesto aprobado más/menos reformas, sobre el cual debe ser utilizado para las labores de auditorías a través de la verificación de los resultados que se van obteniendo de la programación de la ejecución presupuestaria, con el fin de determinar el comportamiento de los elementos del presupuesto, para detectar desviaciones en la ejecución y en caso sea necesario aplicar las medidas correctivas.

**Precisión:**

Medida del grado de exactitud que el auditor desea u obtiene de la muestra de auditoría, cuando se utiliza el muestreo clásico de variables. La precisión habitualmente se expresa como el 50% de la aceptación planificada.

**Punto estimado:**

Una estimación del monto del universo sobre la base de la muestra de auditoría.

**Rastreo:**

Dar seguimiento y controlar una operación de manera progresiva desde el inicio hasta el final dentro del proceso normal de ejecución.

**Rastreo progresivo:**

Que parte de la autorización para efectuar una operación hasta la culminación total o parcial.

**Rastreo regresivo:**

Se parte de los resultados de las operaciones, para llegar a la autorización inicial.

**Registros:**

Libro o manera de índices. donde se apuntan noticias o datos.

**Relativo:**

Hace relación a una cosa. No es absoluto.

**Revisión:**

Examen ocular rápido, con el fin de separar mentalmente asuntos que no son típicos o normales.

**Revisión selectiva:**

Examen ocular rápido de una parte de los datos o partidas que conforman un universo homogéneo en ciertas áreas.

**Riesgos de control:**

El riesgo de que una declaración incorrecta importante que pudiera ocurrir en una afirmación, no se evitará ni detectará oportunamente por medio de los procedimientos o políticas de control interno de una entidad.

**Riesgo de detección:**

El riesgo que un auditor no detectará una declaración incorrecta importante que existe en una afirmación.

**Riesgos inherentes:**

La susceptibilidad de una afirmación a una declaración incorrecta, suponiendo que no existen los correspondientes procedimientos, ni políticas de control interno.

**Riesgo de muestreo:**

Estimación del riesgo de que la evidencia de la muestra respalde la conclusión del auditor de aceptar un universo cuando el saldo de la cuenta está mal expresado o el grado de cumplimiento no justifica la evaluación de los controles.

El riesgo de aceptación incorrecta es 100% menos el nivel de confianza.

**Riesgo de auditoría:**

El riesgo de que el auditor emita inadvertidamente una opinión de auditoría sin salvedad sobre los estados financieros que contengan errores e irregularidades de importancia relativa.

**Salvedad:**

Razonamiento que se emplea como excusa o descargo de lo que va a decirse o hacerse.

**Sistema:**

Conjunto de reglas o principios sobre una materia enlazados entre sí.

**Sistema contable:**

Los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las transacciones de una entidad, así como para mantener la contabilización para el activo y pasivo correspondiente.

**Suficiencia:**

Es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría.

**Selección al azar:**

Es una selección en la que cada unidad de muestreo y todas las combinaciones de unidades de muestreo tienen la misma probabilidad de ser seleccionadas.

**Selección de probabilidades:**

Es la selección en la que todas las unidades de muestreo del universo tienen una probabilidad conocida de ser elegida.

**Tamaño del universo:**

La cantidad de unidades de muestreo de un universo.

**Técnicas de auditoría:**

Mecanismos mediante los cuales los auditores recopilan la evidencia de auditoría, generalmente se basan en: comparación, cálculos, confirmación, indagación, inspección, observación y examen físico.

**Técnicas de verificación ocular:**

Es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos.

**Técnicas de verificación oral:**

Es el acto de obtener información verbal sobre un asunto mediante averiguaciones directas o conversaciones con los funcionarios responsables de la entidad.

**Técnicas de verificación escritas:**

Consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que conforman una operación, actitud, transacción o proceso, con el fin de establecer su naturaleza, su relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existentes.

**Técnicas de verificación documental:**

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

**Técnicas de verificación física:**

Es el examen físico y ocular de activos, obras, documentos y valores, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad.

**Transacciones:**

Un suceso externo que involucra el traslado de algo de valor entre dos o más entidades. Puede ser recíproca y no recíprocas.

**Transacciones recíprocas:**

Intercambios en los que cada participante recibe y sacrifica un valor, como ejemplo adquisiciones o venta de bienes y servicios.

**Transacciones no recíprocas:**

Transacciones en las que una entidad incurre en un pasivo o transfiere un activo a otra entidad sin recibir directamente un valor a cambio del otro.

**Terminología:**

Conjunto de términos o vocablos propios de determinada profesión, ciencia o materia.

**Universo**

Cuerpo de datos del cual se seleccionará la muestra.

**Valor de mercado:**

El precio al cual puede vender un bien entre dos partes independientes adecuadamente informadas.

**Validación:**

La determinación de lo correcto de los datos finales registrados en un sistema con respecto a las necesidades y los requisitos de los usuarios.