

Normas de Auditoría Gubernamental

DECRETO No. 5

EL PRESIDENTE DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA,

CONSIDERANDO:

- I. Que en el ejercicio de la Auditoría Gubernamental, la Corte de Cuentas de la República adoptó las Norma de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos de América;
- II. Que el Artículo 24, numeral 3, de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, establece que para regular el funcionamiento del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública, la Corte expedirá con carácter obligatorio las Normas de Auditoría Gubernamental.

POR TANTO:

En uso de las facultades conferidas por el Artículo 195, numeral 6 de la Constitución de la República de El Salvador, y Artículo 24, numeral 3 de la Ley de la Corte de Cuentas de la República,

DECRETA el siguiente Reglamento que contiene las:

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

CAPITULO PRELIMINAR

Las presentes Normas de Auditoría Gubernamental, que en adelante se les denominará NAG o Normas, tienen como objetivo la efectiva planificación, ejecución y comunicación de los resultados de la auditoría gubernamental.

AMBITO DE APLICACION

Estas Normas son de aplicación obligatoria para los auditores internos, firmas privadas de auditoría o de la Corte de Cuentas, que realicen auditorías en las entidades a las que se refiere el artículo 3 de la Ley de la Corte de Cuentas.

Las presentes Normas, especifican los requisitos generales y personales del auditor, así como las normas para la planificación, ejecución y la

comunicación de resultados de auditoría financiera, operacional y de exámenes especiales.

PREMISAS BASICAS

Las premisas básicas de estas Normas, son:

- a. El término "auditoría" incluye tanto la auditoría financiera, la operacional o de gestión, y los exámenes especiales.
- b. Los funcionarios públicos y otros a los que se les ha confiado el manejo, custodia, recaudación, administración, autorizaciones, refrendos, aval, distribución, seguimiento y control, de fondos, bienes u otros recursos públicos, son responsables de emplearlos con eficiencia, efectividad y economía.
- c. Los servidores públicos a quienes se les ha confiado recursos públicos, son responsables de cumplir las leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables; así como de establecer y de mantener controles efectivos a fin de que se garantice alcanzar las metas y objetivos, salvaguardando los recursos correspondientes.
- d. Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública. La auditoría le otorga credibilidad a la información presentada por la Administración u obtenida de ella, al obtener y evaluar objetivamente la evidencia.

Las presentes Normas, imponen a los auditores gubernamentales, la responsabilidad de garantizar que cada auditoría sea ejecutada por personal que posea la capacidad necesaria para ello; que preserve su independencia; que se cumplan las normas al planificar, ejecutar y preparar los informes de auditoría; que haya establecido un sistema interno apropiado de control de calidad; y, que participe en un programa de revisión externa de control de calidad.

CAPITULO I

NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA

Objeto

Las normas relativas a los requisitos generales y personales del auditor, tienen por objeto regular lo relativo a las aptitudes personales y profesionales que el auditor debe poseer para realizar su trabajo; se relacionan con la capacidad profesional que debe poseer todo auditor gubernamental; con la independencia, confidencialidad y cuidado profesional que debe tener y demostrar al ejecutar sus labores; con la aplicación de controles de calidad.

También se refieren estas normas generales a la supervisión que debe ejercer el órgano de control sobre el proceso de auditoría, a la planificación y elaboración del informe de la auditoría, a la evidencia, a la evaluación del control interno y al cumplimiento con leyes y regulaciones.

SECCION 1

NORMAS GENERALES RELACIONADAS CON EL AUDITOR

1.1 CAPACIDAD PROFESIONAL

El personal designado para practicar la auditoría deberá poseer de manera individual y en su conjunto la capacidad profesional necesaria, experiencia técnica y el entrenamiento adecuado para planificar, organizar y ejecutar con alto nivel de calidad el proceso de cada auditoría.

- 1.1.1 La entidad o unidad auditora, entiéndase por esta la Corte de Cuentas de la República, Unidades de Auditorías Internas y Firmas Privadas de Auditoría, están obligadas a garantizar que las auditorías sean ejecutadas por personal que posea los conocimientos y habilidades necesarias para llevarlas a cabo, de conformidad con lo que establece la Ley de la Corte de Cuentas. Además, los auditores están obligados a conocer el quehacer de la entidad específica a ser auditada.
- 1.1.2 Se debe asignar a las auditorías el personal que reúna la especialización y experiencia necesaria, de forma que se ajusten a la naturaleza de la auditoría.
- 1.1.3 Las auditorías deben ser planificadas, ejecutadas y supervisadas por auditores competentes, expertos en las normas y metodologías aplicables a la entidad o unidad auditora y con conocimiento suficiente de la entidad a auditar.
- 1.1.4 La entidad o unidad auditora puede contratar en forma temporal a profesionales o técnicos, con conocimientos especializados en áreas en las cuales no se posea la competencia profesional internamente, ejerciendo su labor, bajo la dirección del jefe de equipo respectivo.
- 1.1.5 La entidad o unidad auditora deberá establecer un programa de educación continuada en materia técnica de auditoría, control y sobre aspectos generales del funcionamiento de la

Administración Pública, con el objeto de garantizar que su personal mantenga su capacidad profesional. Para ello, los auditores deberán completar, cada año, por lo menos 40 horas de educación continuada. Si la entidad auditada opera en un medio específico, los auditores deberán recibir capacitación relacionada con ese medio. Igual condición deberá cumplir otras entidades o personas que practiquen auditoría gubernamental.

1.1.6 La competencia profesional que debe observar el personal de auditoría debe reunir, al menos, los siguientes aspectos:

- a) Conocimiento de métodos y técnicas aplicables a la auditoría y control gubernamental, así como la educación, capacitación y experiencia necesaria para aplicar esos conocimientos en la auditoría a su cargo.
- b) Conocimiento de los organismos, programas, actividades y funciones gubernamentales.
- c) Habilidad para comunicarse con claridad y eficacia, tanto oral como escrita.
- d) La pericia necesaria para desempeñar el trabajo de auditoría encomendado.

1.2 INDEPENDENCIA

En todos los asuntos relacionados con la auditoría, la entidad o unidad auditora y los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos personales, externos y organizacionales para proceder con independencia y mantener una actitud y apariencia independientes.

1.2.1 El auditor y la entidad o unidad auditora tienen la responsabilidad de preservar su independencia para lograr que sus opiniones, conclusiones, juicios y recomendaciones sean imparciales y que así sean consideradas por terceros. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo o personal.

1.2.2 Los auditores deben tener independencia mental y demostrarlo, y ser así considerados por terceros. No permitir que surjan situaciones que cuestionen su independencia e imparcialidad.

1.2.3 El auditor debe demostrar su independencia con honestidad, estar libre de cualquier obligación o tener intereses en la entidad que se audita, y ser considerado como tal.

1.2.4 La entidad o unidad auditora es responsable de establecer políticas y procedimientos que determinen si los auditores tienen algún impedimento personal. Los impedimentos personales pueden incluir, pero no se limitan, a los siguientes casos:

- a) Relaciones oficiales, profesionales, personales, legales o financieras que puedan influir para que el auditor reduzca el alcance de su revisión, limiten la revelación y atenúe o altere de cualquier manera los resultados de la auditoría;
- b) Ideas preconcebidas respecto a individuos, grupos, organismos u objetivos de un programa en particular, que resten objetividad a la auditoría;
- c) Responsabilidad previa en las decisiones o en la administración de una entidad y que puedan afectar las operaciones actuales de esa entidad o el programa de auditoría.
- d) Convicciones políticas o sociales que resulten de prestar servicios o de guardar lealtad a determinado grupo, organismo o nivel de gobierno o de naturaleza privada.
- e) Interés económico, directo o indirecto en la entidad o programa de auditoría.

1.2.5 La entidad o unidad auditora es responsable de establecer políticas y procedimientos que determinen si los auditores tienen algún impedimento relacionado con factores externos a la entidad auditada, los cuales pueden limitar la auditoría o interferir con la capacidad del auditor para formarse una opinión y conclusión independiente y objetiva. Factores externos pueden incluir, pero no se limitan, a los siguientes casos:

- a) Interferencia externa a la organización de auditoría en lo que respecta al nombramiento, promoción y asignación del personal de auditoría;
- b) Restricciones de los fondos u otros recursos que se suministren a la entidad o unidad auditora que puedan limitar su capacidad para cumplir las responsabilidades a su cargo, limitantes para el uso de los fondos como autorizaciones e informes;
- c) Autoridad para invalidar o influenciar el juicio del auditor en cuanto al contenido apropiado de un informe de auditoría; y,

- d) Influencias que hagan peligrar la permanencia del auditor en su puesto de trabajo por motivos ajenos a su capacidad profesional o a la necesidad de sus servicios.
- 1.2.6 La entidad o unidad auditora es responsable de establecer políticas y procedimientos que determinen si los auditores tienen algún impedimento relacionado con factores organizacionales, los cuales pueden limitar la auditoría o interferir con la capacidad del auditor para formarse una opinión y conclusión independiente y objetiva. La independencia organizacional de los auditores gubernamentales puede resultar afectada por su posición en la estructura orgánica de la entidad o unidad gubernamental a la que estén asignados.
- 1.2.7 Una unidad de auditoría interna para garantizar su independencia, deberá depender organizacionalmente, e informar de los resultados de la auditoría y rendir cuentas de su gestión a la máxima autoridad de la entidad gubernamental a la cual pertenezca.
- 1.2.8 Los auditores gubernamentales deben estar libres de presiones políticas para asegurarse de que pueden practicar la auditoría con objetividad e informar de sus hallazgos, opiniones y conclusiones sin temor a repercusiones políticas. Deben estar sujetos a un sistema de administración de recursos humanos en el que las remuneraciones, capacitación, permanencia en el puesto y promociones se efectúen de acuerdo a sus méritos.

1.3 DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL

El Auditor Gubernamental es responsable de cumplir con todas las Normas de Auditoría Gubernamental y las disposiciones aplicables, debiendo proceder con el debido cuidado profesional al ejecutar el trabajo y preparar los informes.

- 1.3.1 El auditor debe realizar su trabajo con el debido cuidado profesional y, de cumplir con las Normas de Auditoría Gubernamental. El debido cuidado requiere una revisión crítica a cualquier nivel de supervisión del trabajo hecho y del juicio profesional ejercido por los auditores que desarrollen la auditoría.

- 1.3.2 Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos de auditoría que habrá de aplicar en ella, así como para aplicar las pruebas y demás procedimientos de auditoría, para evaluar los resultados de la auditoría y para presentar los informes correspondientes.
- 1.3.3 Los auditores deben aplicar su sólido juicio profesional para determinar las normas de auditoría aplicables en el trabajo que van a realizar. La determinación de que ciertas normas no son aplicables a la auditoría debe estar documentada en los papeles de trabajo. En los casos en que los auditores gubernamentales no pueden seguir una norma aplicable, no pueden retirarse de la auditoría. En esas situaciones, los auditores deben revelar, en la sección del alcance del trabajo de su informe, el hecho de que no se siguió una norma aplicable, las razones y el efecto en los resultados de la auditoría de no haber seguido tal norma.
- 1.3.4 La capacidad, madurez de juicio y habilidad necesaria adquiridos con base en la práctica constante y bajo supervisión adecuada y entrenamiento permanente, fortalece el debido cuidado profesional.
- 1.3.5 Los auditores deben estar atentos a las deficiencias en el control, a la insuficiente información contable, a las operaciones erróneas e irregulares, y a los resultados o situaciones que pueden ser indicativos de irregularidades, como gastos inadecuados o ilícitos, operaciones no autorizadas, despilfarro, ineficiencia o falta de probidad.
- 1.3.6 Cuando la Corte de Cuentas haga uso del trabajo realizado por otros auditores, deberá utilizar procedimientos adecuados para asegurarse que aquellos han actuado con el debido cuidado profesional y han cumplido las correspondientes normas de auditoría.
- 1.3.7 El auditor gubernamental, en el ejercicio de sus funciones, debe presumir que los actos de los funcionarios y empleados públicos y de terceras personas relacionadas, son confiables y correctos.

1.4 CONFIDENCIALIDAD

El auditor gubernamental debe guardar la reserva y el secreto profesional respecto a la información que conozca en el transcurso de su trabajo.

- 1.4.1 La información obtenida por los auditores en el curso de sus tareas no debe ser utilizada para propósitos ajenos a la auditoría. Es esencial que los servidores de las entidades auditoras guarden reserva acerca del objeto de la auditoría y de los datos obtenidos durante su realización. Sin embargo, las entidades auditoras deben estar facultadas para informar a las autoridades competentes de las ilegalidades detectadas.
- 1.4.2 El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y demás información proporcionada por los entes auditados, para su resguardo durante la práctica de la auditoría.
- 1.4.3 El auditor mantendrá reserva respecto a los datos e información relacionada con la auditoría que realiza, aún después de haber cesado en sus funciones, y en ningún caso retendrá para sí, documentos que por su naturaleza deban permanecer en los archivos de la entidad auditada.
- 1.4.4 Los servidores de las entidades auditoras deben guardar la reserva y el secreto profesional, sin revelar información que sea de su conocimiento por razón de su trabajo, excepto en los casos y formas exigidas por la Ley. No utilizarán la información de que tengan conocimiento por razón de su trabajo, para el lucro personal o de alguna manera que fuera contraria a la ley o en detrimento de los objetivos legítimos y éticos.

SECCION 2

NORMAS GENERALES RELACIONADA CON LA FASE DE EXAMEN

2.1 PLANIFICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La Auditoría Gubernamental debe planificarse para alcanzar los objetivos de forma eficiente, eficaz, económica y oportuna. Se debe considerar la materialidad y el riesgo para determinar la estrategia de la auditoría.

2.1.1 La planificación de una auditoría gubernamental debe contener al menos el objetivo general, objetivos específicos, la evaluación del control, naturaleza y alcance del examen, procedimientos y técnicas de auditoría a utilizar, los recursos humanos y materiales requeridos, cronograma, plazo estimado de la auditoría, descripción de las actividades a ser evaluadas, disposiciones legales y normativas aplicables a las áreas a evaluar, criterios de auditoría.

2.1.2 La planificación de una auditoría gubernamental también comprende dar seguimiento a las recomendaciones contenidas en el informe de auditoría anterior.

2.2 SEGUIMIENTO A RECOMENDACIONES DE INFORMES ANTERIORES

El auditor gubernamental debe dar seguimiento al cumplimiento de recomendaciones emitidas en informe de auditoría anterior. En este caso, el auditor deberá analizar los comentarios y la evidencia presentada por los titulares y demás servidores actuantes de la entidad auditada, y establecer sobre la base de éstos, el grado de cumplimiento de las referidas recomendaciones.

2.2.1 El informe de auditoría debe contener un apartado donde se haga referencia a los resultados sobre el seguimiento a las recomendaciones de la auditoría anterior; detallando lo siguiente:

a) Identificación.

Hará referencia al informe y período auditado al que se le está dando seguimiento.

b) Condición.

Incluir la situación encontrada en la auditoría anterior.

c) Recomendación.

Incluir la recomendación planteada en la auditoría anterior.

d) Comentarios de la administración.

Debe describir la situación actual de las acciones tomadas por la administración, para cumplir con la recomendación.

- e) Grado de cumplimiento
Debe indicarse el grado de cumplimiento actual.

2.3 SUPERVISIÓN DEL PROCESO DE LA AUDITORIA

Las actividades ejecutadas por el equipo de auditoría deben ser supervisadas constantemente durante todo el proceso de auditoría. La entidad o unidad auditora debe asegurar que el equipo de auditoría recibe guía, orientación y supervisión necesaria para garantizar el logro de los objetivos programados.

- 2.3.1 La supervisión deberá ser constante y de una manera eficaz, en las actividades técnicas y administrativas ejecutadas por los miembros del equipo de auditoría, para asegurar la calidad de la auditoría.
- 2.3.2 Los supervisores deben asegurarse que los auditores entienden de manera clara los objetivos de la auditoría.
- 2.3.3 La responsabilidad de supervisar está desde el nivel de dirección y el auditor encargado del trabajo, y son responsables de supervisar y revisar, en su respectivo nivel, los productos elaborados por los miembros del equipo de auditores.
- 2.3.4 La supervisión debe ser ejecutada por profesionales experimentados, desempeñando una función importante para asegurar el cumplimiento de las actividades y la calidad del trabajo, que se ejecuta a través de los programas, tanto en la planificación de la auditoría, como los asignados a los miembros del equipo.

2.4 CONTROL INTERNO

El proceso de la Auditoría Gubernamental incluye la comprensión del sistema de control interno y la evaluación posterior de su funcionamiento, fundamento para determinar las áreas o actividades que se examinarán detalladamente y establecer la naturaleza, oportunidad, alcance y profundidad de las pruebas a aplica, e informar sobre su evaluación a la entidad auditada.

- 2.4.1 El entendimiento y evaluación del funcionamiento del sistema de control interno se realizará con el propósito de identificar las operaciones, componente o actividades que

requieren un examen detallado e identificar las recomendaciones a ser implementadas para su fortalecimiento.

2.4.2 El sistema de control interno es un proceso diseñado, implantado y revisado de manera permanente por la Administración para proporcionar seguridad razonable de que se cumplen los siguientes objetivos de la entidad auditada:

- a) Eficacia y eficiencia en las operaciones.
- b) Confiabilidad en la información financiera
- c) Cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables.

2.4.3 Los componentes del sistema de control interno que deben operar de manera integrada y eficaz para facilitar el logro de los objetivos de la entidad auditada, son los siguientes:

- a) **Ambiente de control.** La máxima autoridad y sus ejecutivos deben establecer y mantener un ambiente mediante el cual la actitud hacia los controles internos sea positiva, de apoyo al control interno, sensibilizando a los colaboradores sobre los beneficios que genera para el logro de los objetivos de la entidad.
- b) **Evaluación de Riesgos.** Deben identificarse y analizarse los riesgos de origen interno y externo que obstaculizan la consecución de los objetivos de la entidad y definir acciones para administrar esos riesgos.
- c) **Actividades de Control.** Comprende las normas, políticas y procedimientos de control que establece la entidad para el logro de objetivos y para minimizar los riesgos.
- d) **Información y Comunicación.** Comprende la forma en que fluye internamente la información que se genera dentro o fuera de la entidad, su calidad, cantidad, confiabilidad y oportunidad para la apropiada toma de decisiones del personal que la requiere.
- e) **Monitoreo.** Para fortalecer el sistema de control interno y garantizar su efectividad en relación con el logro de los objetivos de la entidad, éste debe ser evaluado tanto por la administración misma como por la auditoría interna y los órganos externos de control. Las recomendaciones que surjan de estas evaluaciones deben ser implantadas.

2.5 CUMPLIMIENTO DE LEYES Y REGULACIONES APLICABLES

Al ejecutar la auditoría gubernamental se evaluará el cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables a la entidad u organismo auditado.

2.5.1 El auditor debe diseñar y aplicar procedimientos e incluirlos en los programas de auditoría específicos para obtener una seguridad razonable del cumplimiento de las leyes y reglamentos aplicables a la entidad u organismo auditado.

2.5.2 El equipo de auditoría debe solicitar asesoría legal, para respaldar sus conclusiones, respecto a los incumplimientos detectados.

2.6 EVIDENCIA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

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

2.6.1 El término suficiente se refiere a la cantidad de evidencia necesaria para respaldar sus conclusiones y hallazgos de auditoría. El término competente se relaciona con la confiabilidad, relevancia, pertinencia e importancia de la evidencia y finalmente, el término oportuna se refiere al momento en que ésta es recopilada.

2.6.2 La aplicación de programas de auditoría específicos tiene como objetivo básico obtener evidencia para concluir sobre las actividades evaluadas, así como formular los correspondientes comentarios y recomendaciones.

2.6.3 La evidencia de auditoría será suficiente cuando los resultados de la pruebas aplicadas produzcan una base razonable para proyectar los resultados a todas las operaciones ejecutadas por la entidad u organismo con un riesgo mínimo.

2.6.4 Los juicios y las conclusiones a que llegue el auditor, dependerán de la calidad y confiabilidad de la evidencia acumulada. Las actividades examinadas será la base para definir el tipo de evidencia requerida.

2.6.5 En caso de que información procesada en medios informáticos sea parte importante de las actividades examinadas y la

calificación de la confiabilidad del sistema sea esencial para cumplir los objetivos de la auditoría, se evaluará la confiabilidad de la información producida utilizando los siguientes pasos:

- a) Revisión de los controles generales del sistema informático y los relacionados con las aplicaciones específicas que incluya las pruebas de auditoría aplicables.
- b) Aplicar pruebas y procedimientos adicionales en el caso que los controles del sistema informático no sean confiables.

2.7 CONTROL DE CALIDAD

La entidad o unidad auditora, encargada de ejecutar las acciones de auditoría, debe establecer un sistema interno de control de calidad apropiado y participar en revisiones externas del control de calidad, para verificar que el trabajo de los auditores gubernamentales, es ejecutado conforme a los criterios establecidos en la Ley de la Corte de Cuentas, las Normas de Auditoría Gubernamental, los Manuales de Auditoría y otros instrumentos normativos.

- 2.7.1 El sistema interno de control de calidad implementado por la Corte de Cuentas debe ofrecer seguridad razonable de que se ha cumplido con las Normas de Auditoría Gubernamental y otros instrumentos normativos relativos a la auditoría.
- 2.7.2 El sistema interno de control de calidad implementado por las firmas privadas de auditoría y las unidades de auditoría interna, debe ofrecer seguridad razonable de que cumple las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República y ha establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados. La naturaleza y magnitud del sistema interno de control de calidad depende del tamaño de las firmas privadas de auditoría y las unidades de auditoría interna, de la naturaleza de su trabajo, de su estructura organizacional y del costo / beneficio. Por tanto, los sistemas implementados por las distintas entidades auditoras diferirán necesariamente, al igual que el volumen de su documentación.
- 2.7.3 Un sistema de control de calidad comprende el establecimiento de políticas y procedimientos respecto a:

- a) Controles generales de calidad, relativos al desarrollo de instrumentos técnicos normativos básicos para la ejecución de la auditoría gubernamental; selección, capacitación y entrenamiento de los auditores;
- b) Controles durante el desarrollo de la auditoría, relativos a la supervisión sobre el trabajo delegado en personal idóneo; dirección sobre el equipo de trabajo, con instrucciones adecuadas; e inspección respecto al grado de aplicación de los procedimientos diseñados para mantener la calidad de los trabajos de auditoría.
- c) Controles después de culminada la auditoría, relativos al establecimiento de políticas y procedimientos para confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado en forma satisfactoria y asegurar la calidad de los informes.
- d) Informes relacionados con el cumplimiento de los procedimientos y controles establecidos para mantener la calidad de las auditorías gubernamentales.

2.7.4 La entidad o unidad auditora debe implementar métodos de auditoría actualizados, métodos de revisión analíticos, muestreo estadístico y auditoría de sistemas de información automatizados. El uso y aplicación de las diferentes especialidades técnicas debe ser de una calidad apropiada a la complejidad de cada auditoría.

2.7.5 Las firmas privadas de auditoría y las unidades de auditoría interna, deben aplicar manuales y guías de auditoría actualizados y emitir las políticas, procedimientos y prácticas de auditoría gubernamental, en concordancia con las emitidas por la Corte de Cuentas de la República.

2.7.6 La entidad o unidad auditora debe poseer un expediente continuo de auditoría o archivo de datos sobre la estructura, funciones y operaciones de las entidades auditadas, para que puede identificar los aspectos importantes, los más vulnerables y los potencialmente mejorables de la administración de aquéllas, entre otros.

2.7.7 El programa de revisión externa del control de calidad debe estar encaminado a determinar si la organización ha establecido un sistema interno de control de calidad y si éste proporciona seguridad razonable de que se está cumpliendo

con las normas de auditoría aplicables, los procedimientos y políticas establecidos.

2.7.8 Un programa de revisión externa de control de calidad, de conformidad con la presente norma, debe cumplir los siguientes requisitos:

- a) Las personas encargadas del trabajo de revisión deben estar capacitadas y poseer un conocimiento actualizado del tipo de trabajo que van a revisar y de las normas de auditoría aplicables; así como ser personas independientes de la entidad bajo revisión;
- b) Los revisores deben utilizar su juicio profesional al realizar el trabajo y emitir los informes por escrito, sobre los resultados de la revisión externa del control de calidad;
- c) Se debe incluir una revisión a los informes de auditoría, papeles de trabajo y otros documentos necesarios así como entrevistas con el personal profesional del organismo revisado; y,

2.7.9 Los procedimientos de revisión de control de calidad deben ser diseñados de acuerdo a la dimensión y naturaleza del trabajo de auditoría de la entidad.

2.7.10 Las firmas privadas de auditoría que celebren contratos, para auditoría a las entidades del sector público, deben proporcionar al contratante y a la Corte de Cuentas, cuando estos lo requieran, su informe más reciente de control de calidad externo.

2.7.11 Las entidades auditoras deben establecer sistemas y métodos para:

- a) Confirmar que los procedimientos de control de calidad han funcionado de manera satisfactoria;
- b) Asegurar la calidad de los informes de auditoría; y,
- c) Obtener mejoras y evitar que se repitan las deficiencias.

2.7.12 Las entidades que realicen auditoría deben someterse por lo menos cada tres años, a una revisión externa del control de calidad, la que deberá ser practicada por una organización que sea independiente de ellas.

SECCION 3

NORMAS GENERALES RELACIONADAS

CON LA FASE DE INFORMES

3.1 INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El equipo de auditoría gubernamental elaborará y comunicará por escrito, a los funcionarios de la entidad u organismo auditado, un informe que describa el alcance y los objetivos de la auditoría, así como los comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos relacionados con los objetivos de la auditoría, a fin de que adopten las recomendaciones y las medidas correctivas de manera oportuna.

3.1.1 El producto final de la auditoría gubernamental es un informe, el cual debe elaborarse y comunicarse a la entidad auditada de forma oportuna. Los informes de auditoría deben respaldarse con evidencia suficiente y competente; y deben ser suscritos por los titulares responsables de la entidad o unidad auditora.

3.1.2 Los informes de auditoría deben agregar valor a las entidades auditadas, las recomendaciones que se emiten deben ser prácticas, aplicables y que realmente fortalezcan a las instituciones atacando los problemas o deficiencias encontradas.

3.1.3 El auditor debe presentar los hallazgos detectados, considerando los elementos siguientes:

a) Título

Se debe expresar en una línea el resumen de la condición detectada, redactado en sentido positivo o negativo, según el caso.

b) Condición

Es la deficiencia detectada y sustentada en papeles de trabajo, con evidencia suficiente y competente.

c) Criterio

Es el “deber ser” y que está contenido en alguna ley y/o reglamento, y es el elemento que permite identificar que la condición se encuentra en oposición al criterio.

d) Causa

Es la razón o el motivo que genera el efecto obtenido de la comparación entre la condición y el criterio. La identificación de la causa contribuye a que los auditores gubernamentales, preparen recomendaciones constructivas en relación a las acciones correctivas que deban implantarse.

e) Efecto

Es el resultado ocasionado por la condición y permite identificar la importancia del hallazgo.

f) Conclusión, cuando sea pertinente

g) Recomendación

Son las acciones que la administración debe implementar para abordar la causa, y en algunas veces presenta soluciones a la condición.

h) Comentario de la Administración

Es la respuesta escrita y documentada a los hallazgos comunicados en el informe de auditoría.

i) Comentario de los Auditores, en los casos en que exista discrepancia.

3.1.4 Durante el proceso de la auditoría, el auditor debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos, a fin de que en un plazo fijado, presente sus aclaraciones o comentarios sustentados documentalmente, para su evaluación y consideración en el informe correspondiente.

3.1.5 Durante el proceso de la auditoría, los auditores deberán presentar por escrito resultados preliminares a los funcionarios que correspondan, respecto a asuntos significativos; de considerar validos los comentarios y evidencias presentados, por la administración de la entidad auditada, la condición no debe estar en el informe final. Los informes de esa índole, no sustituirán al informe final, pero servirán para que los funcionarios se enteren de asuntos que requieran de su atención inmediata y emprendan las acciones correctivas que procedan antes de que se haya terminado el examen.

- 3.1.6 El informe de auditoría debe contener, cuando corresponda, un apartado donde se haga referencia a los resultados sobre el seguimiento a las recomendaciones de la auditoría anterior.
- 3.1.7 Los auditores deben incluir en el informe, los comentarios de los funcionarios responsables de la entidad auditada, en relación con los hallazgos, así como las medidas correctivas que se han planeado o ejecutado al respecto.
- 3.1.8 Cuando existan diferencias de opiniones entre los servidores de la entidad u organismo auditado y los auditores, ésta debe revelarse en el informe.
- 3.1.9 La entidad o unidad auditora, deberá presentar informes de auditoría a los funcionarios involucrados en la misma, al organismo que haya solicitado la auditoría e incluso a los organismos externos que soliciten la auditoría, cuando estos hayan suministrado fondos a las entidades auditadas. Se deberá remitir copia de los hallazgos, a los servidores públicos relacionados con estos. Además, podrá enviar copias de los informes a otros funcionarios que estén facultados legalmente.
- 3.1.10 Los informes de auditoría deben distribuirse oportunamente a los funcionarios interesados, es decir, a aquellos que por disposición legal estén autorizados para recibir esos informes y a los responsables de emprender acciones con respecto a los hallazgos y recomendaciones. En el caso de las Unidades de Auditoría Interna o Firms Privadas de Auditoría que realicen auditorías al sector público; copia de los informes deben ser enviadas a la Corte de Cuentas de la República.
- 3.1.11 El auditor debe declarar en su informe que la auditoría se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental de El Salvador emitidas por la Corte de Cuentas de la República.
- 3.1.12 La declaración anterior se refiere a toda las normas que el auditor aplicó durante la auditoría. Tal declaración podría calificarse en situaciones en las que el auditor no siguió una norma aplicable. En este caso, el auditor debe revelar la norma que no fue seguida, las razones por las cuales no fue seguida y de qué manera esta omisión afectó los resultados de la auditoría.
- 3.1.13 La declaración de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental de El Salvador, se refiere a las normas aplicables que debe haber seguido el auditor durante la auditoría. Será necesario modificar esa declaración cuando

no se haya cumplido con las normas aplicables. Cuando se haya dejado de cumplir con las normas aplicables, el auditor debe modificar la declaración para manifestar una salvedad. En estas situaciones, el auditor debe incluir en la sección de su informe que se refiere al alcance de auditoría, cuáles de esas normas no se observaron, las causas y el efecto que tuvo en los resultados de la auditoría.

3.2 TRAMITE DE LOS INFORMES

La entidad o unidad auditora encargada de realizar la auditoría gubernamental, deberá remitir los informes finales de la auditoría, a las instancias que correspondan de conformidad ésta norma y a la ley

- 3.2.1 Los informes emitidos por la unidades de auditoría interna y las firmas privadas de auditoría, deberán ser remitidos a la Corte de Cuentas.
- 3.2.2 Los informes emitidos por la Corte de Cuentas, que no contengan hallazgos, serán remitidos a la unidad que el Reglamento Orgánico Funcional de la Corte de Cuentas, dentro del plazo de 8 días hábiles, contados a partir de la fecha del informe.
- 3.2.3 Los informes emitidos por la Corte de Cuentas, que contienen hallazgos, serán remitidos a la unidad de recepción y distribución de informes de auditoría, de la misma Corte, dentro de los 8 días hábiles, contados a partir de la última notificación.

CAPITULO II

NORMAS ESPECÍFICAS RELATIVAS A LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

Objeto

Estas normas contienen las premisas básicas que debe cumplir todo auditor gubernamental al realizar auditorías operacionales o de gestión para la evaluación objetiva, constructiva, sistemática y profesional de las actividades relativas al proceso de gestión de una organización, con el fin de determinar

el grado de eficiencia, eficacia, efectividad, economía, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales, con que son manejados los recursos, la adecuación y fiabilidad de los sistemas de información y control, considerando las siguientes fases del trabajo:

- a) Planificación
- b) Ejecución del Examen
- c) Informe

2.1 *PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN*

La auditoría operacional o de gestión debe ser planificada de forma técnica y profesional, el equipo de auditoría debe preparar un plan general de auditoría, análisis general de la entidad auditada, un examen preliminar, así como conocer y evaluar el control interno.

2.1.1 El plan general de auditoría comprende los siguientes aspectos:

- a) Objetivo general, el cual se relaciona con el propósito que se persigue al efectuar la auditoría: determinar el grado de eficiencia, eficacia, efectividad, economía, equidad, excelencia y valoración de costos ambientales con que son utilizados los recursos públicos en determinada entidad pública.
- b) Los objetivos específicos, los cuales identifican los asuntos o temas a evaluar en componentes, áreas, unidades administrativas, proyectos, programas o funciones específicas de la entidad sujeta a auditoría.
- c) Alcance del trabajo, el cual señala los límites de la auditoría: el período y las actividades, áreas, programas y otros elementos objeto de la evaluación.
- d) Enfoque general, el cual consiste en determinar cuál será el direccionamiento del examen, factores y características que han de evaluarse, tomando en consideración el alcance y los objetivos de la auditoría.
- e) Resultado de la auditoría, el cual deberá ser un informe que retroalimente a la entidad auditada en forma oportuna para que corrijan y tomen decisiones sobre su

direccionamiento; que establezca las causas de desviaciones o incumplimientos y las respectivas recomendaciones.

- f) El plan general incluirá el fundamento de la auditoría: las Normas de Auditoría Gubernamental y la Ley de la Corte de Cuentas.
- g) El plan general de auditoría debe incluir el nombre de los responsables de la auditoría, incluyendo el Comité Técnico, director, subdirector, asesor jurídico, equipo de auditoría, supervisor, jefe de equipo.
- h) Cronograma, éste debe contener las actividades, los plazos de ejecución y responsables de cada actividad.

2.1.2 Los auditores deben realizar un análisis general de la entidad de forma que puedan conocer y entender sus objetivos, metas, procesos y organización, funcionamiento, entorno, marco jurídico, normativa interna, indicadores de gestión, proveedores, ambiente, entre otra información relevante.

2.1.3 Los auditores deben llevar a cabo un examen preliminar e informar internamente sus resultados. Este examen tiene como objetivo explorar las líneas de examen identificadas en el análisis general y profundizar el conocimiento y comprensión inicial. Se deben identificar las actividades y controles claves, los asuntos de potencial importancia, los correspondientes riesgos, servicios estratégicos y otros factores que a juicio profesional del auditor se estimen relevantes para determinar las áreas a auditar. Asimismo, se deben identificar los criterios de auditoría.

2.1.4 El auditor gubernamental deberá obtener una comprensión de los controles internos relevantes relacionados con los objetivos específicos de la auditoría operacional programada. Los componentes del control interno son los siguientes: ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación y monitoreo de la entidad, programa, área o actividad a evaluar. También comprende los procesos de planificación, organización, dirección y control de las operaciones a examinar.

El conocimiento del control interno tiene el propósito que el auditor gubernamental se concentre en su comprensión y determine su importancia para los objetivos de la auditoría. Una clasificación para orientar la comprensión de los controles es la siguiente:

- a) Sobre las operaciones de la entidad, programa, área o actividad a evaluar.
- b) Relativos a la validez y confiabilidad de la información producida.
- c) Sobre el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables.

2.1.5 Para cada auditoría operacional se determinarán los riesgos relacionados con las operaciones de la entidad, programa, área o actividad sujeta al examen. Existen los riesgos inherentes o propios de las actividades operacionales de la entidad, los riesgos de control generados por la ausencia de procedimientos en el diseño de los controles internos y el riesgo de detección o riesgo de auditoría, el cual consiste en posibilidad de emitir un informe sin que los errores o irregularidades importantes incluidos en las operaciones de la entidad, programa, área o actividad hayan sido detectados por los procedimientos de auditoría programados y aplicados.

2.1.6 Una vez definidas las áreas a auditar, el auditor debe elaborar el programa específico de la auditoría, el cual debe contener los procedimientos que coadyuven en el logro de los objetivos de la auditoría.

2.1.7 El auditor gubernamental debe planificar la auditoría operacional para tener una seguridad razonable de que será posible descubrir los errores e irregularidades significativos incluidos en las operaciones de la entidad, programa, área o actividad examinada.

2.1.8 Debe elaborarse un plan de muestreo de atributos de las operaciones a verificar, tomando como referencia la evaluación de los riesgos de control interno y los siguientes elementos:

- a) Planifique la muestra. Defina el objetivo de la prueba, los atributos de la excepción, el universo, la unidad de muestreo, el error tolerable, el riesgo de aceptación incorrecta, la tasa de excepción del universo y el tamaño inicial de la muestra.
- b) Seleccione la muestra y desarrolle las pruebas.
- c) Evalúe los resultados. Generalice la muestra al universo, analice las excepciones y decida la aceptabilidad del universo.

2.2 EJECUCION DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

El auditor gubernamental deberá aplicar programas de auditoría operacional para obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría operacional.

2.2.1 La auditoría gubernamental en general y la operacional en particular consiste básicamente en obtener y examinar las evidencias para llegar a conclusiones e informar respecto de la utilización de los recursos disponibles y del logro de los objetivos de la entidad, programa, área o actividad examinada, así como el sustentar los hallazgos de auditoría desarrollados.

2.2.2 Para cada hallazgo de auditoría, los auditores gubernamentales deben establecer la recomendación o recomendaciones pertinentes, comentario de la Administración y comentario de los auditores en caso de que exista discrepancia.

2.2.3 Para cada auditoría operacional se organizará un legajo de papeles de trabajo que acumule de manera ordenada y clara la información importante como evidencia suficiente, competente y relevante de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos, el desarrollo de los hallazgos y las conclusiones del trabajo.

2.2.4 Los requisitos de los papeles de trabajo, son:

- a) Completos y exactos, con el objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones y demostrar la naturaleza y el alcance del trabajo realizado;
- b) Claros, comprensibles y detallados para que un auditor experimentado, que no haya mantenido una relación directa con la auditoría esté en capacidad de fundamentar las conclusiones y recomendaciones mediante su revisión.
- c) Legibles, ordenados y debidamente referenciados.
- d) Contener información relevante, esto es, limitarse a los asuntos que sean pertinentes e importantes para cumplir los objetivos del trabajo encomendado.

2.2.5 Durante la ejecución de la auditoría se identifican los hallazgos, se revisan los archivos de auditoría y se prepara un borrador del

informe de la auditoría, el cual debe ser presentado al Comité Técnico de Auditoría del órgano de control con el propósito de que éste sugiera mejoras al citado borrador. Una vez mejorado éste, se hará la presentación, previa convocatoria, a los funcionarios de la entidad auditada.

2.3 INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL O DE GESTIÓN

El equipo de auditoría gubernamental deberá preparar, editar y entregar un informe final de auditoría operacional, el cual debe ser oportuno, completo, exacto, objetivo y convincente. Asimismo el informe debe ser claro y conciso para que sea comprensible para los interesados, principalmente para aquellos que deben tomar decisiones respecto de las recomendaciones emitidas.

2.3.1 El informe final debe ser elaborado una vez que el Comité Técnico de Auditoría y los funcionarios de la entidad auditada hayan hecho las observaciones correspondientes.

2.3.2 Los informes de las auditorías operacionales o de gestión, serán dirigidos a la máxima autoridad de la entidad auditada y deben incluir, al menos:

- a) Resumen ejecutivo
- b) Informe de Auditoría Operacional o de gestión
 - Principales realizaciones y/o logros
 - Resultados de la auditoría (Desarrollo de los Proyectos de Auditoría, incluyendo todos los atributos de los hallazgos)
 - Conclusión general
 - Párrafo aclaratorio
- c) Fecha
La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.
- d) Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría.
- e) Firma
 - El informe de la Corte de Cuentas, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría
 - El informe de las firmas privadas de auditoría, será suscrito por su representante legal

- El informe de la unidades de auditoría interna, será suscrito por el jefe de la unidad.

f) Identificación.

El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad interna.

- 2.3.3 Los auditores deben exponer los objetivos por los que se llevó a cabo la auditoría. Expresar claramente los fines del informe implica normalmente indicar el asunto materia de la auditoría y el aspecto del desempeño examinado y, puesto que los resultados de la auditoría dependen de sus objetivos, los hallazgos y las conclusiones a que se ha llegado.
- 2.3.4 En la sección del informe que se refiere al alcance se deberá indicar la profundidad y cobertura del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de auditoría. Los auditores deben, en la medida que sea aplicable, establecer la relación que existe entre la muestra revisada y el universo, identificar la entidad, ubicación geográfica, especificar los tipos y fuentes de evidencias utilizados y explicar los problemas relacionados con la calidad u otros problemas relacionados con la evidencia. Los auditores también deben incluir una referencia a las limitaciones impuestas al enfoque de auditoría debido a las limitaciones de la información o del alcance de la auditoría.
- 2.3.5 En la sección del informe referente a la metodología, se deben explicar claramente las técnicas que se han empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría. Esta explicación debe identificar cualquier supuesto significativo que se haya usado al ejecutar la auditoría; también debe describir las técnicas comparativas que se hayan aplicado, describir los criterios e indicadores que fueron utilizados.
- 2.3.6 Los auditores deben incluir en sus informes los logros y/o realizaciones importantes de la administración, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un área pueden aplicarse en otras; los logros importantes de la administración que se han constatado durante la auditoría, comprendidos en el alcance de la auditoría y necesarios para cumplir sus objetivos, deben mencionarse en el informe de auditoría, junto con las deficiencias detectadas. Esa información será necesaria para presentar objetivamente la situación que han observado los auditores y para que el informe tenga el debido equilibrio. Además, el hecho que el informe mencione los logros puede conducir a propiciar que otros organismos gubernamentales que lean el informe adopten medidas para mejorar su desempeño.

- 2.3.7 El informe deberá incluir conclusiones cuando lo requieran los objetivos de la auditoría. Las conclusiones son inferencias lógicas sobre el programa basadas en los hallazgos de los auditores. Las conclusiones deben formularse explícitamente y no ser deducidas por los lectores. La fuerza de las conclusiones de los auditores depende de lo persuasivo de la evidencia que sustenta los hallazgos y lo convincente de la lógica usada para formular las conclusiones.
- 2.3.8 Los auditores deben incluir en sus informes las recomendaciones con respecto a las medidas que se consideren apropiadas para corregir áreas problema y mejorar la operación.
- 2.3.9 Los auditores deben incluir en sus informes recomendaciones cuando, basados en los hallazgos correspondientes, se demuestre que existe la posibilidad de mejorar significativamente la operación y el desempeño. También deben formularse recomendaciones para que se cumpla con las leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables y se mejoren los controles de la administración cuando sean significativos los casos de incumplimiento y las deficiencias de control que se hayan observado.
- 2.3.10 Los informes que contienen recomendaciones constructivas pueden alentar la ejecución de mejoras en la conducción de los programas y actividades gubernamentales. Las recomendaciones son más constructivas cuando se encaminan a atacar las causas de los problemas observados, se refieren a acciones específicas y van dirigidas a quienes corresponde emprender esas acciones. Además, es necesario que las medidas que se recomiendan sean factibles y que su costo corresponda a los beneficios esperados.

CAPITULO III

NORMAS ESPECÍFICAS RELATIVAS A LA AUDITORÍA FINANCIERA

Objeto

Las normas específicas relativas a la auditoría financiera contienen las premisas básicas que debe cumplir todo auditor gubernamental al realizar este tipo de auditoría, la cual tiene por objetivo determinar de manera

razonable si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de fondos, conforme a los principios de contabilidad gubernamental u otra base comprensiva de contabilidad, considerando las siguientes fases:

- a) Planificación
- b) Ejecución del Trabajo
- c) Informe y Comunicación de Resultados.

3.1 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

La auditoría financiera será planificada de forma técnica y profesional. El equipo de auditoría debe obtener conocimiento y comprensión de la entidad, determinar los objetivos de la auditoría, la materialidad y riesgo de auditoría, evaluar el control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, preparar un memorando de planificación y preparar el programa de la auditoría.

3.1.1 El auditor gubernamental debe planificar el trabajo para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros presentados por la administración de la entidad están libres de errores e irregularidades y que hayan cumplido las disposiciones legales y reglamentarias que se consideren de importancia para los objetivos del examen.

3.1.2 El conocimiento y comprensión de la entidad se desarrolla obteniendo y analizando información relevante de la entidad determinando los componentes de auditoría o ciclos de transacciones, comprendiendo el control interno e identificando los puntos críticos.

3.1.3 El control interno es un proceso para asegurar de manera razonable la consecución de de los objetivos de la entidad auditada. En el caso de la auditoría financiera se consideran los siguientes:

- a) Confiabilidad de la información financiera, y;
- b) Cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

El conocimiento y la comprensión del sistema de control interno contable de la entidad permite al equipo de auditoría realizar una evaluación preliminar basada en su diseño conceptual.

La evaluación del sistema de control interno contable se realiza sobre las transacciones en ejecución, mediante la aplicación de pruebas de cumplimiento para verificar el funcionamiento práctico de los controles diseñados.

Las observaciones importantes resultantes de la evaluación del control interno de la entidad sujeta a una auditoría financiera producirá un informe formal que incluya los hallazgos y las recomendaciones relevantes. El informe también incluirá los hallazgos significativos relacionados con la evaluación de las disposiciones legales y reglamentarias.

- 3.1.4 La materialidad es el límite máximo de error que el auditor está dispuesto a aceptar para emitir un dictamen sin salvedades. En la determinación de la materialidad los auditores utilizarán su juicio profesional a efecto de emitir un dictamen que permita a los usuarios confiar en los estados financieros para la toma de decisiones.
- 3.1.5 Para cada auditoría financiera se determinarán los riesgos de control relacionados con las operaciones de la entidad u organismo sujeto al examen. El riesgo está relacionado con los riesgos inherentes propios de las actividades específicas de la entidad y los riesgos de control por ausencia de procedimientos en el diseño del sistema. El riesgo de detección o riesgo de auditoría es la posibilidad de emitir una opinión profesional sin que los errores o irregularidades importantes de los estados financieros hayan sido detectados por los procedimientos de auditoría aplicados o porque no se determinaron los procedimientos correctos.
- 3.1.6 La naturaleza de los procedimientos se refiere al tipo de pruebas a realizar (cumplimiento, analíticos y sustantivos) requeridos para minimizar el riesgo de auditoría a un nivel aceptable.
- 3.1.7 En el caso de que el sistema de control interno sea eficaz, el equipo de auditoría aplicará más pruebas de cumplimiento y menos pruebas de sustantivos, para verificar la confiabilidad de las operaciones, proyectando los resultados de la evaluación de la muestra, a todo el universo de las operaciones.
- 3.1.8 En el caso de que el sistema de control interno presente debilidades significativas, el equipo de auditoría aplicará

más pruebas sustantivas, que permitan lograr un grado de satisfacción razonable sobre el área auditada.

3.1.9 El alcance de los procedimientos en el examen de la muestra, consiste en determinar, con base en el conocimiento del ente, la profundidad y énfasis de los mismos, a efecto de alcanzar los objetivos de la auditoría.

3.1.10 La oportunidad de los procedimientos se refiere al momento en que éstos son aplicados.

3.1.11 El memorando de planeación resume los principales resultados obtenidos en ésta fase, la estrategia tentativa de la auditoría y el respectivo cronograma.

3.1.12 El programa de la auditoría contiene los procedimientos a ejecutar, los cuales se aplicarán en el análisis o evaluación del ciclo o cuenta para obtener la evidencia que sustentará el informe. Se debe disponer de programas específicos y detallados.

3.2. EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

El auditor gubernamental deberá aplicar programas de auditoría, para obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los hallazgos y las conclusiones de la auditoría, todo lo cual debe quedar respaldado con los papeles de trabajo pertinentes.

3.2.1 Debe obtenerse evidencia suficiente y competente mediante la inspección, observación, indagación y confirmación, para sustentar de manera razonable una opinión con respecto a los estados financieros sujetos a la auditoría.

3.2.2 La auditoría financiera está dirigida a examinar las “afirmaciones de la administración” contenidas en los estados financieros a fin de obtener evidencia sobre la adhesión a dichas afirmaciones y formular una opinión sobre dichos estados financieros. Las “afirmaciones de la administración” contenidas en los componentes de los estados financieros, son las siguientes:

a) Existencia u ocurrencia, que las operaciones se hayan realizado.

- b) Integridad, que todas las transacciones realizadas estén incorporadas en los estados financieros
- c) Derechos y obligaciones de la entidad reflejados de manera formal.
- d) Valuación consistente y razonable de las transacciones reflejadas en los informes.
- e) Presentación y revelación de todos los hechos significativos relacionados con la posición financiera de la entidad, tanto para usuarios internos como externos.

3.2.3 Para cada auditoría financiera se organizará un archivo corriente de papeles de trabajo que acumule de manera ordenada la información importante como evidencia suficiente y competente de la ejecución del plan de auditoría, la aplicación de los programas específicos, el desarrollo de los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de auditoría. Mientras se ejecuta la auditoría financiera el equipo encargado tendrá la responsabilidad de actualizar el archivo permanente de la entidad u organismo.

3.2.4 El método de codificación y ordenamiento de los papeles de trabajo corrientes parte de la hoja de trabajo que resume el contenido de los estados financieros y los rubros relevantes a ser verificados considerando las “afirmaciones de la administración” contenidas en dichos informes financieros.

3.3 INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DE AUDITORÍA FINANCIERA

El informe de auditoría debe contener la expresión de una opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera de la entidad auditada, con respecto a los estados financieros tomados en su conjunto, o la expresión de que no se puede expresar una opinión, así como comunicar los resultados de la evaluación del control interno y del cumplimiento de leyes y reglamentos aplicable.

3.3.1 El informe será dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada y debe contener, al menos:

3.3.1.1 Aspectos generales:

- i. Resumen de los resultados del informe
 - Tipo de opinión del dictamen
 - Sobre aspectos de control interno
 - Sobre aspectos de cumplimiento legal.
 - Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.
- ii. Comentarios de la administración
- iii. Comentarios de los auditores sobre los comentarios de la administración

3.3.1.2 Aspectos financieros

- i. Dictamen de los auditores
- ii. Información financiera examinada

3.3.1.3 Aspectos de control interno

- i. Informe de los auditores
- ii. Hallazgos sobre aspectos de control interno

3.3.1.4 Aspecto sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.

- i. Informe de los auditores
- ii. Hallazgos sobre el cumplimiento de leyes, instructivos, reglamentos y otras normas aplicables.

3.3.1.5 Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

3.3.2 El dictamen indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con Principios de Contabilidad Gubernamental (PCG) u otra base de contabilidad generalmente aceptada.

3.3.3. El dictamen indicará si los principios de contabilidad se han seguido uniformemente en el período actual, en relación con el período precedente.

3.3.4 Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario. Los estados financieros deben ser acompañados con sus notas explicativas.

3.3.5 El dictamen contendrá una expresión de la opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o en forma individual.

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

limpia, opinión limpia con párrafo explicativo, opinión con salvedades y opinión adversa o negativa.

- a) Opinión limpia. En el Informe deberá expresarse una opinión limpia cuando se concluye que los estados financieros se presentan razonablemente.
- b) Opinión limpia con párrafo explicativo. En ciertas ocasiones el informe puede ser modificado, añadiendo un párrafo explicativo de énfasis en un asunto importante que podría afectar los estados financieros; el párrafo debería ser incluido preferiblemente después del párrafo de la opinión.
- c) Opinión con salvedades. El informe debe expresar una opinión con salvedades cuando se concluye que no puede expresarse una opinión limpia, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, desviación de los PCG o limitación en el alcance, no es lo suficientemente importante para expresar una opinión adversa o negativa. Una opinión con salvedades, debe expresarse como “excepto por...”, las cifras de los estados financieros presentan razonablemente.
- d) Opinión adversa o negativa. El informe debe expresar una opinión adversa o negativa, cuando el efecto de una desviación de los PCG o limitación en el alcance es tan importante para los estados financieros, que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equivocada o incompleta de los estados financieros. La opinión adversa o negativa, debe expresarse de la siguiente manera “las cifras de los estados financieros no presentan razonablemente...”.

3.3.7 Contenido del Informe sobre aspectos financieros:

- a) Título.
Deberá contener el periodo de los estados financieros auditado
- b) Destinatario.
El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada
- c) Párrafo introductorio.
Sirve para identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y/o el período cubierto por los mismos. Debe incluirse una declaración que los estados financieros son responsabilidad de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del

auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros basados en la auditoría.

- d) **Párrafo del alcance.**
El informe debe describir el alcance de la auditoría y que fue conducida de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas. El informe debe incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y ejecutada para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.

El informe debe describir que la auditoría se realizó sobre una base de pruebas selectivas de la evidencia que sustenta los montos y revelaciones de los estados financieros, y la evaluación de los principios de contabilidad utilizados para la preparación de los estados financieros. Incluyendo una declaración de que la auditoría proporciona una base razonable para la opinión.

- e) **Párrafo explicativo (solamente cuando la opinión sea con salvedad u opinión adversa).**
Si en el transcurso de la auditoría, el auditor detecta errores o irregularidades que sobrepasan la materialidad, el auditor deberá describir después del párrafo del alcance y antes del párrafo de la opinión, los asuntos materiales que modifican la opinión limpia.
- f) **Párrafo de la opinión.**
El informe debe indicar claramente la opinión del auditor respecto a los estados financieros.
- g) **Referencia a informes separados.**
El dictamen de los estados financieros debe hacer referencia a los informes sobre el control interno y el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables. El dictamen sobre los estados financieros también debe expresar que los informes de control interno y de cumplimiento de leyes y reglamentos, son parte integral de la auditoría conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental, y en consideración a los resultados de auditoría, estos informes deben leerse junto con el dictamen del auditor sobre los estados financieros.
- h) **Fecha**
La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.
- i) **Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría.**

- j) Firma
- El informe de la Corte de Cuentas, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.
 - El informe de las firmas privadas de auditoría, será suscrito por su representante legal, el cual deberá estar inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría.
- k) Identificación.
El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad interna.

3.3.8 El informe de control interno y el de cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables debe contener:

- a) Título.
Deberá estar relacionado con el periodo de los estados financieros auditado
- b) Destinatario.
El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada
- c) Párrafo introductorio.
Identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período que abarca los estados financieros.
- d) Párrafo del alcance.
El informe debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue conducida de acuerdo a las NAG emitidas por la Corte de Cuentas e incluir una declaración de que la auditoría fue planificada y ejecutada, para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.
- e) Responsabilidad
El auditor debe incluir en el informe, que es responsabilidad de la administración la implementación, funcionamiento y actualización del sistema de control interno y del cumplimiento de leyes y reglamentaciones aplicables
- f) Párrafo explicativo.
El auditor debe resumir las condiciones reportables, con referencia a los hallazgos correspondientes que deben describir ampliamente las condiciones observadas. Adicionalmente, el informe debe hacer

referencia a comunicación de asuntos menores relacionados con el control interno o de cumplimiento, que se hayan informado a la gerencia en cartas separadas.

- g) Párrafo de la conclusión.
El informe debe incluir las condiciones que constituyen debilidades importantes del sistema de control interno o incumplimientos significativos, que afectan la opinión de los estados financieros.
- h) Fecha.
La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.
- i) Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría
- j) Firma.
 - El informe de la Corte de Cuentas, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría.
 - El informe de las firmas privadas de auditoría, será suscrito por su representante legal, el cual deberá estar inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría y Auditoría.
- k) Identificación.
El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad auditora.

3.3.9 El informe debe describir el alcance de las pruebas del auditor sobre el sistema de control interno y el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables a la entidad sujeta a la auditoría, y presentar los resultados de esas pruebas, en los informes correspondientes, el auditor debe informar sobre las irregularidades, actos ilegales y otros incumplimientos, incluyendo instancias que tienen impacto directo en los estados financieros y las condiciones reportables que deban informarse relacionadas con el control interno, incluyendo debilidades materiales que tienen un impacto directo en los estados financieros.

CAPITULO IV

NORMAS ESPECÍFICAS RELATIVAS AL EXAMEN ESPECIAL

Objeto

Las normas específicas relativas al examen especial contienen las premisas básicas, que debe cumplir todo auditor gubernamental al realizar este tipo de examen o revisión puntual de unos de los elementos que son considerados en una auditoría financiera, u operacional o de gestión, considerando las siguientes fases:

- a) Planificación
- b) Ejecución del Trabajo
- c) Informe y Comunicación de Resultados.

4.1 PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DEL EXAMEN ESPECIAL

El examen especial será planificado y ejecutado de manera técnica y profesional de acuerdo con las normas relativas a la auditoría financiera u operacional, según sea la naturaleza del examen.

4.1.1 Se considerarán exámenes especiales cuando éstos incluyan elementos específicos, de las siguientes áreas: Las transacciones, registros, informes y estados financieros; la legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; el control interno financiero; la planificación, organización, ejecución y control interno administrativo; la eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos; Los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas.

4.2 INFORME Y COMUNICACIÓN DE RESULTADOS DEL EXAMEN ESPECIAL

El resultado de un examen especial será comunicado de manera técnica y profesional a través de un informe que el equipo de auditores deberá preparar, el cual debe ser oportuno, completo, exacto, objetivo y claro.

4.2.1 El informe de examen especial debe contener:

a) Título.

Deberá indicar el tipo de examen que se ha realizado.

b) Destinatario.

El informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada y a los funcionarios que por ley están facultados, para solicitar una investigación.

c) Introducción.

Debe describirse brevemente los antecedentes del examen especial.

d) Objetivos y alcance del examen.

El informe debe describir los objetivos y el alcance de la auditoría, declarando además que la auditoría fue conducida de acuerdo a las NAG, en lo aplicable.

e) Resultados obtenidos.

Se deben detallar los hallazgos encontrados con todos sus atributos, excepto las recomendaciones cuando sean innecesarias debido a que los responsables ya no pueden ponerlas en práctica.

f) Comentarios de la administración.

El informe debe incluir los comentarios de la administración de la entidad o de los funcionarios que en su momento, tomaron las decisiones.

g) Comentarios de los auditores.

Deberá agregarse comentarios de los auditores, cuando éstos difieran en parte o en su totalidad, de los comentarios de la administración. Los comentarios deberán ser claros y precisos.

h) Párrafo aclaratorio.

El párrafo aclaratorio debe indicar que el objetivo fue realizar un examen especial a las cuentas o partidas específicas o a cualquier otra situación particular.

i) Fecha.

La fecha del informe, será aquella cuando se suscribe, la cual debe contener día, mes y año.

j) Incluir la leyenda DIOS UNION LIBERTAD, excepto en los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría

k) Firma

- El informe de la Corte de Cuentas, será firmado por el Director de Auditoría, o en su ausencia, por el Subdirector de Auditoría
- El informe de las firmas privadas de auditoría, será suscrito por su representante legal
- El informe de la unidades de auditoría interna, será suscrito por el jefe de la unidad.

l) Identificación.

El informe definitivo deberá ser presentado en papel membretado de la entidad o unidad auditora.

CAPITULO V

DISPOSICIONES FINALES

5.1 REVISIONES PERIÓDICAS

Con el propósito de mantener actualizadas las presentes normas, éstas deberán ser revisadas por parte de una Comisión nombrada por el Presidente de esta Corte, al menos cada tres años.

5.2 VIGENCIA

Las presentes Normas de Auditoría Gubernamental, entraran en vigencia treinta días después de su publicación en el Diario Oficial

Dado en san salvador a los catorce días del mes de septiembre del dos mil cuatro.

Dr. Rafael Hernán Contreras Rodríguez
Presidente de la Corte de Cuentas de la República.