



NORMAS DE AUDITORÍA

Jorge Jinchuña Huallpa
Luis Enrique Fernández Sosa
Javier Pedro Flores Arocutipa

**Atena**
Editora
Año 2023



NORMAS DE

AUDITORÍA

Jorge Jinchuña Huallpa
Luis Enrique Fernández Sosa
Javier Pedro Flores Arocutipa

**Atena**
Editora
Ano 2023

Editora chefe

Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira

Editora executiva

Natalia Oliveira

Assistente editorial

Flávia Roberta Barão

Bibliotecária

Janaina Ramos

Projeto gráfico

Camila Alves de Cremo

Ellen Andressa Kubisty

Luiza Alves Batista

Nataly Evilin Gayde

Thamires Camili Gayde

Imagens da capa

iStock

Edição de arte

Luiza Alves Batista

2023 by Atena Editora

Copyright © Atena Editora

Copyright do texto © 2023 Os autores

Copyright da edição © 2023 Atena

Editora

Direitos para esta edição cedidos à Atena Editora pelos autores.

Open access publication by Atena

Editora



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição *Creative Commons*. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo do texto e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o *download* da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

Conselho Editorial

Ciências Humanas e Sociais Aplicadas

Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí

Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia

Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná

Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia

Profª Drª Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora
 Profª Drª Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa
 Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade de Coimbra
 Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
 Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
 Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
 Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí
 Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense
 Profª Drª Caroline Mari de Oliveira Galina – Universidade do Estado de Mato Grosso
 Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense
 Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de Lisboa
 Prof. Dr. Daniel Richard Sant’Ana – Universidade de Brasília
 Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia
 Profª Drª Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo
 Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá
 Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará
 Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima
 Profª Drª Geuciane Felipe Guerim Fernandes – Universidade Estadual de Londrina
 Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes
 Claros
 Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná
 Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionale delle Figlie de Maria Ausiliatrice
 Prof. Dr. Jadilson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco
 Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador
 Prof. Dr. Jodeyson Islony de Lima Sobrinho – Universidade Estadual do Oeste do
 Paraná
 Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México
 Profª Drª Juliana Abonizio – Universidade Federal de Mato Grosso
 Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
 Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia
 Profª Drª Kátia Farias Antero – Faculdade Maurício de Nassau
 Profª Drª Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná
 Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
 Profª Drª Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre
 Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros
 Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais
 Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
 Profª Drª Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande
 Profª Drª Marcela Mary José da Silva – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
 Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
 Profª Drª Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
 Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso
 Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás
 Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco
 Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Grossa
 Profª Drª Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa
 Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador
 Profª Drª Sandra Regina Gardacho Pietrobon – Universidade Estadual do Centro-
 Oeste

Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí

Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará

Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande

Profª Drª Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Federal da Bahia /
Universidade de Coimbra

Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de
Janeiro

Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

Diagramação: Ellen Andressa Kubisty
Correção: Soellen de Britto
Indexação: Amanda Kelly da Costa Veiga
Revisão: Os autores
Autores: Jorge Jinchuña Huallpa
 Luís Enrique Fernández Sosa
 Javier Pedro Flores Arocutipa

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)	
H874	<p>Huallpa, Jorge Jinchuña Normas de auditoría / Jorge Jinchuña Huallpa, Luís Enrique Fernández Sosa, Javier Pedro Flores Arocutipa. – Ponta Grossa - PR: Atena, 2023.</p> <p>Formato: PDF Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader Modo de acesso: World Wide Web Inclui bibliografia ISBN 978-65-258-1983-9 DOI: https://doi.org/10.22533/at.ed.839230512</p> <p>1. Contadores. 2. Auditoría. I. Huallpa, Jorge Jinchuña. II. Sosa, Luís Enrique Fernández. III. Arocutipa, Javier Pedro Flores. IV. Título.</p> <p style="text-align: right;">CDD 657.019</p>
Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166	

Atena Editora
 Ponta Grossa – Paraná – Brasil
 Telefone: +55 (42) 3323-5493
www.atenaeditora.com.br
contato@atenaeditora.com.br

DECLARAÇÃO DOS AUTORES

Os autores desta obra: 1. Atestam não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao conteúdo publicado; 2. Declaram que participaram ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão.; 3. Certificam que o texto publicado está completamente isento de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirmam a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhecem terem informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autorizam a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.

DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código Penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, *desta forma* não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *e-commerce*, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1 - NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADOS (NAGAs).....	2
1.1 Antecedentes	2
1.2 Las NAGAs en el Perú	2
1.3 Normas generales o personales.....	3
1.3.1 Entrenamiento y capacidad profesional	3
1.3.2 Independencia.....	3
1.3.3 Cuidado o esmero profesional.	4
1.4 Normas de la ejecución del trabajo	5
1.4.1 Planeamiento y supervisión	5
1.4.2 Estudio y evaluación del control interno	5
1.4.3 Evidencia suficiente y competente.....	6
1.5 Normas de preparación del informe.....	7
1.5.1 Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados....	7
1.5.2 Consistencia	7
1.5.3 Revelación suficiente.....	8
1.5.4 Opinión del auditor	8
CAPÍTULO 2 - NORMAS INTERNACIONALES DE AUTITORÍA (NIAs).....	9
2.1 Antecedentes	9
2.2 Aplicación de las NIAs	9
2.3 NIA 200-299, Principios generales y responsabilidades	10
2.4 NIA 300-399, Planeamiento	14
2.5 NIA 400-499, Evaluación del riesgo y respuesta a los riegos evaluados.....	15
2.6 NIA 500-599, Evidencia de auditoría.....	15
2.7 NIA 600-699, Uso del trabajo de otros	20
2.8 NIA 700-799, Conclusiones y dictamen de auditoría.....	21

2.9 NIA 800-899 "Áreas especializadas"	23
--	----

CAPÍTULO 3 - STATEMENTS ON AUDITING TANDARDS (SAS) O DECLARACIONES DE NORMAS DE AUDITORÍA24

3.1 Antecedentes	24
------------------------	----

3.2 Statements on Auditing Standards (SAS) o las Declaraciones de Normas de Auditoría	24
---	----

3.3 Statements on Auditing Standards (SAS)	28
--	----

CAPÍTULO 4 - NORMAS GENERALES DE CONTROL GUBERNAMENTAL (NGCG)39

4.1 Marco conceptual	39
----------------------------	----

4.1.1 Definición y alcance	39
----------------------------------	----

4.1.2 Estructura y aplicación de las Normas Generales de Control Gubernamental	39
--	----

4.1.3 Relación de las NGCG con otras normas	40
---	----

4.1.4 El control gubernamental	40
--------------------------------------	----

4.1.5 Servicios de control gubernamental	41
--	----

4.1.6 Servicios relacionados	42
------------------------------------	----

4.2 Normas de desempeño profesional	43
---	----

4.2.1 Independencia	44
---------------------------	----

4.2.2 Entrenamiento y competencia	45
---	----

4.2.3 Diligencia profesional	45
------------------------------------	----

4.2.4 Confidencialidad	46
------------------------------	----

4.3 Normas de gestión de la calidad	46
---	----

4.4 Normas comunes a los servicios de control	47
---	----

4.4.1 Planeamiento	47
--------------------------	----

4.4.2 Planeamiento del servicio de control	48
--	----

4.4.3 Gestión de la información	49
---------------------------------------	----

4.4.4 Comisión de control	50
---------------------------------	----

4.4.5 Acreditación o comunicación de inicio del servicio	50
--	----

4.4.6 Participación de expertos.....	51
4.4.7 Supervisión	51
4.4.8 Resultados de los servicios de control.....	52
4.4.9 De la publicidad de los resultados de los servicios de control.....	54
4.4.10 Seguimiento a la implementación de recomendaciones.....	54
4.5 Normas de servicios de control previo	55
4.6 Normas de servicio de control simultáneo	56
4.7 Normas de servicio de control posterior.....	57
4.8 Etapas del proceso de servicio de control posterior	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66
SOBRE LOS AUTORES.....	67

INTRODUCCIÓN

El presente libro de Normas de Auditoría, es producto de varios años de experiencia en la docencia universitaria y en el ejercicio profesional como Contador Público, auditor de las empresas privadas y públicas.

Las Normas de Auditoría, son criterios y parámetros fundamentales establecidos por una autoridad profesional para el desarrollo de la auditoría en ámbito privado y en sector gubernamental, y sirve como estándar desde la fase de planeamiento, trabajo de campo y fase de informe, como el seguimiento de medidas correctivas; con la finalidad que el desarrollo del proceso de auditoría, se cumpla con los estándares de calidad establecidos por las autoridades profesionales en el campo de la auditoría.

La estructura temática del presente libro está dividida, en los siguientes capítulos:

Capítulo I, Normas de Auditoría Generalmente Aceptados (NAGAs)

Capítulo II, Normas Internacionales de Auditoría (NIAs)

Capítulo III, Declaraciones de Normas de Auditoría (SAS)

Capítulo IV, Normas Generales de Control Gubernamental (NGCG)

Finalmente agradecemos a todas las colegas que de una u otra manera han hecho posible la edición del presente libro, que redundará en beneficio de la profesión contable y material de consulta para los estudiantes de nivel universitario y en general.

Los autores

NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADOS (NAGAs)

1.1 ANTECEDENTES

Las NAGAs, tiene su origen en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948. Éste comenzó en 1917 a publicar declaraciones sobre determinados aspectos de los trabajos de auditoría.

De los cuales el número 1, publicado en noviembre de 1973, bajo el título Codification of Auditing Standards and Procedures, es considerado a modo de código para los profesionales de la auditoría. El ejemplo de los Estados Unidos fue seguido por otros muchos países.

1.2 LAS NAGAs EN EL PERÚ

En el Perú, fueron aprobados en el mes de octubre de 1968 con motivo del II Congreso de Contadores Públicos, llevado a cabo en la ciudad de Lima. Posteriormente, se ha ratificado su aplicación en el III Congreso Nacional de Contadores Públicos, llevado a cabo en el año 1971, en la ciudad de Arequipa.

Por lo tanto, estas normas son de observación obligatoria para los Contadores Públicos que ejercen la auditoría en nuestro país, por cuanto además les servirá como parámetro de medición de su actuación profesional y para los estudiantes como guías orientadoras de conducta por donde tendrán que caminar cuando sean profesionales.

Las Normas de Auditoría son obligatorias cuando:

- Se lleva a cabo una auditoría independiente: esto es, en el examen independiente de la información financiera de una entidad, ya sea lucrativa o no, no importando su tamaño o forma legal.
- Cuando tal examen se lleva a cabo con el objeto de expresar una opinión.
- Las Normas también pueden tener aplicación, cuando sea apropiado, a otras actividades relacionadas a los auditores.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGAs) son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas están constituidas por un grupo de 10 normas adoptadas por el American Institute of Certified Public Accountants y que obliga a sus miembros, su finalidad es garantizar la calidad de los auditores.

Los socios del AICPA han aprobado y adoptado diez normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), que se dividen en tres grupos:

- Normas generales o personales,
- Normas de ejecución del trabajo y
- Normas de preparación del informe.

1.3 NORMAS GENERALES O PERSONALES

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor.

La mayoría de este grupo de normas son contempladas también en los Códigos de Ética de otras profesiones.

1.3.1 Entrenamiento y capacidad profesional

“La Auditoría debe ser efectuada por personal que tiene el entrenamiento técnico y pericia como Auditor”.

Como se aprecia de esta norma, no sólo basta ser Contador Público para ejercer la función de Auditor, sino que además se requiere tener entrenamiento técnico adecuado y pericia como auditor. Es decir, además de los conocimientos técnicos obtenidos en los estudios universitarios, se requiere la aplicación práctica en el campo con una buena dirección y supervisión.

Este adiestramiento, capacitación y práctica constante forma la madurez del juicio del auditor, a base de la experiencia acumulada en sus diferentes intervenciones, encontrándose recién en condiciones de ejercer la auditoría como especialidad.

Lo contrario, sería negar su propia existencia por cuanto no garantizará calidad profesional a los usuarios, esto a pesar de que se multiplique las normas para regular su actuación.

1.3.2 Independencia

“En todos los asuntos relacionados con la Auditoría, el auditor debe mantener independencia de criterio”.

La independencia puede concebirse como la libertad profesional que le asiste al auditor para expresar su opinión libre de presiones (políticas, religiosas, familiares, etc.) y subjetividades (sentimientos personales e intereses de grupo).

Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe “serlo”, sino también “parecerlo”, es decir, cuidar, su imagen ante los usuarios de su informe,

que no solamente es el cliente que lo contrató sino también los demás interesados (bancos, proveedores, trabajadores, estado, pueblo, etc.).

En nuestro país, se encuentran en vigencia una diversidad de normas que tratan de garantizar la independencia del auditor, así tenemos:

- Reglamento para la información financiera auditada (Artículo 5º), aprobada por la Resolución CONASEV (Nº 014-82-EFC/94.10).
- Ley de profesionalización del Contador Público (Decreto Ley Nº 13253).
- Ley Nº 28951. Ley de actualización de la Ley Nº 13253, de profesionalización del Contador Público y de creación de los Colegios de Contadores Públicos
- Código de Ética Profesional del Contador Público
- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la Republica (Ley nº 27785)
- Directiva Nº 012-2015- CG/PROCAL, “Gestión de Sociedades de Auditoría”, aprobado con Res. de Contraloría Nº 314-2015-CG.
- Normas Generales de Control Gubernamental, aprobadas por Resolución de Contraloría Nº 295-2021-CG, modificado con la Resolución de Contraloría Nº 158- 2023-CG.
- Directiva Nº 020-2020-CG/NORM “Directiva de los Órganos de Control Institucional”, aprobada por Resolución de Contraloría Nº 392-2020-CG y modificaciones.

Las cuatro últimas normas regula específicamente la actuación del auditor gubernamental y de las Sociedades de Auditoría cuando realizan auditoría a las entidades estatales.

1.3.3 Cuidado o esmero profesional.

“Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen”.

El cuidado profesional, es aplicable para todas las profesiones, ya que cualquier servicio que se proporcione al público debe hacerse con toda la diligencia del caso, lo contrario es la negligencia, que es sancionable. Un profesional puede ser muy capaz, pero pierde totalmente su valor cuando actúa negligentemente.

El esmero profesional del auditor, no solamente se aplica en el trabajo de campo y elaboración del informe, sino en todas las fases del proceso de la auditoría, es decir, también en el planeamiento o planeamiento estratégico cuidando la materialidad y riesgo.

Por consiguiente, el auditor siempre tendrá como propósito hacer las cosas bien, con toda integridad y responsabilidad en su desempeño, estableciendo una oportuna y adecuada supervisión a todo el proceso de la auditoría.

1.4 NORMAS DE LA EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Estas normas son más específicas y regulan la forma del trabajo del auditor durante el desarrollo de la auditoría en sus diferentes fases (planeamiento trabajo de campo y elaboración del informe). Tal vez el propósito principal de este grupo de normas se orienta a que el auditor obtenga la evidencia suficiente en sus papeles de trabajo para apoyar su opinión sobre la confiabilidad de los estados financieros, para lo cual, se requiere previamente una adecuado planeamiento estratégico y evaluación de los controles internos. En la actualidad el nuevo dictamen pone énfasis de estos aspectos en el párrafo del alcance.

1.4.1 Planeamiento y supervisión

“La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado”.

Por la gran importancia que se le ha dado al planeamiento en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de “arriba hacia abajo”, es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen. Lógicamente, que el planeamiento termina con la elaboración del programa de auditoría.

En el caso, de una comisión de auditoría la supervisión del trabajo debe efectuarse en forma oportuna a todas las fases del proceso, eso es a planeamiento, trabajo de campo y elaboración del informe, permitiendo garantizar su calidad profesional. En los papeles de trabajo, debe dejarse constancia de esta supervisión.

1.4.2 Estudio y evaluación del control interno

“Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría) como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría”.

El estudio del control interno constituye la base para confiar o no en los registros contables y así poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos o pruebas de auditoría. En la actualidad, se ha puesto mucho énfasis en los controles

internos y su estudio y evaluación conlleva a todo un proceso que comienza con una comprensión, continúa con una evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, reevaluación de los controles, arribándose finalmente de acuerdo a los resultados de su evaluación a limitar o ampliar las pruebas sustantivas.

En tal sentido el control interno funciona como un termómetro para graduar el tamaño de las pruebas sustantivas.

La concepción moderna del control interno incluye los componentes de ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y los de supervisión y seguimiento.

Los métodos de evaluación que generalmente se utilizan son: descriptivo, cuestionarios y flujogramas.

1.4.3 Evidencia suficiente y competente

“Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la auditoría”.

Como se aprecia del enunciado de esta norma, el auditor mediante la aplicación de las técnicas de auditoría obtendrá evidencia suficiente y competente.

La evidencia es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión.

La evidencia será suficiente, cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza moral de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados. Los auditores también obtenemos la evidencia suficiente a través de la certeza absoluta, pero mayormente con la certeza moral.

Es importante, recordar que será la madurez de juicio del auditor (obtenido de la experiencia), que le permitirá lograr la certeza moral suficiente para determinar que el hecho ha sido razonablemente comprobado, de tal manera que en la medida que esta descienda (disminuya) a través de los diferentes niveles de experiencia de los auditores la certeza moral será más pobre. Es por eso, que se requiere la supervisión de los asistentes por auditores experimentados para lograr la evidencia suficiente.

La evidencia, es competente, cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que tienen real importancia, en relación al asunto examinado.

Entre las clases de evidencia que obtiene el auditor tenemos:

- Evidencia sobre el control interno y el sistema de contabilidad,.
- Evidencia física
- Evidencia documentaria (originada dentro y fuera de la entidad)
- Libros diarios y mayores (incluye los registros procesados por computadora)

- Análisis global. Cálculos independientes (computación o cálculo)
- Evidencia circunstancial
- Acontecimientos o hechos posteriores.

1.5 NORMAS DE PREPARACIÓN DEL INFORME

Estas normas regulan la última fase del proceso de auditoría, es decir la elaboración del informe, para lo cual, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo.

Por tal motivo, este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor.

1.5.1 Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados

“El dictamen debe expresar si los estados financieros están presentados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados”.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son reglas generales, adoptadas como guías y como fundamento en lo relacionado a la contabilidad, aprobadas como buenas y prevalecientes, o también podríamos conceptuarlos como leyes o verdades fundamentales aprobadas por la profesión contable.

Sin embargo, merece aclarar que los PCGA, no son principios de naturaleza sino reglas de comportamiento profesional, por lo que nos son inmutables y necesitan adecuarse para satisfacer las circunstancias cambiantes de la entidad donde se lleva la contabilidad. Los PCGA, garantizan la razonabilidad de la información expresada a través de los Estados Financieros y su observancia es de responsabilidad de la empresa examinada.

En todo caso, corresponde al auditor revelar en su informe si la empresa se ha enmarcado dentro de los principios contables.

1.5.2 Consistencia

“El informe debe identificar algunas circunstancias en las cuales tales principios no se han observado uniformemente en el periodo actual con relación al periodo precedente. El dictamen debe expresar si tales principios han sido observados consistentemente en el periodo cubierto por los estados financieros, pues los cambios de Principio de Contabilidad Generalmente Aceptados afectan la comparabilidad de los estados financieros. Por ejemplo Es el cambio de usa el método UEPS por el PEPS para costear inventario o un cambio de método de depreciación de línea recta al de saldos decrecientes para todos los activos de determinado tipo, si se verifican en periodos diferentes.

Esta norma requiere que el auditor compare los principios, prácticas y los métodos usados en los estados financieros del periodo cubierto por el informe de auditoría con

aquellos utilizados en el periodo anterior, con el objeto de formarse una opinión de si se han aplicado o no en forma consistente dichos principios y procedimientos.”

1.5.3 Revelación suficiente

“La tercera norma relativa a la información del auditor a diferencia de las nueve restantes es una norma de excepción, pues no es obligatoria su inclusión en el Informe del auditor”.

Se hace referencia a ella solamente en el caso de que los estados financieros no presenten revelaciones razonablemente adecuadas sobre hechos que tengan materialidad o importancia relativa a juicio del auditor”.

1.5.4 Opinión del auditor

“El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su integridad, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión. En este último caso, deben indicarse las razones que lo impiden. En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando”.

El propósito principal de la auditoría a estados financieros es la de emitir una opinión sobre si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera y resultados de operaciones, pero puede presentarse el caso de que a pesar de todos los esfuerzos realizados por el auditor, se ha visto imposibilitado de formarse una opinión, entonces se verá obligado a abstenerse de opinar, opinión de dictamen.

- a. Opinión limpia o sin salvedades
- b. Opinión con salvedades o calificada
- c. Opinión adversa o negativa
- d. Abstención de opinar

NORMAS INTERNACIONALES DE AUTITORÍA (NIAs)

2.1 ANTECEDENTES

Debemos comenzar hablando del IFAC - Internacional Federation of Accountants (fundada en 1977), la organización que aglutina a los Contadores Públicos de todo el Mundo y cuyos objetivos son los de proteger el interés público a través de la exigencia de altas prácticas de calidad.

El IFAC creó un Comité denominado IAASB (Internacional Auditing and Assurance Standards Board), (antes denominado Internacional Auditing Practicas Committe IAPC) con el fin de implantar la uniformidad de las prácticas de auditoria y servicios relacionados a través de la emisión de pronunciamientos en una variedad de funciones de auditoria y aseguramiento.

El IAASB emite las Normas Internacionales de Auditoria (NIAs o ISA en inglés), utilizado para reportar acerca de la confiabilidad de información preparada bajo normas de contabilidad (normalmente información histórica), también emite Estándares Internacionales para trabajos de aseguramiento (ISAE), Control de Calidad (ISQC), y servicios relacionados (ISRS).

El auditor debería desarrollar procedimientos orientados a obtener evidencia suficiente de auditoría de que todos los acontecimientos hasta la fecha del dictamen o informe del auditor que puedan requerir ajuste de, o revelación en los estados financieros, han sido identificados. Estos procedimientos son además de los procedimientos de rutina que pueden ser aplicados a transacciones específicas que ocurren después del final del periodo para obtener evidencia de auditoría respecto de los saldos al final del periodo, por ejemplo, la prueba del corte de inventarios y los pagos a acreedores. No se espera, sin embargo, que el auditor conduzca una revisión continua de todos los asuntos para los cuales los resultados de los procedimientos aplicados previamente fueron satisfactorios.

2.2 APLICACIÓN DE LAS NIAs

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) se deberán aplicar en la auditoría de los estados financieros. Las NIA también deberán aplicarse, adaptadas según sea necesario, a la auditoría de otra información y a servicios relacionados.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con los lineamientos relativos en forma de material explicativo y de otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben interpretarse en el contexto del material explicativo y de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

Para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar el texto íntegro de la NIA

incluyendo el material explicativo y de otro tipo contenido en la NIA, y no sólo el texto resaltado en negro. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando surge una situación así, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación.

Las NIAs necesitan ser aplicadas sólo a asuntos de importancia relativa.

2.3 NIA 200-299, PRINCIPIOS GENERALES Y RESPONSABILIDADES

- **NIA 200, "Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros"**

Esta norma señala que el objetivo de una auditoría de estados contables es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están preparados razonablemente, en los aspectos significativos, de acuerdo con un marco de referencia para los estados e informes contables.

Para ello el contador público debe cumplir con las prescripciones del Código de Ética, con las de las NIA y con otras normas legales o reglamentarias aplicables manteniendo una actitud de escepticismo dado que los estados contables pueden contener errores importantes.

Expresa la norma que una auditoría practicada de acuerdo con las NIA está dirigida a proveer una seguridad razonable de que los estados contables tomados en su conjunto están libre de errores significativos.

Finalmente, la norma, claramente destaca que es de la responsabilidad de la dirección del ente la preparación de los estados contables, mientras que la responsabilidad del auditor se circunscribe a su examen.

- **NIA 210 "Términos de los trabajos de auditoría"**

Esta norma tiene como propósito establecer una guía para acordar con el cliente los términos del trabajo de auditoría y, en su caso, ilustra sobre la posición que debe adoptar un auditor ante un requerimiento del cliente para cambiar los términos convenidos para pasar a otro trabajo de nivel mas bajo de seguridad que el que proporciona la auditoría.

La carta o acuerdo del compromiso de la auditoría debe ser enviada al cliente al comienzo del trabajo, de manera de evitar malos entendidos respecto de las cuestiones claves del compromiso.

El contenido varía según el tipo de cliente pero, en general, incluye: objetivo del trabajo; responsabilidad del cliente por la preparación de los estados contables; alcance del trabajo; forma que pueden asumir los informes del auditor; riesgo de la auditoría por limitaciones al alcance o cuestiones inherentes a las cuentas o al control interno establecido; acceso irrestricto a la documentación por parte del auditor; cuestiones relativas

al planeamiento, expectativas del cliente; honorarios pactados y modalidad de cobro; apoyo del personal del cliente a la auditoría; etc.

En las auditorías repetitivas, el auditor deberá considerar si existen circunstancias que requieran revisar los términos del compromiso.

Finalmente, si al auditor le fuera solicitado disminuir el alcance del trabajo luego de ponerse de acuerdo en los términos de un compromiso de auditoría completa, debería considerar, según los elementos de juicio que proporciona esta NIA, si es apropiado aceptar el pedido y, si no fuera adecuado, decidirá si corresponde renunciar al compromiso. En tal caso deberá comunicar los hechos a la dirección de la empresa o a la asamblea de accionistas, según corresponda.

- **NIA 220 “Control de calidad para auditorías de información financiera histórica”**

El propósito de esta NIA es establecer reglas y guías de procedimiento para el control de la calidad del trabajo de auditoría.

Las políticas y procedimientos de control de calidad deben ser implementadas tanto al nivel de la firma de auditoría como respecto de un trabajo de auditoría en particular.

Respecto de las firmas profesionales, las políticas y procedimientos tienen que estar diseñadas para asegurar que todas las auditorías se conducen de acuerdo con las NIA o, en su caso, con las normas locales aplicables. Aspectos clave tratados, son: requerimientos profesionales; habilidades y competencia; asignación del personal adecuado; delegación; consultas; aceptación y retención de clientes; monitoreo del cumplimiento y adecuada comunicación de las políticas y prácticas establecidas.

En el nivel de una auditoría individual, temas clave que trata esta NIA, son: la dirección del compromiso; la supervisión adecuada y la revisión del trabajo, que incluye la revisión concurrente por parte de profesionales no involucrados en el compromiso específico.

- **NIA 230 “Documentación”**

La NIA 230 expresa que el auditor debe documentar las materias que son importantes en la provisión de elementos de juicio para respaldar tanto la opinión del auditor como el debido cumplimiento de las normas de auditoría. Los papeles de trabajo pueden estar en la forma de papeles propiamente dichos, películas, medios electrónicos u otro tipo de almacenamiento de datos.

La norma que se comenta trata sobre la forma y contenido de los papeles de trabajo; su confidencialidad; la custodia segura de tales papeles; la retención de ellos por parte del auditor y, finalmente, la propiedad de los papeles reconocida al auditor.

- **NIA 240 “Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de estados financieros”**

Esta NIA establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen.

La norma destaca que el auditor debe considerar el riesgo de la existencia de errores significativos y fraude en los estados contables, cuando planea la auditoría, ejecuta los procedimientos necesarios para tal fin y rinde el informe respectivo.

La norma distingue los fraudes de los errores e incluye sus características. Asimismo, destaca la responsabilidad primaria de la dirección del ente por la prevención y detección de los fraudes y errores que pudieran existir.

Por otra parte, señala como responsabilidad del auditor, tal cual se ha dicho al comentar la NIA 200, la de conducir una auditoría cumpliendo con las NIA de manera que los procedimientos seleccionados estén dirigidos a expresar una opinión acerca de si los estados contables examinados, en sus aspectos significativos, están libres de errores y fraudes importantes. Cabe notar que, claramente, la norma destaca que el auditor no es responsable por la prevención del fraude y el error.

La NIA que se comenta, se ocupa de destacar las limitaciones inherentes a una auditoría respecto de obtener absoluta seguridad de detectar fraudes y errores aun cuando la auditoría haya sido eficientemente planeada y eficazmente ejecutados los procedimientos de acuerdo con las NIA. Por ello, la opinión del auditor se emite en un marco de razonable seguridad y no de certeza.

Aclarado lo precedente, la norma reclama del auditor el cumplimiento de determinados requisitos y procedimientos para mitigar el riesgo de que fraudes y errores importantes pudieran no ser descubiertos. Así le requiere que realice el trabajo con una actitud de escepticismo profesional, que mantenga discusiones de planeamiento con la dirección del ente inquirendo sobre la susceptibilidad de la organización al riesgo de fraude o error y a la evaluación que hace la dirección sobre tal posibilidad.

La norma hace un análisis detallado del riesgo de la auditoría (dar una opinión equivocada sobre los estados contables sujetos a examen) y de sus componentes: el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección, explicando cada uno de ellos e indicando que actitud debe asumir el auditor frente a ellos.

También la norma hace un análisis de los procedimientos que debe cumplir el auditor cuando existen circunstancias que indican una posible distorsión de los estados contables y, en particular, cuando la distorsión se debe a un posible fraude. Además de los procedimientos requeridos, la norma establece los efectos que pueden tener esas distorsiones en el informe del auditor.

Finalmente, otras cuestiones tratadas en la NIA 240 se refieren a la documentación en los papeles de trabajo del auditor de los factores de riesgo de fraude o error detectados; los procedimientos ejecutados en conexión con ellos; las representaciones de la dirección

que debe obtener; las comunicaciones de los hallazgos de fraude o error a la dirección; las comunicaciones de debilidades importantes de control interno; las cuestiones que se suscitan si el auditor no fuera capaz de completar el trabajo; la comunicación al auditor sucesor propuesto y otros temas relacionados.

- **NIA 250 “Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros”**

Dice esta NIA que:

- a. Cuando el auditor planifique y ejecute los procedimientos de auditoría y
- b. En la evaluación y comunicación de los resultados de su trabajo, debe reconocer que el incumplimiento por parte de la entidad de las leyes y regulaciones pueden afectar significativamente los estados contables sujetos a examen.

A su vez, la norma expresa la responsabilidad de la dirección del ente por el cumplimiento de las leyes y reglamentos, pero destaca la obligación del auditor de considerar la actitud de la organización frente a esas regulaciones y el riesgo involucrado. En orden al plan de auditoría, el auditor debe obtener una comprensión general de la estructura legal y reglamentaria a la que está sujeta tanto la entidad como el ramo de actividades en la que actúa y cómo ella cumple con ese marco.

Luego de comprender la estructura legal, el auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría para identificar instancias de incumplimiento y determinar de qué modo ellas afectan a los estados financieros sujetos a examen. La norma requiere también que el auditor obtenga una representación escrita de la dirección sobre la revelación de cualquier incumplimiento que ella tenga noticia y que deba ser considerado en la preparación de estados contables.

Finalmente, la norma trata de los procedimientos por seguir cuando se detectan incumplimientos; las comunicaciones al respecto por hacer a la dirección, a los usuarios de los estados contables y, en su caso, a las autoridades. También trata de la necesidad en ciertos casos del retiro del auditor del compromiso de trabajo asumido.

- **NIA 260 “Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros”**

Esta norma establece las guías para determinar las materias que el auditor debe comunicar a las autoridades del ente y que surgen de su trabajo de auditoría. A su vez, indica la oportunidad y la forma en que tales cuestiones deben ser comunicadas y la debida confidencialidad que debe guardar respecto de los hallazgos de auditoría

2.4 NIA 300-399, PLANEAMIENTO

- **NIA 300 “Planeación de una auditoría de estados financieros”**

Para la ejecución adecuada de la auditoría el auditor y su equipo deben obtener un apropiado conocimiento del negocio tal que les permita identificar los sucesos, las transacciones y las prácticas relevantes que tengan efecto sea en los estados contables auditados tomados en su conjunto como en el informe de auditoría.

- **NIA 315 “Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa”**

El auditor debe obtener una comprensión de la entidad y de su ambiente incluido el control interno que sea suficiente para identificar y evaluar los riesgos de errores significativos en los estados contables debido a fraudes o simplemente errores y que sea suficiente para diseñar y ejecutar los procedimientos de auditoría apropiados.

Entre los procedimientos que el auditor debería ejecutar para obtener el conocimiento a que se alude más arriba, se encuentran la indagación oral a la dirección y otros funcionarios del ente, la revisión analítica preliminar y la observación e inspección. Todos estos aspectos deben ser discutidos por el auditor con su equipo de trabajo.

Esta norma es muy detallada y se refiere muy explícitamente a todos los pasos que debe dar el auditor para cumplir con este importante cometido. En particular, la graduación de los riesgos observados, los controles de la entidad para mitigar esos riesgos y los procedimientos de auditoría que diseñará para obtener suficiente seguridad en su opinión sobre los estados contables objeto del examen.

- **NIA 320 “Importancia relativa de la auditoría”**

El auditor cuando conduce una auditoría debe considerar la significación relativa y sus relaciones con el riesgo de auditoría. La norma define el concepto de “significación” en forma similar a la contabilidad y se refiere al objetivo de la auditoría que es permitirle al auditor expresar una opinión acerca de si los estados contables están libres de errores significativos. La norma provee guías para la determinación de la significación, su relación con el riesgo de auditoría y la evaluación de los efectos de los errores. Asimismo, se refiere al efecto que los errores significativos tienen en el informe del auditor.

- **NIA 330 “Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados”**

La norma establece las guías para responder en forma global a la evaluación de los riesgos de errores significativos en los estados contables a través de la aplicación de

los procedimientos de auditoría. Estos procedimientos de auditoría están dirigidos para responder a los riesgos en el nivel de las afirmaciones contenidas en los estados contables. Incluyen pruebas de controles que mitiguen los riesgos evaluados y, en su caso, la determinación de naturaleza extensión y oportunidad de la aplicación de los procedimientos sustantivos adecuados. Finalmente, la norma incluye elementos para evaluar la suficiencia de los elementos de juicio obtenidos y expresa de que modo deben documentarse en papeles de trabajo los resultados de los procedimientos aplicados.

2.5 NIA 400-499, EVALUACIÓN DEL RIESGO Y RESPUESTA A LOS RIEGOS EVALUADOS

- **NIA 402 “Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicios”**

El auditor debe considerar como una organización de servicios (un tercero) que presta servicios a su cliente (usualmente ejecuta transacciones o procesa datos del cliente) puede afectar los sistemas contables y de control interno de ese cliente de manera de establecer en forma apropiada su plan de auditoría y la ejecución posterior de un modo efectivo. La norma trata sobre la información que el auditor debe obtener de esa organización de servicios, las preguntas que debe formularle, la naturaleza y contenido de sus informes, el alcance de los servicios que ella le presta a su cliente, el efecto de tales servicios en la evaluación del riesgo y, finalmente, su posición como auditor a la hora de emitir su informe de auditoría.

2.6 NIA 500-599, EVIDENCIA DE AUDITORÍA

- **NIA 500 “Evidencia de auditoría”**

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes (provenientes de los registros contables y de la documentación) para sustentar en forma razonable sus conclusiones en las que basa su opinión. La norma expone qué se consideran elementos de juicio “válidos”, que es un concepto cualitativo, y qué significa el término “suficientes”, que es un concepto cuantitativo. Tales elementos de juicio incluyen, además de los originados en los procedimientos sustantivos de auditoría, los provenientes de sus pruebas de control interno que respaldan su evaluación del riesgo de control. En la norma, se tratan asimismo cuáles son los procedimientos de auditoría para obtener los citados elementos de juicio.

Entre ellos se desarrollan:

- a. La inspección de registros y documentos;
- b. La inspección de activos físicos;
- c. La observación;
- d. La indagación oral;
- e. Las confirmaciones de terceros;
- f. Los recálculos aritméticos;
- g. El reproceso de la información y
- h. Las revisiones analíticas sustantivas.

- **NIA 501 “Evidencia de auditoría-Consideraciones adicionales para partidas específicas”**

La norma proporciona las guías para el trabajo del auditor durante el conteo del inventario físico, los elementos de juicio que debe reunir, la oportunidad de efectuar ese trabajo y, en su caso, si puede ser pospuesto. A su vez ofrece elementos para evaluar si resulta apropiado, en caso de que su participación en el inventario sea impracticable, la aplicación de procedimientos alternativos y sus efectos en el alcance del trabajo.

Esta norma trata también, los procedimientos que el auditor debe llevar a cabo para tomar conocimiento de cualquier litigio o reclamo que involucre al ente y que pueda tener un efecto significativo en los estados contables. Incluye la comunicación entre el auditor y los abogados que atienden tales asuntos.

Finalmente, la norma se refiere a los elementos de juicio válido y suficiente que el auditor debe obtener:

1. Sobre la valuación y exposición de las inversiones a largo plazo que tenga el ente cuyos estados contables son objeto de auditoría y
2. Sobre la información por exponer relativa a los segmentos del ente que resulten significativos en sus estados contables de acuerdo con las normas de exposición vigentes.

- **NIA 505 “Confirmaciones externas”**

La norma señala que el auditor debe determinar si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las afirmaciones contenidas en los estados contables. Para ello debe considerar la significación de las partidas por confirmar, su evaluación de los riesgos inherente y de control y el modo en que otros procedimientos de auditoría planeados pueden reducir el riesgo de error en las afirmaciones de los estados contables a un nivel bajo que sea aceptable.

La norma es suficientemente detallada para tratar y explicar: las relaciones entre las confirmaciones y la evaluación que hace el auditor de los riesgos inherentes y de control; qué tipo de afirmaciones pueden ser confirmadas externamente; cómo se diseñan los pedidos de confirmación; el uso de confirmaciones positivas y negativas; los pedidos de la gerencia sobre no enviar confirmaciones y sus efectos; las características que debe poseer quien responde a los pedidos; el proceso de confirmación propiamente dicho; la evaluación de los resultados de ese proceso y, finalmente, la posibilidad de utilizar confirmaciones a una fecha anterior a la de cierre del ejercicio.

- **NIA 510 “Trabajos iniciales, balances de apertura”**

Para las primeras auditorías el auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de que:

1. Los saldos iniciales no contengan errores significativos que pudieran afectar los saldos del período corriente;
2. Los saldos del ejercicio anterior han sido correctamente trasladados al presente ejercicio o, en su caso, han sido ajustados;
3. Las políticas contables del ente son apropiadas y han sido uniformemente aplicadas o sus cambios debidamente contabilizados y adecuadamente expuestos. La norma detalla, además, los procedimientos para cumplir estos propósitos y los efectos en las conclusiones y en el informe de auditoría.

- **NIA 520 “Procedimientos analíticos”**

La norma provee guías para la aplicación de procedimientos de revisión analítica en las etapas de planeamiento, de recopilación de elementos de juicio es decir como pruebas sustantivas y a la finalización de la auditoría como una revisión global. A su vez, proporciona detalles sobre las diferentes pruebas analíticas por ejecutar y el alcance de la confianza que ellas proveen de acuerdo con un conjunto de factores indicados en la norma. Incluye una guía sobre la investigación de partidas inusuales y la obtención de evidencias corroborativas de las desviaciones determinadas.

- **NIA 530 “Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas”**

La norma expresa que cuando el auditor diseña sus procedimientos de auditoría debe determinar medios apropiados para seleccionar los ítems que va a probar como así también los elementos de juicio que debe recopilar para cumplir con los objetivos de las pruebas de auditoría.

La norma contiene definiciones sobre muestreo y sobre los elementos que conforman tanto los muestreos con base estadística como los denominados “a criterio”. Define los elementos de juicio que provienen tanto de las pruebas de controles como de

las pruebas sustantivas y cómo el auditor debe usar su juicio profesional para reducir a un nivel aceptable el riesgo de error.

La norma establece que usar un muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. Trata en particular:

1. La manera de diseñar la muestra para lo cual trata cuestiones tales como: población, estratificación y selección de acuerdo con la ponderación del valor de los ítems;
2. El tamaño de la muestra;
3. La selección de la muestra;
4. Los procedimientos de auditoría sobre los ítems seleccionados;
5. La naturaleza y causa de los errores detectados; 6) la proyección de los errores y
6. La evaluación de los resultados del muestreo.

- **NIA 540 “Auditoría de estimaciones contable”**

Dado que los estados contables contienen variadas estimaciones de la dirección del ente tales como provisiones para incobrables, vidas útiles de bienes de uso e intangibles, provisiones para juicios, para desvalorizaciones de inventarios, etc., la norma establece que el auditor debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes para sustentar las estimaciones de la administración del ente. En tal sentido proporciona los procedimientos de revisión que debe seguir el auditor y que incluyen: el análisis del proceso de estimaciones de la gerencia; la comparación con elementos independientes o la revisión de los hechos posteriores que confirmen la estimación efectuada y, finalmente, la evaluación de los resultados de sus procedimientos.

- **NIA 545 “Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable”**

El auditor debe obtener elementos de juicio válidos y suficientes para respaldar las mediciones y exposiciones a valor corriente de ciertos activos, pasivos y de las variaciones de valor corriente de estos últimos, sea que impacten en resultados o en el patrimonio neto de acuerdo con las normas contables vigentes.

La norma señala que el auditor debe:

1. Obtener un conocimiento de cómo la entidad determina y expone los valores corrientes;
2. Evaluar los riesgos inherentes y de control que puedan afectar esas mediciones;
3. Con base en 1) y 2) diseñar los procedimientos de auditoría apropiados para su examen;
4. Evaluar si las mediciones y exposiciones de valores corrientes están de acuerdo con las normas contables vigentes;

5. Evaluar la uniformidad en la aplicación de los criterios seguidos;
6. En su caso, determinar si necesita la ayuda de un experto;
7. En su caso, evaluar las premisas seguidas por la gerencia para las estimaciones efectuadas, la consistencia de los datos utilizados en las estimaciones y los cálculos realizados por la gerencia;
8. Evaluar los hechos posteriores referidos a la confirmación o no de los valores corrientes determinados;
9. Comparar la consistencia de los elementos de juicio obtenidos con otras evidencias obtenidas durante la auditoría;
10. Obtener representación escrita de la gerencia sobre la razonabilidad de las premisas significativas utilizadas por ella incluidos los cursos de acción relevantes que seguirá en orden a los valores corrientes determinados.

- **NIA 550 “Partes relacionadas”**

El auditor debe ejecutar procedimientos de auditoría tendientes a obtener elementos de juicio válidos y suficientes respecto de la identificación y exposición que la dirección ha hecho de las partes relacionadas y del efecto de las transacciones significativas hechas por el ente con las partes relacionadas. Una cuestión clave es la integridad en la medición y exposición de transacciones con partes relacionadas. A tal efecto la norma señala qué procedimientos de auditoría debe ejecutar el auditor para satisfacerse de la integridad de la información referida a partes relacionadas.

Asimismo, la norma requiere que el auditor obtenga adecuadas representaciones de la dirección sobre esta materia. Finalmente, la norma determina que si el auditor tiene dudas sobre la obtención de elementos de juicio válidos y suficientes sobre este punto, debe modificar apropiadamente la opinión que emita sobre los estados contables del ente.

- **NIA 560 “Hechos posteriores”**

La norma establece que el auditor debe considerar los efectos de los hechos posteriores al cierre de los estados contables examinados sobre tales estados contables y sobre su informe de auditoría.

La norma distingue el tratamiento a darle a los hechos significativos:

1. Ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría;
2. Los descubiertos después de la fecha del informe de auditoría pero antes de que los estados contables hayan sido emitidos y
3. Los descubiertos después que los estados contables fueron emitidos. Como caso especial, trata estas situaciones en empresas que hacen oferta pública de sus títulos valores.

- **NIA 570 “Negocio en marcha”**

El auditor debe considerar cuando planea y ejecuta los procedimientos de auditoría, la validez de la asunción por parte de la dirección de la condición de “empresa en marcha” del ente cuyos estados contables están siendo objeto de auditoría. Es decir, que los estados contables han sido preparados teniendo en cuenta que la entidad está siendo vista como un negocio que continúa en un futuro predecible sin la intención de la dirección ni la necesidad de su liquidación, cesación de actividades o en estado de insolvencia. En consecuencia, los activos y pasivos se miden bajo condiciones normales de realización y cancelación, respectivamente.

La responsabilidad del auditor sobre el análisis de la evaluación de la gerencia sobre la condición de “empresa en marcha” comienza en la fase de planeamiento de la auditoría y en su caso, debe determinar como afecta el riesgo de auditoría. El auditor debe considerar el período que utiliza la gerencia para estimar esta condición pero si este fuera menor de doce meses, el auditor deberá pedir a la gerencia que extienda sus estimaciones al período de doce meses a contar de la fecha de cierre del balance examinado.

La norma incluye los procedimientos de auditoría por ejecutar cuando ciertos sucesos o condiciones sobre el particular se identifican y cómo afectan sus conclusiones y el correspondiente informe de auditoría por emitir.

- **NIA 580 “Representaciones de la administración”**

El auditor debe obtener evidencia respecto de que la dirección del ente reconoce su responsabilidad sobre la presentación razonable de los estados contables de acuerdo con las normas contables vigentes y que los ha aprobado debidamente. Para ello, el auditor debe obtener una carta de representación escrita de la dirección que incluya las afirmaciones significativas, tanto explícitas como implícitas, que contienen los estados contables, cuando ninguna otra evidencia apropiada es razonable pensar que pueda existir. Por ello, esta carta no sustituye los procedimientos de auditoría que debe efectuar el auditor. La norma provee un ejemplo de carta de representación.

Si la dirección se rehusara a proporcionar esta carta de representación, ello constituiría una limitación al alcance del trabajo y por lo tanto el auditor debería emitir una opinión con salvedad indeterminada o abstenerse de opinar.

2.7 NIA 600-699, USO DEL TRABAJO DE OTROS

- **NIA 600 “Uso del trabajo de otro auditor”**

Dice la norma que cuando el auditor principal usa el trabajo de otro auditor, el auditor principal debe determinar cómo el trabajo del otro auditor afectará la auditoría. La primera

cuestión que debe considerar el auditor principal es si su participación como tal es suficiente para actuar en ese carácter. En otras palabras, si la porción de la auditoría que asume es suficientemente significativa, si es adecuado su conocimiento de todos los componentes del negocio; si evaluó el riesgo de errores significativos en esos componentes; si serían necesarios procedimientos adicionales sobre el trabajo del otro auditor, etc.

La norma trata en detalle los procedimientos del auditor principal; la consideración que éste debe hacer de los hallazgos significativos del otro auditor; la cooperación entre los auditores; las consideraciones sobre el informe de auditoría y las guías sobre la división de responsabilidades.

- **NIA 610 “Consideración del trabajo de auditoría interna”**

La norma establece guías para el auditor en relación con la auditoría interna del ente. En efecto, el auditor externo debería considerar las actividades de la auditoría interna y sus efectos, si existieran, sobre los procedimientos de auditoría externa. Ciertas partes del trabajo de los auditores internos podrían ser de utilidad para el auditor externo.

La norma describe el alcance y objetivos de la auditoría interna; las relaciones entre el auditor interno y el externo; la comprensión del trabajo del auditor interno y la evaluación preliminar que hace el auditor externo de manera de establecer si puede tenerlo en cuenta en el planeamiento de la auditoría para que ésta resulte más efectiva. Finalmente, la norma trata de la evaluación y prueba por parte del auditor externo de los trabajos específicos del auditor interno que podrían ser adecuados para propósitos de auditoría externa.

- **NIA 620 “Uso del trabajo de un experto”**

Cuando un auditor externo utiliza el trabajo de un experto, debe obtener elementos de juicios válidos y suficientes de que tal trabajo es adecuado a los propósitos de la auditoría.

La primer cuestión es determinar si necesita usar los servicios de un experto y en qué casos; luego evaluar la competencia y objetividad del experto; seguidamente, analizar el alcance del trabajo del experto; a continuación, evaluar el trabajo realizado por el experto y, finalmente, evaluar si será necesario modificar su informe de auditoría haciendo referencia al trabajo del experto ya que si no hiciera tal referencia el informe sólo podría ser favorable y sin salvedades.

2.8 NIA 700-799, CONCLUSIONES Y DICTAMEN DE AUDITORÍA

- **NIA 700 “Formarse una opinión e informe de estados financieros”**

La norma trata sobre la forma y contenido del informe del auditor sobre los estados contables auditados para lo cual debe revisar y evaluar las conclusiones derivadas de

los elementos de juicio obtenidos que sustentan su opinión. La opinión debe ser escrita y referirse a los estados en su conjunto.

La norma trata cada uno de los elementos básicos del informe: título adecuado; destinatario; párrafo de introducción que incluye la identificación de los estados auditados y de la responsabilidad de la dirección sobre su preparación; párrafo de alcance que describe la naturaleza de una auditoría y la referencia a las NIA aplicadas en la auditoría; párrafo de opinión que refiere a las normas contables vigentes; fecha del informe; dirección del auditor y firma del auditor.

Respecto de la opinión, la norma establece que la opinión no es calificada cuando el auditor concluye en que los estados contables presentan razonablemente la información de acuerdo con las normas contables en vigor. En cambio, se considera que un informe es modificado cuando contiene una o más de las siguientes cuestiones:

- a. Un párrafo de énfasis (utilizado básicamente en casos de incertidumbres incluidas las cuestiones de “empresa en marcha”) y que no modifica la opinión principal;
- b. Cuando contiene asuntos que afectan la opinión y que pueden resultar en una salvedad originada en una discrepancia en la aplicación de las normas contables vigentes que afectan ciertas afirmaciones de los estados contables o en limitaciones al alcance, abstención de opinión, u opinión adversa (por discrepancias significativas que afectan a los estados contables en su conjunto).

Los asuntos que provocan modificaciones al informe del auditor, deben ser adecuadamente explicados por éste y, en su caso, cuantificados sus efectos.

- **NIA 710 “Comparativos”**

La norma establece las responsabilidades del auditor cuando se presentan estados contables comparativos. En tal sentido expresa que el auditor debe determinar, sobre la base de elementos de juicio válidos y suficientes recopilados, si la información comparativa cumple en todos sus aspectos significativos con las normas contables vigentes.

La norma trata de modo diferente las siguientes situaciones:

Si las cifras de los estados contables del ejercicio anterior se incluyen como parte integrante de los estados del corriente año y, usualmente, no se presentan completas, el informe de auditoría sólo se refiere a los estados contables del corriente ejercicio del cual forman parte los datos comparativos.

Si la información de períodos precedentes se incluye a efectos meramente comparativos en los estados contables corrientes, en ocasiones completos, pero sin formar parte integrante de ellos, el informe de auditoría se refiere a cada uno de los estados contables, pudiendo expresar opiniones diferentes para cada uno de ellos.

- **NIA 720 “Uso del trabajo de un experto”**

La norma trata de la relación entre el auditor externo e información adjunta a los estados contables sobre la cual no tiene la obligación de auditar. En tal caso, la norma establece que el auditor debe leer esa otra información para identificar, si existieran, inconsistencias significativas respecto de los estados contables auditados. Si ello ocurriera, debe determinar si son los estados contables o la otra información los que necesitan ser corregidos. En caso que la entidad se rehusara a efectuar las correcciones, si ellas afectan los estados contables, el auditor debe expresar una opinión con salvedades o adversa, lo que correspondiere. Si, en cambio, afectara la otra información, el auditor debería manifestar la inconsistencia en el párrafo de énfasis y, en su caso, tomar otras acciones (retirarse del trabajo, solicitar consejo legal, etc.)

2.9 NIA 800-899 “ÁREAS ESPECIALIZADAS”

- **NIA 800 “El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial”**

Las auditorías de propósitos especiales se efectúan sobre: estados contables preparados sobre bases diferentes a las normas contables vigentes; partes o componentes de los estados contables; el cumplimiento de acuerdos contractuales y sobre estados contables resumidos. En estos casos, la norma establece que el auditor debe revisar y evaluar las conclusiones surgidas de los elementos de juicio obtenidos durante estos compromisos especiales de auditoría como una base para expresar su opinión que debe constar claramente en un informe escrito.

La norma requiere que el auditor acuerde formalmente con el cliente el alcance y el propósito del compromiso y el tipo de informe que va a ser emitido. En general, la estructura del informe es similar al informe sobre los estados contables, lógicamente con las variaciones necesarias de acuerdo con la especial naturaleza de estos trabajos. La norma incluye requisitos y elementos para cada uno de estos informes especiales.

STATEMENTS ON AUDITING STANDARDS (SAS) O DECLARACIONES DE NORMAS DE AUDITORÍA

3.1 ANTECEDENTES

El “Statement on Auditing Procedure” tuvo su comienzo en 1939 cuando el comité ejecutivo del “American Institute of Certified Public Account” autorizó la reunión de un comité a fin de analizar “procedimientos de auditoría y otras cuestiones relativas, en vista de las recientes discusiones públicas”.

En 1941 el “comité ejecutivo” autoriza la emisión, para los miembros del instituto del folleto “Statements on Auditing Procedure”, preparado por el “Committee on Auditing Procedure”, previamente publicado en el “Journal of Accountancy”.

Los “Statement on Auditing Procedure” fueron designados para guiar al Auditor en el ejercicio de su juicio en la aplicación de los procedimientos de auditoría. El instituto comienza publicar una serie de guías “Statement on Auditing Procedure”.

Después de la emisión de los “Statement on Auditing Procedure” No. 33, 21 guías adicionales fueron emitidas desde la No 34 a la 54. En noviembre de 1972, estas declaraciones se codificaron en los “Statement on Auditing Standards” (en adelante SAS). El nombre del “comité” fue cambiado al de “Auditing Standards Executive Committee” a fin de reconocerle este rol dentro del AICPA.

Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) son emitidas por el Consejo de Normas de Auditoría (ASB), el organismo técnico superior de la AICPA designados para emitir pronunciamientos sobre cuestiones de auditoría aplicables a la preparación y emisión de informes de auditoría. Artículos 201 y 202 del Código de Conducta Profesional del AICPA exigen un miembro del AICPA que realiza una auditoría para cumplir con las normas promulgadas por el ASB. El auditor debe tener suficiente conocimiento de la SAS para identificar las que son aplicables a la auditoría y su debe estar preparado para justificar las desviaciones de las SAS.

3.2 STATEMENTS ON AUDITING STANDARDS (SAS) O LAS DECLARACIONES DE NORMAS DE AUDITORÍA

Son interpretaciones de las normas de auditoría generalmente aceptadas NAGA que tienen obligatoriedad para los socios del American Institute of Certified Public Accountants AICPA (Instituto Norteamericano de Contadores Públicos Certificados), pero se han convertido en estándar internacional, especialmente en nuestro continente. Las Declaraciones de Normas de Auditoría son emitidas por la Junta de Normas de Auditoría (Auditing Standard Board ASB).

Da una guía a los auditores externos sobre el impacto del control interno en la planificación y desarrollo de una auditoría de estados financieros de las empresas,

presentando como objetivos de control la información financiera, la efectividad y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de regulaciones, que se desarrolla en los componentes de ambiente de control, valoración de riesgo, actividades de control, información, comunicación y monitoreo. COSO.

Las Declaraciones de normas de auditoría comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir. Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente. Estas son:

- ✓ DNA 01: Papeles de Trabajo
- ✓ DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente
- ✓ DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia
- ✓ DNA 04: El informe de control interno
- ✓ DNA 05: Efecto de la función de auditoría Interna en el alcance del examen del contador público independiente
- ✓ DNA 06: Planificación y supervisión
- ✓ DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas
- ✓ DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor
- ✓ DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión
- ✓ DNA 10: Evidencia comprobatoria
- ✓ DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros
- ✓ DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional
- ✓ DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

- **DNA 01, Papeles de Trabajo**

El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La forma y contenido de los mismos debe ser diseñada para llenar las circunstancias de un trabajo en particular. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.

- **DNA 02, Solicitud de información al abogado del cliente**

Esta declaración proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o

contingencias de tipo legal, y para satisfacerse así mismo de la forma en que éstos se contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general. La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

- **DNA 03, Manifestaciones de la Gerencia**

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

- **DNA 04, El informe de control interno**

Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas, con la finalidad de determinar el alcance de las pruebas de auditoría, y no para expresar una opinión sobre el mismo.

- **DNA 05, Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente**

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

- **DNA 06, Planificación y supervisión**

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

- **DNA 07, Transacciones entre partes relacionadas**

Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitara al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente, establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.

- **DNA 08, Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor**

Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que ha renunciado a un trabajo de auditoría o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

- **DNA 09, Procedimientos analíticos de revisión**

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

- **DNA 10, Evidencia comprobatoria**

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.

- **DNA 11, El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros**

La función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”. Este concepto establece lo siguiente:

- **DNA 12, Control de calidad en el Ejercicio Profesional**

Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de Contadores Públicos y Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.

- **DNA 13, El Examen de la Información Financiera Prospectiva**

El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.

3.3 STATEMENTS ON AUDITING STANDARDS (SAS)

- **SAS N° 1, Responsabilidades y funciones del auditor independiente**

Esta sección describe las responsabilidades y funciones del auditor independiente. La sección también incluye distinción entre las responsabilidades del auditor y la administración y las cualificaciones profesionales requeridas por el auditor independiente.

- **Naturaleza de las normas generales**

En esta sección se describe la naturaleza de las normas generales.

- **Formación y competencia del auditor independiente**

Esta sección describe la educación formal y la experiencia requerida por el auditor.

- **Independencia**

En esta sección se describe cómo el auditor debe mantener la independencia en todos los asuntos relacionados con la auditoría.

- **Debido cuidado profesional en la ejecución de trabajos**

En esta sección se describe cómo el auditor debe ejercer el debido cuidado profesional en la ejecución de la auditoría y la preparación del informe. La sección también requiere que el auditor ejercer escepticismo profesional y tener la seguridad razonable de que los estados financieros están exentos de errores significativos.

- **Los inventarios**

Esta sección proporciona directrices para el auditor independiente en la observación de los inventarios. También se analizan los inventarios en almacenes públicos y el efecto de los inventarios en el informe del auditor.

- La adhesión a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

En esta sección se describe la primera norma relativa al informe, que señala que el auditor debe indicar en el informe de auditoría de que los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Consistencia de la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en

Esta sección se describe el segundo nivel de la presentación de informes, que establece que el auditor debe identificar en el informe del auditor aquellas circunstancias en que tales principios no se han observado constantemente en el período actual en relación con el período precedente. La sección describe los cambios contables que afectan a la consistencia, cambios que no afectan a la consistencia, períodos a que los estándares de consistencia, y las primeras auditorías año.

- Citas del informe del auditor independiente

Esta sección describe cómo un auditor independiente debe determinar la datación de su informe, incluyendo el efecto de los acontecimientos posteriores a la fecha del informe.

- Parte de la auditoría realizada por otros auditores independientes

Esta sección proporciona una guía aplicable a los juicios profesionales un auditor independiente hace en relación con el trabajo y los informes de otros auditores independientes sobre los estados financieros.

- La falta de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados

Esta sección se refiere a los estados financieros de las empresas reguladas que no cumplen con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Hechos posteriores

Esta sección trata los sucesos ocurridos con posterioridad a la fecha del balance pero antes de la emisión de los estados financieros que requieran ajuste o revelación en los estados.

- Con posterioridad Descubrimiento de Datos existentes en la fecha del dictamen del auditor

Esta sección describe los procedimientos aplicables a un auditor que, con posterioridad a la fecha de un informe sobre los estados financieros auditados, tenga conocimiento de hechos existentes en la fecha del informe que podría haber afectado a la informe.

- Almacenes-Controles y procedimientos de auditoría para los bienes mantenidos públicos

Esta sección analiza los controles de un almacén público, los procedimientos de su auditor independiente con respecto a los bienes bajo la custodia del almacén, y los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor independiente del titular de mercancías en el almacén.

- **SAS N° 12, Su mensaje del abogado de litigio de un cliente relativas, demandas y gravámenes**

En esta sección se proporciona orientación sobre los procedimientos de un auditor independiente debe tener en cuenta para la identificación de litigios, demandas y las evaluaciones y para la satisfacción de sí mismo en cuanto a la contabilidad e información financiera de estas cuestiones cuando o ella está llevando a cabo una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

- **SAS N° 25, La relación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas las normas de control de calidad**

En esta sección se describe la relación entre las normas de auditoría generalmente aceptados y las normas de control de calidad.

- **SAS N° 26, Asociación con los estados financieros**

Esta sección define la asociación, ya que se utiliza en el cuarto nivel de la presentación de informes y proporciona orientación a los contadores contratados para auditar los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

- **SAS N° 32, Adecuado de la revelación contenida en los estados financieros**

En esta sección se describe la tercera norma relativa al informe, que establece que cuando el auditor determina que las revelaciones informativas no son razonablemente adecuadas, por lo que el auditor deberá indicar en el informe del auditor.

- **SAS N° 37, Los documentos presentados por las leyes federales de valores Estatutos**

En esta sección se explica la presentación en virtud de leyes federales de valores.

- **SAS N° 39, Muestreo de auditoría**

Esta sección proporciona una guía para la planificación, realización y evaluación de las muestras de auditoría. En él se describe la incertidumbre, las pruebas sustantivas de detalles, pruebas de controles, y muestras de doble propósito. La sección también explica cómo seleccionar un método de muestreo.

- **SAS N 42, Presentación de informes sobre estados financieros condensados y Datos financieros seleccionados**

Esta sección proporciona una guía aplicable a un auditor que se dedica a informar sobre los estados financieros condensados o datos financieros seleccionados preparados por un cliente.

- **SAS N 45, Partes relacionadas**

Esta sección proporciona orientación sobre los procedimientos que deben ser considerados por el auditor cuando se está realizando una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas para identificar las relaciones entre partes relacionadas y transacciones y satisfacer a sí mismo en relación con la contabilidad de los estados financieros requerida y divulgación .

- **SAS N° 46, Estudio de procedimientos omitidos después de la fecha del informe**

Esta sección proporciona una guía sobre las consideraciones y procedimientos que deben aplicarse por un auditor que, con posterioridad a la fecha de su informe sobre los estados financieros auditados, llega a la conclusión de que uno o más procedimientos de auditoría considerados necesarios en el momento de la auditoría en las circunstancias existentes en ese momento se omitieron de su auditoría de los estados financieros, pero no hay indicios de que dichos estados financieros no se presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados o con otra base integral de contabilidad.

- **SAS N° 50, Los informes sobre la aplicación de los principios de contabilidad**

Esta sección proporciona una guía que un auditor informante debe aplicarse cuando se prepara un informe escrito sobre la aplicación de los principios de contabilidad de las transacciones especificadas.

- **SAS N° 51, Presentación de informes sobre estados financieros preparados para uso en otros países**

Esta sección proporciona una guía aplicable a los informes sobre los estados financieros de una empresa en los Estados Unidos que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en otro país para su uso fuera de los Estados Unidos.

- **SAS N° 54, Los actos ilegales por parte de los clientes**

Esta sección establece de la naturaleza y el alcance de la consideración de un auditor independiente debe dar a la posibilidad de actos ilegales por parte de un cliente en una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. La sección también proporciona orientación sobre las responsabilidades del auditor cuando se detecta un posible acto ilegal.

- **SAS N° 56, Procedimientos de análisis**

En esta sección se proporciona orientación sobre el uso de procedimientos analíticos y requiere el uso de procedimientos analíticos en las etapas de planificación y revisión general de todas las auditorías.

- **SAS N° 57, Las estimaciones contables de auditoría**

Esta sección proporciona orientación a los auditores en obtener y evaluar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para respaldar las estimaciones contables significativas en una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

- **SAS N° 58, Informes sobre estados financieros auditados**

Esta sección explica los tipos de informes, junto con ejemplos y descripciones de circunstancias en las que cada uno es apropiado, emitido por un auditor en relación con las auditorías de ciertos tipos de estados financieros históricos.

- **SAS N° 59, La consideración del auditor de la capacidad de una entidad para continuar como un negocio en marcha**

Esta sección proporciona una guía para el auditor en la realización de una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas con respecto a la evaluación de si existe una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. En él se detallan las responsabilidades del auditor, los procedimientos, las consideraciones, la comunicación con los encargados del gobierno, y la documentación.

- **SAS N° 62, Informes especiales**

En esta sección se aplica a los informes especiales.

- **SAS N° 65, La consideración del auditor de la función de auditoría interna en una auditoría de estados financieros**

Esta sección proporciona orientación sobre teniendo en cuenta el trabajo de los auditores internos y sobre el uso de los auditores internos para proporcionar asistencia directa al auditor en una auditoría realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

- **SAS N° 67, El proceso de confirmación**

En esta sección se proporciona orientación sobre el proceso de confirmación en auditorías llevadas a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Se define el proceso de confirmación; se analiza la relación de los procedimientos de confirmación a la evaluación del auditor del riesgo de auditoría; describe ciertos factores que afectan a la fiabilidad de confirmaciones; proporciona orientación sobre la realización de procedimientos alternativos cuando no se reciben respuestas a las solicitudes de confirmación; proporciona orientación sobre la evaluación de los resultados de los procedimientos de confirmación; y se refiere específicamente a la confirmación de las cuentas por cobrar.

- **SAS N° 69, El significado de presentar razonablemente en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados**

En esta sección se explica el significado de la frase presentan razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

- **SAS N° 70, Organizaciones de servicios**

Esta sección proporciona orientación sobre los factores de un auditor independiente debe tener en cuenta al auditar los estados financieros de una entidad que usa una organización de servicio para procesar ciertas transacciones. En esta sección se proporciona orientación relativa a los auditores independientes que emiten informes sobre el procesamiento de las transacciones por una organización de servicio para su uso por otros auditores.

- **SAS N° 72, Cartas para aseguradoras y ciertos otros partes solicitantes**

Esta sección proporciona orientación a los contadores para realizar e informar sobre los resultados de los trabajos de emisión de cartas para los suscriptores y otros países que lo solicitaron.

- **SAS N° 73, Uso del trabajo de un especialista**

En esta sección se proporciona una guía para el auditor que utiliza el trabajo de un especialista en la realización de una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Para los propósitos de esta sección, un especialista es una persona (o empresa) que poseen la habilidad o conocimiento especial en un campo particular distinto de contabilidad o auditoría.

- **SAS N° 79, Modificación de la declaración de normas de auditoría no. 58, informes sobre estados financieros auditados**

Esta sección explica los tipos de informes, junto con ejemplos y descripciones de circunstancias en las que cada uno es apropiado, emitido por un auditor en relación con las auditorías de ciertos tipos de estados financieros históricos.

- **SAS N° 84, Comunicaciones entre los auditores predecesor y sucesor**

Esta sección se establece orientaciones sobre las comunicaciones entre los auditores predecesor y sucesor cuando un cambio de auditores está en proceso o ha tenido lugar. También proporciona una guía de comunicación cuando los posibles errores que se descubren en los estados financieros reportados por un auditor predecesor.

- **SAS N° 85, Representaciones de la administración**

En esta sección se establece el requisito de que el auditor independiente obtener representaciones escritas de la administración como parte de una auditoría de estados financieros realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y proporciona orientación relativa a las representaciones a obtener.

- **SAS N° 86, modificación de la declaración de normas de auditoría no. 72 cartas para aseguradoras y ciertos otros partes solicitantes**

Esta sección proporciona orientación a los contadores para realizar e informar sobre los resultados de los trabajos de emisión de cartas para los suscriptores y otros países que lo solicitaron.

- **SAS N° 87, Restringir el uso de un informe de auditoría**

Esta sección define de uso general y los informes de uso restringido y contiene orientaciones aplicables a la restricción del uso de los informes emitidos de conformidad con la Declaración sobre Normas de Auditoría.

- **SAS 92, Auditoría de instrumentos derivados, actividades de cobertura, e instrumentos de deuda**

En esta sección se proporciona orientación a los auditores en la planificación y la realización de procedimientos de auditoría para afirmaciones sobre instrumentos derivados, operaciones de cobertura, y las inversiones en valores que se realizan en los estados financieros de una entidad. También se describe cómo afirmaciones se clasifican de acuerdo a tres categorías generales que se describen en la sección AU 326, Evidencia de auditoría.

- **SAS N° 95, De auditoría generalmente aceptados**

Esta sección describe los estándares 10 general, el trabajo de campo, y la presentación de informes aprobados y adoptados por los miembros de la AICPA. Además, la sección define publicaciones de auditoría de interpretación y otros.

- **SAS N° 97, Modificación de la declaración de normas de auditoría no. 50, informes sobre la aplicación de los principios de contabilidad**

Esta sección proporciona una guía que un auditor informante debe aplicarse cuando se prepara un informe escrito sobre la aplicación de los principios de contabilidad de las transacciones especificadas.

- **SAS N° 99, Consideración del fraude en una auditoría de estados financieros**

Esta sección establece normas y proporciona orientación a los auditores en el cumplimiento de la responsabilidad de planificar y realizar la auditoría para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están exentos de errores significativos (sección AU 110) que se refiere a fraude en una auditoría de estados financieros llevados a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

- **SAS N° 101, Auditoría de las mediciones del valor razonable y revelaciones**

Esta sección establece las normas y proporciona lineamientos sobre la auditoría del valor razonable y revelaciones contenidas en los estados financieros. En particular, esta sección aborda consideraciones de auditoría relativas a la medición y la publicación de los activos, pasivos y componentes específicos de equidad presentada o entregada a su valor razonable en los estados financieros.

- **SAS N° 102, La definición de los requisitos profesionales en la Declaración sobre Normas de Auditoría**

Esta sección describe los requisitos profesionales en las normas de auditoría, incluidos los requisitos incondicionales y presumiblemente obligatorio, y el uso de material explicativo.

- **SAS N° 106, Evidencia de auditoría**

Esta sección proporciona una guía para el auditor que utiliza el trabajo de un especialista en la realización de una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Para los propósitos de esta sección, un especialista es una persona (o empresa) que poseen la habilidad o conocimiento especial en un campo particular distinto de contabilidad o auditoría.

- **SAS N° 107, Riesgo de auditoría y materialidad en la realización de una auditoría**

En esta sección se establece lineamientos sobre la consideración del auditor del riesgo de auditoría y materialidad al realizar una auditoría de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

- **SAS N° 108, Planificación y supervisión**

En esta sección se describe el primer estándar de trabajo de campo, en relación con la planificación de la auditoría y la supervisión de los asistentes, y proporciona una guía para el auditor independiente de la realización de una auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en las consideraciones y actividades aplicables a la planificación y supervisión.

- **SAS N° 109, La comprensión de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de error material**

En esta sección se describe el segundo nivel de trabajo de campo, en relación con el auditor obtener una comprensión suficiente de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar el riesgo de errores materiales de los estados financieros ya sea por error o fraude, y para diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. Esta sección también contiene procedimientos y fuentes de información sobre la entidad y su entorno de evaluación de riesgos.

- **SAS N° 110, Aplicación de procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos evaluados y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida**

Esta sección se establece las normas y proporciona guías para determinar respuestas globales y diseñar y realizar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados de errores materiales en el estado financiero y de aseveración pertinentes en una auditoría de estados financieros, y en la evaluación de la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría obtenida. En particular, esta sección proporciona orientación sobre la aplicación del tercer nivel de trabajo de campo, que establece que el auditor debe obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría mediante la realización de procedimientos de auditoría para proporcionar una base razonable para una opinión sobre los estados financieros que están siendo auditados.

- **SAS N° 111, Modificación de la Declaración de Normas de Auditoría No. 39, Muestreo de auditoría**

Esta sección proporciona una guía para la planificación, realización y evaluación de las muestras de auditoría. En él se describe la incertidumbre, las pruebas sustantivas de detalles, pruebas de controles, y muestras de doble propósito. La sección también explica cómo seleccionar un método de muestreo.

- **SAS N° 114, La comunicación del auditor con los encargados del Gobierno**

Esta sección establece normas y proporciona orientación sobre la comunicación del auditor con los encargados del gobierno en relación con una auditoría de estados financieros. En él se describe el papel de la comunicación, las consideraciones legales, los que están a cargo el gobierno, administración, asuntos que deberán comunicarse, el proceso de comunicación y documentación.

- **SAS N° 115, La comunicación de Control Interno asuntos relativos identificados en una auditoría**

Esta sección establece normas y proporciona orientación sobre la comunicación de asuntos relacionados con el control interno de una entidad sobre los informes financieros identificados en una auditoría de estados financieros. Es aplicable siempre que un auditor expresa o una abstención de opinión sobre los estados financieros. La sección se definen los términos deficiencia en el control interno, la deficiencia significativa y debilidad material; proporciona orientación sobre la evaluación de la gravedad de las deficiencias en el control interno detectadas en una auditoría de estados financieros; y requiere que el auditor de comunicar, por escrito, a la administración y los encargados del gobierno, las deficiencias significativas y debilidades materiales identificados en una auditoría.

- **SAS N° 116, Información financiera intermedia**

Esta sección establece normas y proporciona orientación sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a realizar por un contador independiente cuando se realiza una revisión de la información financiera intermedia.

- **SAS N° 117, Las auditorías de cumplimiento**

Esta sección es aplicable cuando se activa un auditor, o requerido por ley o reglamento, para llevar a cabo una auditoría de cumplimiento de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las normas para las auditorías financieras en virtud de las Normas de Auditoría Gubernamental, y un requisito de auditoría gubernamental que requiere una auditor expresar una opinión sobre el cumplimiento.

- **SAS N° 118, Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados**

Esta sección se refiere a la responsabilidad del auditor en relación con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados y del auditor informe al respecto.

- **SAS N° 119, Información complementaria en relación a los estados financieros en su conjunto**

Esta sección aborda la responsabilidad del auditor cuando se activa para informar sobre si la información complementaria se presenta en forma razonable en todos los aspectos significativos, en relación con los estados financieros en su conjunto.

- **SAS N° 120, Información complementaria requerida**

Esta sección se refiere a la responsabilidad del auditor con respecto a la información de que un organismo de normalización contable designado requiere para acompañar a los estados financieros básicos de una entidad (requerido información complementaria).

- **SAS N° 121, Aplicabilidad de la declaración revisada de normas de auditoría n° 100, información financiera intermedia**

En esta sección se modifica el párrafo 05 de la sección 722 de la UA de tal manera que la sección 722 de la UA sería aplicable cuando el contador auditado últimos estados financieros anuales de la entidad, y el nombramiento de otro contador para auditar los estados financieros del año actual no es eficaz antes del comienzo del período cubierto por la revisión.

NORMAS GENERALES DE CONTROL GUBERNAMENTAL (NGCG)

Conforme la Resolución de Contraloría N° 295-2021-CG que aprueba las Normas Generales de Control Gubernamental, modificado con la Resolución de Contraloría N° 158-2023-CG, se regula el ejercicio de control gubernamental por parte del Sistema Nacional de Control, conforme se presenta a continuación:

4.1 MARCO CONCEPTUAL

4.1.1 Definición y alcance

Las NGCG constituyen el conjunto de disposiciones de obligatorio cumplimiento, desarrolladas a partir de la Ley Orgánica, que regulan el ejercicio del control gubernamental; brindando dirección y cobertura para su realización. Tienen por objeto regular el desempeño de los recursos humanos del Sistema, el desarrollo técnico de los procesos y productos de control, así como fomentar la calidad y efectividad de los mismos.

Las NGCG son emitidas por la Contraloría, en su calidad de órgano rector del SNC y en concordancia con las disposiciones constitucionales, y la Ley Orgánica, ejerciendo su autonomía y competencia regulatoria.

Asimismo, han sido desarrolladas con base en la normativa y buenas prácticas internacionales sobre el ejercicio del control gubernamental y la auditoría; entre las cuales destacan las Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores – ISSAI emitidas por la Organización Internacional de Instituciones Supremas de Auditoría (INTOSAI) y las Normas Internacionales de Auditoría – NIA emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Las NGCG son de observancia obligatoria para los órganos y personal del SNC, expertos que participen en el desarrollo del control gubernamental y para los funcionarios y servidores públicos de las entidades bajo el ámbito del SNC.

De conformidad con la Ley Orgánica, compete a la Contraloría actualizar e interpretar las presentes Normas Generales y emitir las normas relativas al desarrollo del control gubernamental, derivadas de ellas.

4.1.2 Estructura y aplicación de las Normas Generales de Control Gubernamental

Las Normas Generales de Control Gubernamental cuentan con siete secciones, derivadas en subsecciones:

- I. Marco Conceptual
- II. Normas de Desempeño Profesional
- III. Normas de Gestión de calidad
- IV. Normas comunes a los servicios de control
- V. Normas de servicio de control previo
- VI. Normas de servicios de control simultáneo
- VII. Normas de servicios de control posterior

4.1.3 Relación de las NGCG con otras normas

Teniendo en cuenta que las normas generales regulan el ejercicio integral del control gubernamental, la normativa específica que se derive de ellas debe guardar plena concordancia con el contenido de sus disposiciones.

Para el ejercicio del control gubernamental, en los aspectos que no estén expresamente desarrollados en estas Normas Generales o en la normativa específica, se podrán tomar como referencia técnica otras normas expedidas por instituciones nacionales o internacionales, tales como:

- a. INTOSAI: para las auditorías de desempeño, cumplimiento y otras auditorías especializadas.
- b. Organización Internacional para la Estandarización (ISO): para la gestión de la calidad.

Para el ejercicio de las auditorías financieras adicionalmente a la aplicación de las presentes Normas Generales y la normativa específica que se derive de ella, se considerarán las Normas Internacionales de Auditoría – NIA emitidas por el IFAC.

4.1.4 El control gubernamental

El control gubernamental consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de políticas y planes de acción.

El control gubernamental constituye un proceso integral y permanente, que tiene como finalidad contribuir a la mejora continua en la gestión de las entidades; así como en el uso de los bienes y recursos del Estado.

El control gubernamental se califica de las siguientes maneras:

- En función de quién lo ejerce: control interno y externo.
- En función del momento de su ejercicio: control previo, simultáneo y posterior.

El control gubernamental interno, puede ser previo, simultáneo y posterior; su desarrollo es responsabilidad de las autoridades, funcionarios y servidores de las entidades. El control interno simultáneo y posterior también es ejercido por los OCI, conforme a las disposiciones establecidas en la Ley Orgánica y en las presentes disposiciones normativas.

El control gubernamental externo puede ser previo, simultáneo y posterior; y lo ejerce la Contraloría u otro órgano del SNC por encargo o designación de esta. En el caso del control externo posterior, puede ser ejecutado además por las SOA. El control gubernamental externo posterior se realiza fundamentalmente mediante acciones de control.

En el ejercicio de sus atribuciones, los órganos del SNC aplican de manera obligatoria los principios del control gubernamental establecidos por la Ley Orgánica, que sirven como criterio interpretativo e integrador para la aplicación de las NGCG y como parámetros para la actuación del personal del SNC.

El ejercicio del control gubernamental impone obligaciones funcionales a quienes lo efectúan. En armonía con ello, los órganos y el personal del SNC son responsables de desempeñar sus labores y sujetar su comportamiento a las normas de conducta, principios, procedimientos y demás disposiciones aplicables

4.1.5 Servicios de control gubernamental

Los servicios de control constituyen un conjunto de procesos cuyos productos tienen como propósito dar una respuesta satisfactoria a las necesidades de control gubernamental que corresponde atender a los órganos del SNC.

Los servicios de control se clasifican en:

a. Servicios de control previo

Son ejercidos en las siguientes modalidades:

- Autorizaciones de presupuestos adicionales de obra y mayores servicios de supervisión.
- Información sobre las operaciones que en cualquier forma comprometan el crédito o capacidad financiera del Estado.
- Opinión sobre las contrataciones con carácter de secreto militar o de orden interno.
- Otros establecidos por Ley

b. Servicios de control simultáneo

Son ejercidos en las siguientes modalidades:

- Control concurrente.
- Visita de control.
- Orientación de oficio.
- Otros que se establezcan.

c. Servicios de control posterior

Son ejercidos en las siguientes modalidades:

- Auditorías
- Auditoría financiera.
- Auditoría de desempeño.
- Auditoría de cumplimiento.
- Otros que se establezca.
- Servicio de control específico a hechos con presunta irregularidad.
- Acción de oficio posterior.
- Otros que se establezcan

Los servicios de control son desarrollados por la Contraloría y los OCI, conforme a su competencia legal y funciones descentralizadas. Los servicios de control posterior pueden ser realizados por las SOA, conforme a la normativa sobre la materia.

El desarrollo de los servicios de control comprende la utilización de las técnicas, prácticas, métodos y herramientas de control y de gestión necesarias para el adecuado cumplimiento de sus objetivos, teniendo en cuenta la naturaleza y características particulares de las entidades. De igual forma, se debe considerar su carácter integral y especializado, su nivel apropiado de calidad y el uso óptimo de los recursos.

Las características y las condiciones de los servicios de control son determinados por la Contraloría en la normativa específica emitida para tal fin, de acuerdo a los requerimientos y la naturaleza particular de cada una de las clases y modalidades de los servicios de control, conforme a sus atribuciones legales y autonomía funcional.

4.1.6 Servicios relacionados

Los servicios relacionados están vinculados a los procesos de carácter técnico y especializado derivados de atribuciones o encargos legales, que generan productos distintos a los servicios de control previo, simultáneo y posterior; y que son llevados a cabo por los órganos del SNC con el propósito de coadyuvar al desarrollo del control gubernamental.

La información generada como resultado de los servicios relacionados, puede

utilizarse para la programación de servicios de control, los cuales deberán precisar en sus antecedentes la referencia a dicho resultado. 1

El objeto, finalidad, características, así como el desarrollo de los servicios relacionados se sujeta a la normativa específica que al efecto establece la Contraloría. Para su realización, es de aplicación lo previsto en estas NGCG en lo que resulte pertinente.

Uso de tecnologías de la información y modalidades no presenciales para el desarrollo de los servicios de control y servicios relacionados

En el ejercicio de sus funciones, el personal del SNC debe hacer uso de los mecanismos tecnológicos implementados por la Contraloría. Esto comprende el uso de los medios electrónicos para el análisis de información, medios de comunicación y de notificación, y mecanismos similares. Además, considera la aplicación a los servicios de control y servicios relacionados, de técnicas o tecnología de inteligencia artificial, o similares.

La implementación de tecnologías de la información en los servicios de control y servicios relacionados es un proceso constante, que requiere de la revisión y adecuación permanente de la normativa, procedimientos, técnicas, prácticas, métodos y herramientas que rigen o se emplean en el control gubernamental, para fines de optimizar la celeridad, transparencia y calidad de los procesos y sus resultados.

Para el desarrollo de las funciones del personal del SNC, incluyendo los servicios de control y servicios relacionados, se puede hacer uso de las modalidades laborales o prestacionales no presenciales, en el marco de lo dispuesto en la legislación nacional y las disposiciones que emita la Contraloría, en cuyo caso, el ejercicio de las funciones que corresponden a dicho personal está soportado en el empleo regulado de medios informáticos, de telecomunicaciones o análogos que se encuentren disponibles, en la aplicación de técnicas, prácticas, procedimientos o actividades que puedan ejecutarse de manera remota sin alterar sus cualidades y finalidades.

El uso de las indicadas modalidades laborales o prestacionales no presenciales es autorizado de acuerdo a las disposiciones que emita la Contraloría.

La Contraloría dispone las acciones necesarias para la seguridad de la información, la conservación de la documentación, y la disponibilidad de equipamiento y mecanismos de comunicación, seguridad y control, pudiendo instaurar modelos específicos de integridad para la realización de las labores no presenciales

4.2 NORMAS DE DESEMPEÑO PROFESIONAL

En el ejercicio de los servicios de control y servicios relacionados, el personal del SNC debe guiar su desempeño profesional por las normas de independencia, capacitación y competencia, diligencia profesional y confidencialidad; teniendo en cuenta los requisitos establecidos en la normativa vigente. El comportamiento ético del personal del SNC se rige

de acuerdo a los correspondientes Códigos de Ética profesionales y de la función pública, así como la normativa emitida por la Contraloría.

4.2.1 Independencia

En el ejercicio de sus funciones, el personal del Sistema debe mantener una actitud mental libre de influencias que comprometan el juicio profesional.

La independencia es una actitud mental que permite al personal formular juicios fundados en elementos objetivos, y que garantiza la consistencia e integridad de sus actuaciones y opiniones. El personal del SNC no sólo debe mantener independencia, sino también ser reconocido como independiente por las entidades y la ciudadanía en general; permaneciendo exento de impedimentos ya sean personales o externos.

Los impedimentos personales son la consecuencia de relaciones, creencias o posiciones que pudieran limitar, debilitar o sesgar el resultado de la ejecución del control gubernamental. En ese sentido, el personal del SNC está obligado a abstenerse de participar en servicios de control o servicios relacionados ante situaciones que pudieran implicar incompatibilidades personales o conflicto de intereses. Asimismo, se encuentra impedido de intervenir en el desarrollo de servicios respecto a la entidad donde haya laborado anteriormente y que comprenda aspectos en los cuales participó directa o indirectamente, de acuerdo a las disposiciones vigentes.

Los impedimentos externos se producen cuando el personal del SNC no puede actuar objetivamente en el ejercicio profesional debido a las presiones, reales o percibidas, de la entidad o de terceros vinculados a la misma. El personal del SNC debe evitar ser pasible de cualquier tipo de influencias o prejuicios que afecten su libre discernimiento y desempeño profesional; encontrándose impedido asimismo de aceptar beneficios de cualquier forma, para sí o para otro, provenientes de personal de la entidad o de terceros.

En el desarrollo del control gubernamental, el personal del SNC está impedido de participar en los actos de gestión de las entidades; así como emitir opiniones o apreciaciones sobre los mismos. Asimismo, el personal del SNC en el ejercicio de sus funciones está impedido de participar en actividades de proselitismo político, debiendo mantener la neutralidad política en el desempeño funcional, con especial incidencia en períodos electorales

El personal del SNC debe informar oportunamente sobre cualquier situación que pueda menoscabar su independencia, conforme a los procedimientos que se establezcan en la normativa específica. Si se detecta una afectación a la independencia después que se emitan los resultados del control gubernamental, la Contraloría debe evaluar el impacto de dicha situación, disponiendo las acciones correspondientes.

4.2.2 Entrenamiento y competencia

El personal del SNC debe poseer capacitación profesional especializado y actualizado, así como contar con la competencia necesaria para el apropiado desarrollo del control gubernamental, propendiéndose a la mejora continua de su calidad profesional.

La capacitación profesional se refiere a la adquisición continua de los conocimientos técnicos y habilidades necesarias para realizar las tareas requeridas en el desarrollo del control gubernamental con calidad y eficiencia.

La competencia se deriva de la capacitación y experiencia que permitan la emisión de un juicio sólido e idóneo, y se adquiere mediante un compromiso de aprendizaje.

La Contraloría debe establecer, a través de la Escuela Nacional de Control, programas permanentes de capacitación y especialización profesional continua dirigidos al personal del SNC, el cual debe participar activamente a fin de adquirir y mantener la capacitación y competencia necesarios para la ejecución del control gubernamental.

Los órganos del SNC deberán contar con un adecuado proceso de selección del personal para mantener un equipo de trabajo competente, así como asignar a los trabajadores en el desarrollo de los servicios de control y servicios relacionados de acuerdo a su competencia, y realizar una supervisión y evaluación constante de su desempeño.

4.2.3 Diligencia profesional

El personal del SNC debe desenvolverse con la debida diligencia profesional en el desempeño de todas las labores que desarrolle durante la realización de los servicios de control y servicios relacionados.

La diligencia profesional implica utilizar el pensamiento analítico y crítico, los conocimientos, habilidades y experiencias adquiridas, así como la orientación a los resultados, para la realización de servicios eficientes, eficaces y de calidad.

En ese sentido, el personal debe conocer y aplicar las normas, técnicas y prácticas correspondientes al desarrollo del control gubernamental, empleando adecuadamente su juicio; así como comprender las normas que rigen el funcionamiento de las entidades.

La diligencia profesional implica que el personal del SNC debe actuar aplicando el escepticismo profesional, para obtener evidencia suficiente y apropiada, que le proporcione una base razonable para formular su opinión.

El escepticismo profesional debe entenderse como una actitud que incluye tener una mente inquisitiva y efectuar una evaluación crítica, para lo cual el personal del SNC debe utilizar su conocimiento, destrezas y habilidades requeridas, para la obtención y evaluación objetiva de la evidencia con diligencia, buena fe e integridad.

La diligencia profesional también incluye la aplicación de los conocimientos, habilidades y experiencias colectivas que comparte y transmite todo el personal involucrado

en el desarrollo de un servicio de control o servicio relacionado, así como el criterio individual de cada uno; pudiendo implicar asimismo la colaboración de expertos.

4.2.4 Confidencialidad

El personal del SNC está obligado a guardar debida reserva y discreción sobre la documentación y resultados de los servicios de control y servicios relacionados que sean de su conocimiento en el ejercicio de sus funciones.

La confidencialidad se refiere a mantener estricta reserva respecto de la información obtenida durante la realización de los servicios y en el contenido de los resultados del control gubernamental; no revelando hechos, datos, procedimientos y documentación cuya difusión no se encuentre autorizada de acuerdo a ley.

El personal del SNC se encuentra impedido de revelar y utilizar la información cuya difusión se encuentre restringida por mandato legal, aun después de haber cesado en sus funciones; salvo autorización otorgada por instancia competente o por el cumplimiento de responsabilidades legales expresas.

Asimismo, el personal no debe emitir opiniones adelantadas sobre las actividades de la entidad, las personas sujetas a control y sobre los resultados de su propia labor.

La Contraloría establece las disposiciones orientadas a asegurar la confidencialidad de la información que se obtiene en el ejercicio del control gubernamental, considerando los principios legales de reserva y publicidad regulados por la Ley Orgánica, así como las disposiciones de la Ley de Transparencia y de Acceso a la Información Pública, la Ley de Protección de Datos Personales, y otras normas vinculadas al tema

4.3 NORMAS DE GESTIÓN DE LA CALIDAD

La Contraloría establece y mantiene un sistema de gestión de la calidad, con la finalidad de cumplir los requisitos establecidos como estándares en la normativa específica de los servicios de control y servicios relacionados, así como los requerimientos de los clientes y de las partes interesadas del control gubernamental.

A fin de ejercer el control gubernamental en forma oportuna y eficaz, orientando su accionar al fortalecimiento y transparencia de la gestión de las Entidades en beneficio de la ciudadanía y en el marco del sistema de gestión de la calidad y mejora continua, la Contraloría define la política y objetivos de la calidad acordes con la misión y visión institucional, cuyo contenido es sujeto de una adecuada difusión e información que garantice su entendimiento y aplicación por parte de los órganos del SNC.

La calidad en los servicios de control y servicios relacionados está referida al grado en el que un conjunto de características inherentes a los productos o servicios resultantes del control gubernamental cumplen con los requisitos y especificaciones establecidas como

estándares en la normativa específica que los regula. Es responsabilidad del personal del SNC su cumplimiento en todas las etapas de los servicios de control y servicios relacionados.

El control de calidad en los servicios de control y servicios relacionados, es la aplicación de un conjunto de políticas, disposiciones y recursos técnicos orientados a verificar si los productos o servicios resultantes del control cumplen con los requisitos y especificaciones establecidos como estándares en la normativa específica que los regula.

El control de calidad debe ser ejecutado en forma oportuna y permanente por los órganos, incluidos los desconcentrados, las unidades orgánicas de la Contraloría, los OCI y las SOA, como parte inherente a su gestión, aplicando la normativa que los regula y de acuerdo con sus funciones y atribuciones en la conducción, ejecución y evaluación de los servicios de control y servicios relacionados.

En el marco del sistema de gestión de la calidad, la Contraloría debe establecer y mantener adecuados mecanismos de control de la calidad, que permitan verificar el cumplimiento de los requisitos y especificaciones establecidas como estándares.

El aseguramiento de la calidad en los servicios de control y servicios relacionados, consiste en la aplicación de un conjunto de políticas, disposiciones y recursos técnicos orientados a garantizar que los procesos de estos servicios de control y servicios relacionados generen productos o servicios que cumplan con los requisitos y especificaciones establecidos como estándares, impulsando la mejora continua de los procesos operativos de los servicios de control y servicios relacionados; a fin de proporcionar confianza sobre el adecuado ejercicio del control gubernamental. Es realizado por órganos o unidades orgánicas de la Contraloría o por profesionales acreditados distintos a los que realizan los servicios de control y servicios relacionados.

En el marco del sistema de gestión de la calidad, la Contraloría debe establecer y mantener un adecuado proceso de aseguramiento de la calidad que permita proporcionar confianza de los resultados del ejercicio del control gubernamental.

La Contraloría debe establecer políticas, procedimientos y programas de capacitación diseñados para promover una cultura interna reconociendo que la calidad es esencial en el desarrollo de los servicios de control y servicios relacionados.

4.4 NORMAS COMUNES A LOS SERVICIOS DE CONTROL

4.4.1 Planeamiento

El planeamiento de los servicios de control tiene como finalidad atender la demanda de control por los órganos del SNC.

El planeamiento implica el desarrollo de una estrategia institucional para la atención de la demanda de control, a través de la determinación y programación de la conducción

de los servicios de control, teniendo en consideración criterios de priorización, oportunidad de ejecución, análisis de riesgos, entre otros.

El planeamiento se realiza de acuerdo a la normativa de naturaleza estratégica y operativa que emite la Contraloría sobre el particular; de modo que permita la asignación de los recursos humanos y financieros.

El planeamiento se realiza con base al análisis de información proveniente de diversas fuentes, incluyendo, entre otras: el resultado de la interoperabilidad de bases de datos, el resultado de la evaluación de denuncias, el resultado de los servicios de control efectuados con anterioridad en la entidad, la evaluación de los riesgos de la entidad, los resultados de los servicios relacionados, la identificación de los procesos críticos relacionados a la entrega de bienes o servicios, la ejecución de obras, y los encargos legales.

Como resultado del planeamiento se elabora el Plan Nacional de Control, que es aprobado por la Contraloría e incluye los servicios de control a ser desarrollados en un periodo anual por los órganos del SNC, para atender las necesidades priorizadas.

El Plan Nacional de Control puede modificarse de acuerdo a consideraciones de interés nacional y nuevas prioridades dispuestas por la Contraloría; determinando en su caso los servicios de control que deban ejecutarse para atender la demanda de control imprevista. El referido Plan se encuentra protegido por el principio de reserva de acuerdo a lo señalado por la Ley Orgánica.

4.4.2 Planeamiento del servicio de control

Como resultado del planeamiento, se elabora el documento de planeamiento del servicio de control que contiene la materia general, la materia de control, y demás información necesaria

El personal que tenga la función del planeamiento de los servicios de control en el órgano desconcentrado o unidad orgánica de la Contraloría, o del OCI, como resultado del mismo, elabora y suscribe el documento de planeamiento, el cual puede adoptar diferente denominación según la clase y modalidad del servicio de control.

El documento de planeamiento del servicio de control contiene la materia general, la materia de control, que comprende el asunto y monto, este último cuando corresponda de acuerdo a la naturaleza de cada servicio, así como demás información que determine la norma específica que lo regula.

El documento de planeamiento del servicio de control puede modificarse de acuerdo a lo establecido en las normas específicas que desarrollan los servicios de control. Asimismo, es de naturaleza reservada, debiendo el personal que participa en su elaboración o tiene conocimiento del mismo, mantener absoluta confidencialidad respecto a su contenido.

4.4.3 Gestión de la información

A efectos de contar con la información necesaria para fines del control gubernamental, los órganos del SNC pueden requerir, conocer y examinar toda la información y documentación sobre las operaciones de las entidades sujetas al ámbito de control gubernamental, aunque sea secreta, necesaria para su función. Esto comprende el acceso directo, masivo, permanente, en línea, irrestricto y gratuito a las bases de datos, sistemas informáticos y cualquier mecanismo para el procesamiento o almacenamiento de información, que administran las entidades sujetas al SNC; sin otras limitaciones que los casos previstos en la cuarta y quinta disposiciones finales de la Ley Orgánica. Así como a la capacidad de las herramientas informáticas a cargo del procesamiento o almacenamiento de la información que se requiera hasta su implementación a cargo de la entidad. Es obligación de la entidad mantener actualizada toda la información a su cargo, a fin de permitir el adecuado desarrollo de los servicios de control.

Los órganos del SNC pueden requerir información y/o documentación a las personas naturales o jurídicas que mantengan o hayan mantenido relaciones con las entidades.

En caso que los funcionarios y servidores de la entidad, así como las personas naturales o jurídicas que mantengan o hayan mantenido relaciones con las entidades, no cumplan con entregar la información solicitada, o la entreguen de forma incompleta o incumpliendo con las condiciones y los plazos establecidos, incurren en la comisión de infracción sujeta a la potestad sancionadora de la Contraloría, de acuerdo a la normativa sobre la materia.

Durante el desarrollo del servicio de control, el Titular de la entidad o el responsable de la dependencia tiene la obligación de disponer y asegurar la entrega de la documentación e información requerida, en la forma y plazos solicitados por la comisión de control. De acuerdo a lo señalado en la normativa específica y en los plazos establecidos que regula cada servicio de control, designa un representante de la entidad que se encargue de coordinar, facilitar la atención de requerimientos y otros, y participar en las reuniones de coordinación demandadas por la comisión de control. De existir rotación, cambio o situación que impida la permanencia del coordinador, el titular de la entidad o el responsable de la dependencia debe hacer de conocimiento a la comisión de control y reemplazarlo en los plazos establecidos en la norma específica que regula cada servicio de control.

Los sistemas de información que se implementen deben registrar información actualizada para fines del control gubernamental, incluyendo la normativa que regula el funcionamiento de la entidad; información financiera y presupuestal; de contrataciones; mapeo de riesgos de la entidad; resultados de servicios de control realizados anteriormente y seguimiento a la implementación de recomendaciones; denuncias efectuadas y evaluación que haya realizado la Contraloría al respecto; información sobre los funcionarios públicos o terceros que tengan o hayan tenido relación con las entidades, incluidas las noticias publicadas por los medios de comunicación; entre otros datos que se estimen relevantes.

Los sistemas de información de la Contraloría deben permitir la revisión, análisis e integración de la información sobre las entidades, así como la evaluación de las áreas críticas o procesos críticos pertinentes; con el propósito de identificar los servicios de control idóneos para cada caso concreto, sobre la base del análisis de riesgos y de los principios de materialidad y oportunidad. Asimismo, los sistemas de información deben permitir contar con herramientas que apoyen la gestión del conocimiento, de tal manera que este se transforme en un activo de carácter intelectual que preste beneficios a los órganos del SNC y se pueda compartir de manera adecuada.

La Contraloría implementa herramientas de gestión y análisis de bases de datos, sistemas informáticos y cualquier mecanismo para el procesamiento o almacenamiento de información de las Entidades a las que haya obtenido el acceso irrestricto y en línea, con la finalidad de obtener información íntegra y masiva, que coadyuve a un ejercicio eficaz y eficiente del control gubernamental.

4.4.4 Comisión de control

La comisión de control es el equipo multidisciplinario de profesionales a cargo del servicio de control

Las modalidades de los servicios de control que correspondan, están a cargo de una comisión de control, el cual es un equipo multidisciplinario de profesionales conformado por el supervisor, el jefe de comisión e integrantes. Adicionalmente, de ser el caso, la comisión de control puede contar con la participación de expertos.

En las auditorías, la comisión de control se denomina comisión auditora.

4.4.5 Acreditación o comunicación de inicio del servicio

La comisión de control debe acreditarse ante el titular de la entidad o responsable de la dependencia sujeta a control.

En las modalidades de los servicios de control que correspondan y de acuerdo a la normativa específica que los regula, la comisión de control debe acreditarse ante el titular de la entidad o responsable de la dependencia sujeta a control. En dicho acto, la comisión de control brinda la información general pertinente sobre el alcance, los objetivos y requerimientos de apoyo para la ejecución del servicio de control. Asimismo, coordina con el funcionario competente de la entidad, a fin de que se brinden las facilidades necesarias para el acceso a la entidad y en caso corresponda a la instalación apropiada e inmediata de la comisión de control; así como, para el suministro oportuno de la información y/o documentación necesaria.

El documento de acreditación de la comisión de control debe ser emitido por el nivel jerárquico competente del SNC, de acuerdo a la normativa específica que regule cada servicio de control.

La acreditación de la comisión de control puede efectuarse en la etapa de Planificación o Ejecución, según la clase y modalidad de servicio de control que se realice.

Cuando el servicio de control está a cargo de un OCI, este comunica al Titular de la entidad o responsable de la dependencia el inicio del servicio de control.

Los servicios de control que se inicien como producto de un servicio de control o servicio relacionado previamente acreditado y mantengan su conformación, no requieren de una nueva acreditación

4.4.6 Participación de expertos

Cuando sea necesario obtener informes técnicos especializados de expertos, los órganos del SNC pueden contar con la participación de personas naturales o jurídicas que posean habilidades, conocimientos y experiencia en un campo particular distinto al de control gubernamental.

Para el desarrollo de los servicios de control, cuando adicionalmente sea necesario contar con expertos, se debe evaluar su competencia profesional e independencia. Del mismo modo, se debe precisar el objetivo, los plazos y las características del resultado esperado, así como establecer una cláusula de confidencialidad respecto a la información a la que tengan acceso en el desarrollo de su labor.

Los expertos deben cumplir con las disposiciones de las NGCG, así como la normativa que emita la Contraloría, en lo que les resulte aplicable.

Utilizar el asesoramiento de expertos no libera de responsabilidad a los órganos del Sistema por las opiniones formuladas y las conclusiones emitidas en el ejercicio de sus funciones.

4.4.7 Supervisión

Los servicios de control deben ser supervisados en forma continua, sistemática y oportuna, durante todas sus etapas, por los niveles competentes; a fin de orientar y asegurar su adecuado desarrollo y el cumplimiento de sus objetivos.

La supervisión es un proceso técnico por el cual los niveles superiores del personal encargado de la ejecución del servicio de control dirigen, revisan y participan activamente en el desarrollo de las actividades, coadyuvando de esta manera a asegurar la calidad del servicio y sus respectivos resultados, cumpliendo los plazos y objetivos planteados.

Los niveles de supervisión deben cerciorarse que el personal reciba el apoyo necesario que garantice la correcta y oportuna ejecución del servicio y su adhesión a la normativa, plan del servicio de control y procedimientos aplicables.

A través de sesiones de validación, el personal encargado de la realización de los servicios de control y los niveles superiores correspondientes revisan en forma colectiva

los resultados alcanzados y el cumplimiento de los plazos programados en la ejecución del servicio; de tal manera que se compartan experiencias y técnicas, así como se genere retroalimentación y comunicación efectiva.

Las sesiones de validación se deben producir con la periodicidad necesaria, en función a los plazos establecidos para el desarrollo del servicio de control; debiendo efectuarse un apropiado seguimiento a los temas tratados, informándose sus resultados al nivel superior correspondiente.

4.4.8 Resultados de los servicios de control

El resultado de los servicios de control se emite por escrito, se caracteriza por mantener una estructura ordenada, consistente y objetiva. Los resultados se comunican oportunamente a las entidades e instancias que correspondan.

El documento que contiene el resultado del servicio de control expone las conclusiones y recomendaciones, con la finalidad de brindar oportunamente información al titular de la entidad, otras autoridades y organismos competentes para la adopción de las acciones que correspondan.

En la elaboración de los documentos que contienen los resultados de los servicios de control, se tiene especial cuidado en verificar la consistencia, exactitud y objetividad de su contenido.

Para que el documento sea conciso se requiere un adecuado uso de las palabras para transmitir su mensaje, así como la inclusión de detalles específicos únicamente cuando fuese necesario.

La exactitud requiere que la información incluida sea confiable y tenga el sustento suficiente y apropiado en su formulación.

La objetividad implica que el informe contenga una evaluación imparcial sustentada en evidencia suficiente y apropiada.

La redacción debe ser ordenada, sistemática y lógica, procurando emplear un tono constructivo, así como un lenguaje sencillo a fin de permitir su fácil entendimiento. La idea principal debe quedar claramente expresada y fundamentada, los hechos relevantes deben exponerse de forma secuencial y las ideas expuestas deben ser coherentes entre sí.

La estructura y características de los documentos que contienen los resultados de cada servicio de control son reguladas en la normativa específica que emita la Contraloría sobre el particular.

Con el propósito que el resultado de los servicios de control pueda emitirse en el tiempo previsto y sea de la mayor utilidad posible, su desarrollo debe realizarse con eficacia y eficiencia, permitiendo la obtención de resultados dentro de los plazos estipulados en el planeamiento correspondiente; de manera que se garantice el debido cumplimiento de los objetivos y el beneficio del servicio de control.

Las operaciones que correspondan a la ejecución y resultados de los servicios de control u otros datos relevantes deben ser objeto de documentación y registro en los sistemas de información autorizados por la Contraloría para dicho fin, según los procedimientos que se establezcan al respecto.

La normativa específica que regula cada clase y modalidad de servicio de control establece el señalamiento de la materia comprometida y el perjuicio, cuando estos se identifiquen.

El resultado de los servicios de control, incluyendo el señalamiento de presuntas responsabilidades en los casos que corresponda, debe comunicarse oportunamente, de acuerdo a las disposiciones que emita la Contraloría, a los titulares de las entidades, responsables de las dependencias y órganos competentes de acuerdo a ley, a fin de que se adopten las acciones correspondientes; salvo que el Titular de la entidad o responsable de la dependencia se encuentre comprendido en los hechos, en cuyo caso el resultado del servicio de control, es comunicado a la autoridad u órgano colegiado que, en el marco de sus competencias, esté a cargo del procesamiento y deslinde de responsabilidades que correspondan.

Asimismo, de acuerdo a la entidad objeto del servicio de control, se remitirá para conocimiento, una copia del resultado de dicho servicio al Titular del Sector, al Despacho Ministerial, al Presidente del Poder Judicial, al Titular del Organismo Constitucionalmente Autónomo, al Gobernador del Gobierno Regional o al Alcalde del Gobierno Local, así como a los consejeros regionales y regidores municipales encargados de la fiscalización de la gestión regional o municipal, según corresponda, y siempre que la entidad o dependencia sujeta a control, dependa de estos o se encuentre bajo su ámbito de competencia.

En el caso de los Gobiernos Regionales y Gobiernos Locales, una copia de dicho resultado se pone en conocimiento del Consejo Regional o del Concejo Municipal, encargados de la fiscalización de la respectiva gestión regional o local. En el caso de las empresas del Estado que se encuentran bajo el ámbito o dependan de Fondo Nacional de Financiamiento de la Actividad Empresarial del Estado - FONAFE, una copia de los resultados de los servicios de control debe ser remitida adicionalmente, al presidente del Directorio de FONAFE, para conocimiento.

Asimismo, con la finalidad de prevenir la reincidencia en la comisión de las irregularidades detectadas, los resultados de los servicios de control se difunden para fines de conocimiento de la ciudadanía; considerando las excepciones que pueda establecer la normativa sobre reserva de la información.

4.4.9 De la publicidad de los resultados de los servicios de control

Culminado el servicio de control y luego de notificado el informe, el mismo adquiere naturaleza pública y debe ser publicado, en su integridad en la página web de la Contraloría General de la República.

La publicidad de los resultados de los servicios de control se rige por lo dispuesto en los principios de reserva y publicidad a que se refiere los literales n) y p) del artículo 9 de la Ley Orgánica, y las disposiciones que sobre el particular emite la Contraloría, con excepción de aquellos que contengan información clasificada como secreta, reservada o confidencial, y demás de similar naturaleza, en el marco de las disposiciones legales y criterios aplicables a dichas materias.

Asimismo, la Contraloría cautela el tratamiento de los datos personales contenidos en los resultados de los servicios de control, con pleno respeto de los derechos fundamentales de sus titulares y de conformidad con los principios y disposiciones establecidas en la Ley de Protección de Datos Personales, su Reglamento y la Política de Protección de Datos Personales institucional vigente.

4.4.10 Seguimiento a la implementación de recomendaciones

La Contraloría y los OCI deben realizar el seguimiento de las acciones que las entidades dispongan para la implementación efectiva y oportuna de las recomendaciones formuladas en los resultados de los servicios de control.

Los resultados de los servicios de control pueden contener recomendaciones, entendidas como medidas concretas y posibles dirigidas a mejorar la eficiencia de la gestión de las entidades en el manejo de sus recursos y en los procedimientos que emplean en su accionar, así como contribuir a la transparencia en la gestión de las entidades. De haberse señalado la existencia de presuntas responsabilidades administrativa funcional, civil o penal, las recomendaciones deberán estar referidas a implementar las acciones que permitan la determinación de las responsabilidades exigibles a los funcionarios y servidores públicos por sus actos en la función que desempeñan.

Las entidades deben evaluar y elegir los mecanismos más adecuados para implementar en forma oportuna las recomendaciones dispuestas en los resultados de los servicios de control.

El titular de la entidad o responsable de la dependencia es el responsable del proceso de implementación de las recomendaciones de los informes de control que le han sido notificados, de mantener una evaluación y monitoreo permanente respecto a los avances obtenidos hasta lograr su total implementación, de informar y remitir la documentación a la Contraloría y al OCI en la oportunidad y forma que sean requeridos, para tal efecto, designa al funcionario público encargado de monitorear el citado proceso y a los funcionarios

públicos responsables de la implementación, asimismo, dispone las acciones o medidas necesarias que correspondan, debiendo informar a la Contraloría y al OCI en la oportunidad y forma que establezca la Contraloría. Caso contrario, incurrirán en infracción sujeta a la potestad sancionadora de la Contraloría, de acuerdo a la normativa sobre la materia.

La Contraloría y los OCI deben efectuar el seguimiento a la implementación que realizan las entidades respecto de las recomendaciones formuladas, así como a la gestión de los riesgos detectados como resultado del desarrollo de los servicios de control; con la finalidad de contribuir al desarrollo de una gestión eficaz y moderna de los recursos y bienes públicos.

La Contraloría emite las disposiciones específicas relativas a la oportunidad y forma en que se llevará a cabo este seguimiento.

4.5 NORMAS DE SERVICIOS DE CONTROL PREVIO

Los servicios de control previo son aquellos que efectúa exclusivamente la Contraloría con anterioridad a la ejecución de un acto u operación de una entidad, de acuerdo a lo establecido por la Ley o norma expresa, con el objeto de emitir un resultado respecto de la materia del requerimiento que realice la entidad solicitante del servicio.

Las modalidades de servicios de control previo son las siguientes:

- a. Otorgar autorización previa a la ejecución y pago de los presupuestos adicionales de obra pública, y de las mayores prestaciones de supervisión en los casos distintos a los adicionales de obra, cuyos montos excedan a los previstos en la normativa de la materia, cualquiera sea la fuente de financiamiento.
- b. Informar previamente sobre las operaciones, fianzas, avales y otras garantías que otorgue el Estado, incluyendo proyectos de contrato, que en cualquier forma comprometan su crédito o capacidad financiera, sea que se trate de negociaciones en el país o en el exterior. El citado informe previo no conlleva la autorización o aprobación de la operación.
- c. Emitir opinión previa vinculante sobre contrataciones de bienes, servicios u obras, que conforme a ley tengan el carácter de secreto militar o de orden interno exonerados de licitación pública, concurso público o adjudicación directa. Dicha opinión previa se otorga exclusivamente sobre las contrataciones que cumplan las condiciones antes señaladas y que no se refieran a bienes, servicios u obras de carácter administrativo u operativo.
- d. Otros establecidos por Ley.

La realización de los servicios de control previo no exceptúa ni impide el ejercicio del control simultáneo o control posterior que corresponda.

El ejercicio de los servicios de control previo para las modalidades establecidas por la Ley, se regula por la normativa específica que para cada caso emite la Contraloría, de acuerdo a su competencia funcional; en la que se establece el procedimiento, requisitos, plazos y excepciones para su ejercicio.

Como consecuencia de los servicios de control previo se emite un documento que sustenta el resultado de la evaluación efectuada por la Contraloría sobre la materia del requerimiento que realice la entidad solicitante del servicio.

Los OCI y los órganos, incluidos los desconcentrados y unidades orgánicas competentes de la Contraloría, cautelán que la entidad sujete su actuación al alcance de lo indicado en los resultados de los servicios de control previo.

4.6 NORMAS DE SERVICIO DE CONTROL SIMULTÁNEO

El servicio de control simultáneo consiste en examinar de forma objetiva y sistemática los hitos de control o las actividades de un proceso en curso, con el objeto de identificar y comunicar oportunamente a la entidad o dependencia la existencia de situaciones adversas, para la adopción de las acciones que correspondan, contribuyendo de esta forma a que el uso y destino de los recursos y bienes del Estado se realice con eficiencia, eficacia, transparencia, economía y legalidad.

Mediante el servicio de control simultáneo se verifica o constata la existencia de situaciones que afectan o pueden afectar la continuidad, el resultado o el logro de los objetivos del proceso, a partir de la evaluación de hitos de control o actividades de un proceso en curso, y si éstos se efectúan conforme a la normativa vigente, disposiciones internas, estipulaciones contractuales u otras análogas que resulten aplicables, con el objeto de que la entidad adopte las acciones preventivas y correctivas que correspondan.

El ejercicio del servicio de control simultáneo, en ningún caso conlleva a la injerencia en los procesos de gestión, no supone la conformidad de los actos a cargo de la administración de la entidad o dependencia, ni limita el ejercicio de otros servicios de control gubernamental; tampoco paraliza la continuidad del proceso en curso objeto de control ni requiere de pronunciamiento previo o validación por parte de los órganos del SNC para adoptar decisiones o efectuar acciones de gestión, las cuales son de exclusiva competencia de la entidad o dependencia.

Se caracteriza por ser oportuno, célere, sincrónico y preventivo. La Contraloría define los alcances de sus intervenciones a través del servicio de control simultáneo, con base a su autonomía funcional y los criterios que se estimen pertinentes; asimismo, establece las condiciones y procedimientos aplicables a su desarrollo.

El servicio de control simultáneo es ejercido por la Contraloría y los OCI; y, excepcionalmente por las SOA, cuando así lo determine la Contraloría, siendo sus modalidades el control concurrente, la visita de control, la orientación de oficio, y otros que se establezcan.

a. El Control concurrente

Se realiza a modo de acompañamiento sistemático, multidisciplinario, y tiene por finalidad realizar la evaluación, a través de la aplicación de diversas técnicas, de un conjunto de hitos de control pertenecientes a un proceso en curso, de forma ordenada, sucesiva e interconectada, en el momento de su ejecución.

b. La Visita de control

Se aplica principalmente, a través de las técnicas de inspección u observación de una actividad o un único hito de control que forma parte de un proceso en curso, en el lugar y momento de su ejecución.

c. La Orientación de oficio

Se efectúa principalmente mediante la revisión documental y el análisis de información vinculada a una o más actividades de un proceso en curso.

Adicionalmente, empleando la modalidad de Visita de Control, se pueden realizar Operativos de Control Simultáneo, que consisten en intervenciones de carácter masivo que se realizan en paralelo, de forma estandarizada y con un objetivo común, a un conjunto previamente determinado de entidades o dependencias, respecto de un mismo hito de control o actividad de un proceso en curso.

El Operativo de Control Simultáneo se desarrolla en el marco de las disposiciones normativas que emita la Contraloría y aquellas específicas que se establezcan para cada operativo.

4.7 NORMAS DE SERVICIO DE CONTROL POSTERIOR

Definición y modalidades

Los servicios de control posterior son aquellos que se realizan con el objeto de examinar de forma objetiva y oportuna los actos y resultados ejecutados en la utilización y gestión de los recursos, bienes y operaciones institucionales.

La acción de control es la herramienta por la cual el personal del SNC, mediante la aplicación de las normas, procedimientos y principios que regulan el control gubernamental, efectúa la verificación y evaluación, objetiva y sistemática, de los actos y resultados producidos por la entidad en la gestión y ejecución de los recursos, bienes y operaciones institucionales; y se efectúa a través de los servicios de control posterior.

Los servicios de control posterior son realizados por los órganos del SNC y se desarrollan de conformidad con la normativa que emite la Contraloría en concordancia con

las NGCG, con el propósito de regular y estandarizar su proceso, etapas, características y responsabilidades, así como asegurar la uniformidad, efectividad y calidad del trabajo por parte del personal del SNC y de los expertos que se haya contratado.

Los servicios de control posterior pueden ser:

- Auditorías,
- Servicio de control específico a hechos con presunta irregularidad,
- Acción de oficio posterior y
- Otros que se establezcan.

La auditoría financiera

Es el examen a los estados financieros de las entidades, que se practica para expresar una opinión profesional e independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable para la preparación y presentación de información financiera.

Tiene como finalidad incrementar el grado de confianza de los usuarios de los estados financieros; constituyéndose igualmente en una herramienta para la rendición de cuentas y de evaluación del sector público para la realización de la auditoría a la Cuenta General de la República.

La auditoría financiera incluye la auditoría de los estados financieros y la auditoría de la información presupuestaria.

La auditoría de desempeño

Es un servicio de control posterior, que consiste en el examen independiente, objetivo y confiable en relación a si los proyectos, sistemas, operaciones, programas, actividades o entidades públicas operan de conformidad con las dimensiones de economía, eficiencia, eficacia, efectividad, equidad, ética, sostenibilidad ambiental y coherencia política.

La Auditoría de cumplimiento

Consiste en un proceso sistemático en el que, de manera objetiva e independiente, se recopila, obtiene y evalúa evidencia para determinar si los aspectos significativos de las operaciones, procesos, actividades o asuntos específicos financieros, presupuestales y administrativas realizadas por las entidades o dependencias sujetas al ámbito del SNC, cumplen con la normativa, disposiciones internas y las estipulaciones contractuales identificadas como criterio.

El Servicio de control específico a hechos con presunta irregularidad

Consiste en la intervención oportuna, puntual y abreviada, con el objeto de verificar la existencia de hechos con evidencias de presunta irregularidad, e identificar las posibles responsabilidades civiles, penales o administrativas funcionales que correspondan, respecto de la utilización y gestión de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales aplicables

La acción de oficio posterior

Se realiza de manera oportuna y puntual, cuyo objetivo es comunicar al Titular de la entidad o Responsable de la dependencia, la existencia de hechos con indicio de irregularidad que afecten la correcta captación, uso y destino de los recursos y bienes del Estado; con el fin que se adopten las acciones inmediatas que correspondan. Este servicio no genera la identificación de responsabilidades.

4.8 ETAPAS DEL PROCESO DE SERVICIO DE CONTROL POSTERIOR

El proceso de todo servicio de control posterior se desarrolla mediante tres etapas interrelacionadas:

- Planificación.
- Ejecución.
- Elaboración del informe.

El cumplimiento integral de dichas etapas propende a que el proceso se lleve a cabo de modo ordenado y efectivo, garantizando la solidez, calidad y oportunidad de los resultados del servicio de control posterior.

a. Etapa de planificación

Cada servicio de control posterior debe ser apropiadamente planificado a fin que sus objetivos sean alcanzados mediante el adecuado desarrollo de las etapas de su proceso, obteniendo resultados de calidad e impacto en un plazo oportuno.

La planificación se orienta a establecer una estrategia general para la conducción del servicio de control posterior, mediante la recopilación y análisis de información específica sobre la materia de control, que comprende el asunto y monto, este último cuando corresponda según la naturaleza del servicio de control, a fin de determinar los objetivos del servicio de control posterior, riesgos existentes y criterios aplicables. Se tiene en cuenta para su formulación las características de cada modalidad de servicio de control posterior, conforme se regule en la normativa específica que emita la Contraloría.

Como resultado de la etapa de planificación se elabora el plan del servicio de control, el cual contiene, entre otros, los objetivos del servicio, el cronograma con los plazos para las actividades, el personal responsable de la ejecución, el costo estimado del servicio; asimismo, contiene los procedimientos de recopilación y análisis de la información e incluye técnicas de control gubernamental consideradas necesarias para cumplir con sus objetivos.

El plan del servicio de control tiene por finalidad asegurar el desarrollo ordenado de los procedimientos de control, identificar al personal responsable de su ejecución; obtener la evidencia que es evaluada para emitir un pronunciamiento de acuerdo a los objetivos previstos; guiar las actuaciones de la comisión de control; así como sustentar la determinación de los recursos y plazos necesarios para la realización del servicio de control, permitiendo su respectiva medición y evaluación.

El procedimiento de control es la instrucción detallada para la aplicación de las técnicas de control gubernamental que permita la recopilación y análisis de la evidencia obtenida durante la ejecución del servicio de control y que sirve de sustento para emitir una opinión sobre la materia de control. Debe desarrollarse en términos específicos para que pueda ser utilizado por la comisión de control a cargo de su ejecución.

El plan del servicio de control debe ser lo suficientemente flexible para permitir modificaciones que se consideren pertinentes durante su ejecución, en función de los objetivos previstos y las circunstancias que pueden originar su modificación. Asimismo, debe ser lo suficientemente detallado de manera que sirva de guía a la comisión de control y como medio para supervisar y controlar la adecuada ejecución de sus labores.

Para el desarrollo del plan del servicio de control, se deben adoptar las previsiones necesarias para la apropiada aplicación de los procedimientos establecidos; procurándose un marco adecuado de comunicación y coordinación con la entidad, que contribuya al cumplimiento eficaz de los objetivos del control gubernamental.

Igualmente, se debe cuidar que la aplicación de los procedimientos se inicie, desarrolle y culmine oportunamente, con sujeción a los plazos previstos, los principios del control gubernamental regulados en la Ley y los requisitos de calidad correspondientes.

b. Etapa de ejecución

Comprende el desarrollo de los procedimientos establecidos en el plan, con la finalidad de obtener evidencias que sustenten las conclusiones de la Comisión de Control.

Evidencias

La evidencia obtenida debe ser suficiente y apropiada mediante la aplicación de técnicas de control gubernamental que permitan sustentar de forma adecuada las conclusiones sobre la materia de control.

La evidencia comprende toda la información obtenida mediante la aplicación de técnicas de control gubernamental, las cuales son desarrolladas en términos de procedimientos en el plan del servicio correspondiente; y que sirve para sustentar, de forma adecuada, las conclusiones que se formulen sobre la materia de control, a fin de cumplir con los objetivos del servicio de control posterior.

La evidencia debe cumplir con los requisitos siguientes:

- a. **Ser suficiente:** Es la medida cuantitativa de la evidencia. La comisión de control debe determinar, si existe la cantidad de evidencia necesaria para cumplir con los objetivos del servicio y sustentar los resultados obtenidos.
- b. **Ser apropiada:** Es la medida cualitativa de la evidencia; es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión de la comisión de control.

La relevancia se refiere a la conexión lógica de la evidencia con la finalidad del procedimiento o con aquello que se requiere verificar.

La fiabilidad está referida al origen y naturaleza de la evidencia, no debiéndose afectar por las circunstancias en las que se obtiene la evidencia o la forma en la que se conserva la misma. Pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La fiabilidad aumenta si se obtiene evidencias de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluidos los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia obtenida directamente por la comisión de controles más fiable que la obtenida indirectamente o por inferencia.
- La evidencia en forma de documento, es más fiable que la obtenida verbalmente.
- La evidencia proporcionada por documentos originales es más fiable que la proporcionada por fotocopias.
- Los documentos emitidos con firma digital dentro del marco de la Infraestructura Oficial de Firma Electrónica tienen el mismo valor legal que los documentos con firma manuscrita. Todo documento electrónico debe contener código de verificación para la reproducción impresa del documento.
- La fiabilidad de las evidencias digitales y/o electrónicas se sujeta a las regulaciones y controles establecidos en la normativa de la materia.

La evidencia debe ser objetiva y convincente para sustentar los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

La evidencia debe ser legalmente válida, es decir emitida por el funcionario competente, obtenida conforme al ordenamiento jurídico vigente, y en salvaguarda de los derechos fundamentales de las personas y el debido proceso de control.

En función a la fuente empleada para su obtención, la evidencia se clasifica de la siguiente manera:

- a) **Evidencia física:** Se obtiene mediante inspección u observación directa de hechos relativos a los objetivos del servicio de control posterior.
- b) **Evidencia documental:** Consiste en información que consta en documentos públicos o privados, para sustentar un hecho determinado.
- c) **Evidencia testimonial:** Se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas. Las declaraciones que sean importantes deberán corroborarse, siempre que sea posible, mediante evidencia adicional. También será necesario evaluar la evidencia testimonial para cerciorarse que los informantes no hayan estado influidos por prejuicios o tuvieran un conocimiento parcial de la materia de control.
- d) **Evidencia analítica:** Comprende cálculos, comparaciones, razonamiento y separación de la información en sus componentes, cuyas bases deben ser sustentadas documentadamente.

El procedimiento para garantizar una apropiada obtención y custodia de la evidencia se desarrolla en la normativa específica correspondiente.

La comisión de control debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y apropiada de tal manera que le permita sustentar sus conclusiones y reducir el riesgo.

Cuando se utiliza como evidencia un documento que contenga el resultado de la participación de expertos, la comisión de control debe verificar que la misma cumpla con ser suficiente y apropiada

Documentación del servicio de control posterior

Se debe organizar, preparar y conservar la documentación que sustente el desarrollo del servicio de control posterior a fin de fundamentar que fue realizado de conformidad con estas NGCG y la normativa aplicable, de manera que se facilite su revisión.

La documentación comprende el plan del servicio de control y su sustento, la evidencia obtenida como resultado de la aplicación de los procedimientos de control, la documentación generada por la comisión de control que contiene el análisis y conclusiones respecto a la evidencia obtenida, así como los informes de control emitidos.

Esta documentación debe estar apropiadamente organizada, clasificada y referenciada en los archivos del servicio de control, constituidos por una o más carpetas u otros medios de almacenamiento de datos, físicos o digitales, según la normativa específica

que establezca la Contraloría; facilitando su accesibilidad, uso y custodia, en beneficio de la celeridad y seguridad de las actividades que forman parte de dicho servicio.

La documentación debe mostrar los detalles de la evidencia y revelar la forma en la que se obtuvo.

La documentación del servicio de control constituye el principal registro y evidencia que la labor efectuada por la comisión de control se realizó de acuerdo con la normativa vigente y que sus conclusiones están debidamente sustentadas.

La preparación oportuna de la documentación ayuda a mejorar la calidad del servicio de control y facilita una efectiva supervisión y evaluación del trabajo realizado y de la evidencia obtenida, así como de las conclusiones alcanzadas antes que el informe se elabore.

La Contraloría determina la forma y contenido de los documentos que se utilizan para registrar el resultado de los procedimientos de control aplicados; tomando en consideración los objetivos del servicio de control.

La estructura, contenido y extensión de estos documentos dependerá de factores tales como la dimensión y la complejidad de la entidad, la naturaleza de los procedimientos a aplicar, entre otros.

De acuerdo al principio de reserva regulado por la Ley, se encuentra prohibido que durante la ejecución del control se revele la documentación del servicio de control. En el caso que dicha documentación sea citada en los hallazgos y no obre en los archivos de la entidad, deberá ser entregada a las personas comprendidas para la presentación de sus comentarios. Los documentos o información pre existentes que sean de acceso público, no adquieren la condición de reservada por su incorporación al proceso de control.

La documentación y archivos son de propiedad de los órganos del SNC, siendo custodiados de acuerdo con la normativa específica sobre el tema.

Hallazgos

Durante la ejecución del servicio de control posterior se deben comunicar los hallazgos, a fin que las personas comprendidas en los mismos presenten sus comentarios sustentados con los documentos necesarios para su debida evaluación.

Los hallazgos revelan presuntos errores, deficiencias o irregularidades identificadas y evidenciadas como resultado de la aplicación de los procedimientos del servicio de control posterior. Deben elaborarse sobre la base de hechos determinados y redactarse utilizando un lenguaje sencillo que refiera su contenido en forma objetiva y concisa.

Los hallazgos pueden adoptar diferentes denominaciones según la modalidad de servicio de control que se realice de acuerdo a la normativa que lo regula.

Los hallazgos comprenden los siguientes elementos:

- **Condición:** Son los hechos que describen los errores, las deficiencias o las irregularidades detectadas. Está referida a la situación advertida y debe estar sustentada con la evidencia.
- **Criterio:** Es la norma, disposición o parámetro de medición aplicable a la condición.
- **Efecto:** Es la consecuencia adversa, real o potencial, cuantitativa o cualitativa, cuantificable o no cuantificable, que resulta de la comparación que se realiza de los hechos desarrollados en la condición, respecto al criterio y que implica la afectación a los intereses del Estado
- **Causa:** Es la razón o motivo que dio lugar al hecho deficiente detectado; que se consigna cuando haya podido ser determinada a la fecha de la comunicación del hallazgo.

Los hallazgos deben ser comunicados a las personas comprendidas en los mismos a fin que puedan proporcionar sus comentarios, de acuerdo al procedimiento que para cada modalidad de servicio de control posterior establezca la Contraloría en la normativa específica correspondiente.

La realización de la comunicación de hallazgos será puesta oportunamente en conocimiento del titular de la entidad, con el propósito que disponga el otorgamiento de las facilidades pertinentes que pudieran requerir las personas comunicadas, a fin de presentar sus comentarios debidamente documentados en el plazo otorgado.

Una vez recibidos los comentarios realizados a los hallazgos, estos deben ser contrastados documentalmente con la evidencia obtenida y evaluados de manera objetiva, exhaustiva y fundamentada.

Si como resultado de la evaluación se concluye que no se han aclarado satisfactoriamente los hallazgos comunicados, estos deben consignarse como observaciones o irregularidades en el informe correspondiente, dando lugar a las recomendaciones.

De acuerdo al análisis realizado sobre los comentarios, en los casos que corresponda y según la modalidad de servicio de control posterior que se trate, se debe efectuar el señalamiento de las presuntas responsabilidades que en su caso se hubieran identificado. Las responsabilidades que pueden ser señaladas son de tres tipos, independientes entre sí: responsabilidad civil, responsabilidad penal y responsabilidad administrativa funcional. La definición y alcance de cada una de ellas es la indicada por la Ley.

c. Etapa de elaboración del informe

Se debe preparar un informe de control por escrito para comunicar los resultados de cada servicio de control posterior.

El informe de control expone por escrito los resultados y recomendaciones del servicio de control posterior, con la finalidad de brindar oportunamente información al titular de la entidad y otras autoridades u organismos competentes que permita promover acciones de mejora, correctivas u otras necesarias en la conducción y ejecución de las actividades examinadas

El informe de control incluye las recomendaciones dirigidas a superar las causas de las observaciones derivadas de los hallazgos, evidenciadas durante la ejecución del servicio de control posterior; así como las recomendaciones encaminadas a la determinación de responsabilidades por las instancias que correspondan según la normativa aplicable, y de acuerdo a la modalidad de servicio de control posterior. El titular o los funcionarios competentes deben disponer la implementación de las recomendaciones.

El informe de control debe ser desarrollado de acuerdo a la estructura que establezca la Contraloría en la normativa específica correspondiente, con el propósito de asegurar su calidad y su máxima comprensión y utilidad por la entidad. Asimismo, debe ser registrado de acuerdo a las disposiciones que emita la Contraloría.

De acuerdo a la modalidad de servicio de control posterior, cuando por la naturaleza de las observaciones se requiere su comunicación oportuna a fin de agilizar la adopción de las acciones preventivas, correctivas u otras que correspondan, se podrán emitir excepcionalmente documentos que contengan los resultados obtenidos previamente a la culminación del servicio de control posterior. En tal caso, en el informe que cierra el servicio de control posterior deberá dejarse constancia de su emisión.

El informe emitido debe ser comunicado al titular de la entidad o responsable de la dependencia, a fin que disponga la implementación de las recomendaciones y las acciones complementarias que resulten pertinentes. Asimismo, el informe se comunica a los órganos y unidades orgánicas de la Contraloría que resulten competentes, para las acciones que correspondan en el marco de sus funciones. Igualmente, se efectúan las otras comunicaciones, según corresponda.

En concordancia con lo establecido por la Ley, los informes de control emitidos por el SNC constituyen actos de administración interna de los órganos conformantes de este, por lo cual no están sujetos a recursos impugnativos. La revisión de oficio es una facultad exclusiva y de iniciativa propia de la Contraloría para verificar, selectivamente, si la elaboración de un informe de control se ha sujetado a la normativa de control; de cuyo resultado se puede determinar la reformulación. La revisión de oficio se puede aplicar a los informes de control resultantes de los servicios de control, según se establezca en la normativa específica que la regula.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Argandoña Dueñas Marco Antonio (2007), Nuevo Enfoque de la Auditoría Financiera y de Gestión Gubernamental, Volumen I y II, Ediciones Marketing Consultores S.A. Lima Perú.

Blanco Luna Yanel (2014), Auditoría Integral - normas y procedimientos. 2da Edición. Editorial ECOE Ediciones. Colombia.

Bravo Cervantes Miguel (1998), Auditoría Integral evaluación funcional y análisis de todas las áreas funcionales en una empresa acorde con los principios, métodos y procedimientos actualizados, Editora FECAT EIRL. Lima Perú.

Hidalgo Ortega Jesús, (2013), Auditoría a los Estados Financieros (Manual Teórico – Práctico – Versión Actualizado). Editorial FECAT. Lima Perú

John W. Cook y Gary M. Winkle (1987), Auditoría, 3° edición, Editorial McGRAW- HILL, Buenos Aires - Argentina.

Kurt Fany, CFE, CPA (2003), Auditoría un Nuevo Enfoque Integral, Editorial McGRAW- HILL, Bogotá Colombia.

Raúl Silva Henríquez (2012), "Auditoría de Gestión, Auditoría de Estados Financieros, Auditoría de Computacional, Fundamentos de Auditoría y Taller de Auditoría" Universidad Católica Chile

Vizcarra Moscoso Jaime (2013) Manual de Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (NIA), Tomo I y II, Editorial Pacifico Editores. Lima Perú

Junta de decanos de Colegio de Contadores Públicos del Perú (2005), Manual Internacional de Pronunciamiento de Auditoría y Aseguramiento que rigen a la profesión contable en el país, Primera Edición Marzo 2005. Lima Perú

Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2000) Normas y Procedimientos de Auditoría. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. 2ª Edición. ANFECA. México

Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Teadway Commission), Coopers & Lybrand, Ediciones Díaz de Santos S.A. Madrid, 1997

Contraloría General de la República (2021), Normas Generales de Control Gubernamental, aprobadas por Resolución de Contraloría N° 295-2021-CG, y modificatoria. Lima Perú

Colegio de Contadores Públicos de Lima (2014) "Normas Internacionales de Auditoría". Lima Perú

Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú
<http://jdccpp.com/>

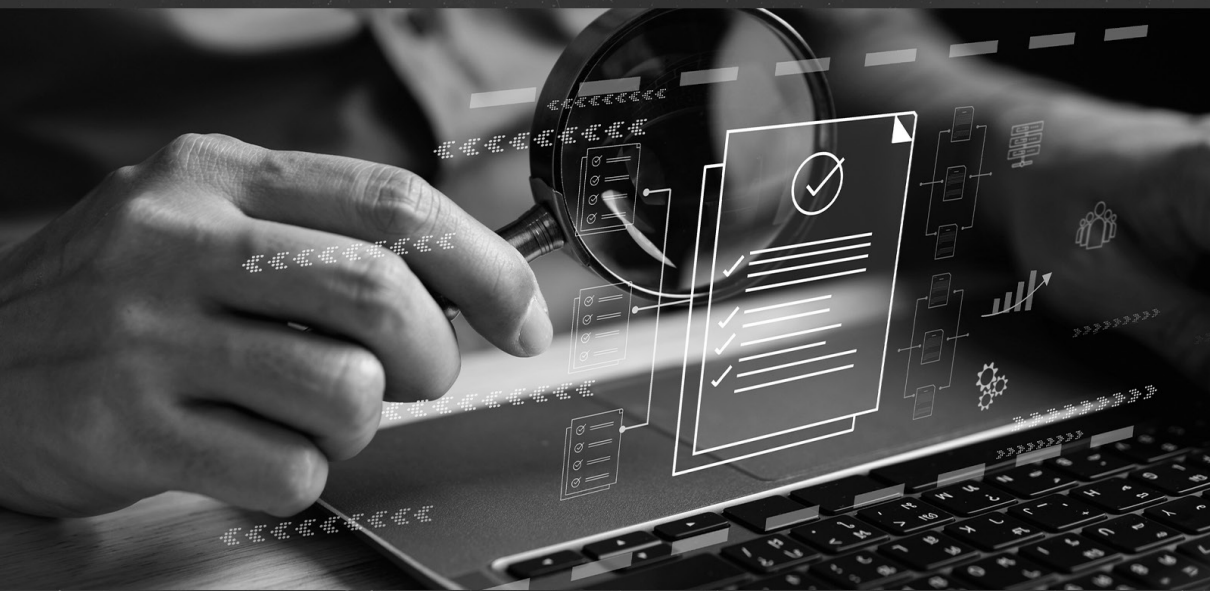
Instituto de Auditores Internos del Perú - IAI Perú
www.iaiperu.org

Contraloría General de la República
www.contraloria.gob.pe





JORGE JINCHUÑA HUALLPA: Contador Público Colegiado, Magíster en Contabilidad Auditoría, Doctor en Ciencias de la Educación, Candidato a Doctor en Contabilidad. Asesor y Jurado de Tesis de Pre grado y Post Grado con amplia y sólida experiencia profesional. Docente de la Escuela Profesional de Gestión Pública y Desarrollo Social de la Universidad Nacional de Moquegua - UNAM

LUÍS ENRIQUE FERNÁNDEZ SOSA: Contador Público, con grado de Magíster en Contabilidad Auditoría y egresado de Doctorado en Contabilidad y Doctorado en Ciencias de la Educación de la Universidad Nacional Jorge Basadre Grohmann de Tacna. Docente universitario de Pre y Pos Grado.

JAVIER PEDRO FLORES AROCUTIPA: PhD en Ciencias Políticas de la AIU Doctor en Ciencias Sociales, de la UNSA. Doctor en Administración educativa UCV Doctor en Derecho UPT Doctor en economía de la UIGV Doctor en Educación de la UAP. Doctor en Administración de la UAP. Candidato a Doctor en Gestión pública y gobernabilidad, Magister en Desarrollo Agrario Magister en Tecnología Educativa. Magister en Gestión Pública. Bachiller en Economía Bachiller en Contabilidad Bachiller en Derecho Bachiller en Ingeniería Comercial. Docente de la Universidad José Carlos Mariátegui, Universidad Nacional de Moquegua.



NORMAS DE AUDITORÍA

-  www.atenaeditora.com.br
-  contato@atenaeditora.com.br
-  [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)
-  www.facebook.com/atenaeditora.com.br


Ano 2023



NORMAS DE AUDITORÍA

-  www.atenaeditora.com.br
-  contato@atenaeditora.com.br
-  [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)
-  www.facebook.com/atenaeditora.com.br