



UNAP



FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE NEGOCIOS

ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

EXAMEN DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

**PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE
CONTADORA PÚBLICA**

PRESENTADO POR:

PAULINA ALCANTARA TAPULLIMA

REQUENA, PERÚ

2021

ACTA DE SUSTENTACIÓN



UNAP

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE NEGOCIOS
FACEN

"COMITÉ CENTRAL DE GRADOS Y TÍTULOS"

ACTA DE EXAMEN DE SUFICIENCIA PROFESIONAL ACTUALIZACIÓN ACADÉMICA N°031-CCGyT-FACEN-UNAP-2021




En la ciudad de Iquitos, a los 19 días del mes de enero del 2021, a horas 02:30 p.m. se ha constituido en la Plataforma Zoom, el jurado designado mediante Resolución Decanal N°0077-2021-FACEN-UNAP, integrado por el CPC. ANDRÉS MURRIETA DÁVILA, Mg. (Presidente), CPC. ALAN RAÚL PANDURO DEL CASTILLO, Mg. (Miembro) y el CPC. CARLOS EDUARDO RAMIREZ HIDALGO, Dr. (Miembro), para proceder al acto del Examen Oral de Suficiencia Profesional - Actualización Académica de la Bachiller en Ciencias Contables PAULINA ALCANTARA TAPULLIMA, tendiente a optar el Título Profesional de CONTADORA PÚBLICA.

De acuerdo a lo establecido en el Reglamento de Grados y Títulos y sustentado en la Ley N°30220, el jurado procedió al examen oral virtual sobre el tema: "AUDITORÍA GUBERNAMENTAL".

El acto académico virtual fue aperturado por el Presidente del Jurado, dándose lectura a la resolución que fija la realización del examen oral.

De inmediato procedió a invitar a la examinada a realizar una breve exposición sobre el tema del examen y posteriormente a los señores del jurado a formular las preguntas que crean convenientes relacionadas al acto. Luego de un amplio debate y a criterio del Presidente del Jurado, se dio por concluido el examen oral pasando el jurado a la evaluación y deliberación correspondiente en privado; concluyendo que la examinada ha sido: **APROBADA POR UNANIMIDAD**

El Jurado dio a conocer el resultado del examen en **ACTO PUBLICO**, siendo las 4.00 pm se dio por terminado el acto académico.


CPC. ANDRÉS MURRIETA DÁVILA, Mg.
Presidente


CPC. ALAN RAÚL PANDURO DEL CASTILLO, Mg.
Miembro


CPC. CARLOS EDUARDO RAMIREZ HIDALGO, Dr.
Miembro

Somos la Universidad licenciada más importante de la Amazonía del Perú, rumbo a la acreditación

Calle Nanay N°352-356- Distrito de Iquitos – Maynas – Loreto
<http://www.unapiquitos.edu.pe> - e-mail: facen@unapiquitos.edu.pe
Teléfonos: #065-234364 / 065-243644 - Decanatura: #065-224342 / 944670264



MIEMBRO DEL JURADO

TEMA: AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

MIEMBROS DEL JURADO



CPC. ANDRÉS MURRIETA DÁVILA, Mg.
Presidente
MATRICULA N°10-0359



CPC. ALAN RAÚL PANDURO DEL CASTILLO, Mg.
Miembro
MATRICULA N°35018



CPC. CARLOS EDUARDO RAMÍREZ HIDALGO, Dr.
Miembro
MATRICULA N°10-203

ÍNDICE

	Pág.
PORTADA.....	01
ACTA DE SUSTENTACIÓN	02
MIEMBRO DEL JURADO	03
ÍNDICE.....	04
RESUMEN	07
INTRODUCCION	08
CAPITULO I.....	09
ASPECTOS CONCEPTUALES Y CRITERIOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.....	09
1.1. Aspectos conceptuales.....	09
1.2. Definición de Auditoría Gubernamental.....	09
1.3. Objetivos de la Auditoría Gubernamental	10
1.4. Tipos de Auditoría Gubernamental.....	10
1.5. Criterios básicos de la auditoría gubernamental.....	11
1.6. Organización de los informes de auditoría.	15
1.7. Revisión de control de calidad en las auditorías internas.....	16
1.8. Transparencia de los informes de auditoría.....	17
1.9. Acceso de personas a documentos sustentatorios de la Auditoría.....	17
CAPITULO II.....	18
AUDITORÍA FINANCIERA.....	18
2.1. Visión general	18
2.2. Definición de auditoría financiera.....	18
2.2.1. Objetivo.....	18
CAPITULO III.....	19
PLANEAMIENTO	19
3.1. Aspectos generales	19
3.3.1. Planeamiento general de la auditoría	19
3.3.2. Comprensión de las Operaciones.....	20
3.2. Procedimientos de Revisión Analítica.....	23
3.3. Identificación de Cuentas y Aseveraciones Significativas.....	25
3.4. Comprensión de la estructura de control interno.	26
3.5. Métodos de evaluación del control interno.....	28

3.6. Evaluación del Riesgo Inherente y Riesgo de Control.....	28
3.7. Memorando de Planeamiento.....	29
3.8. Programa de Auditoría.....	30
CAPITULO IV.....	32
EJECUCIÓN.....	32
4.1. Aspectos Generales.....	32
4.2. Evidencia y Procedimientos de Auditoría.....	33
4.3. Muestreo.....	34
4.4. Muestreo de Auditoría.....	34
4.5. Pruebas de Controles y Pruebas Sustantivas.....	34
4.5.1. Pruebas de Controles.....	34
4.5.2. Pruebas Sustantivas.....	35
4.4.3. Tipos de pruebas sustantivas.....	36
4.4.4. Papeles de Trabajo.....	37
4.6. Desarrollo y Comunicación de Hallazgos de Auditoría.....	38
4.7. Elementos del Hallazgo de Auditoría.....	39
4.8. Comunicación de los Hallazgos de Auditoría.....	39
4.9. Procedimiento para comunicación de hallazgos.....	40
CAPITULO V.....	43
INFORME DE AUDITORÍA.....	43
5.1. Aspectos Generales.....	43
5.2. Procedimientos Analíticos.....	43
5.5.1. Propósito de los Procedimientos Analíticos.....	43
5.5.2. Ejecución de Procedimientos Analíticos.....	44
5.5.3. Evaluación de errores.....	44
5.5.4. Revisión de Papeles de Trabajo.....	45
5.5.5. Elaboración del Informe.....	46
5.5.6. Informe de Auditoría Financiera.....	46
5.5.7. Elementos del Dictamen del Auditor.....	47
5.5.8. Clasificación del dictamen del auditor.....	49
CAPITULO VI.....	51
INFORME SOBRE ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.....	51
6.1. Observaciones, Conclusiones, Recomendaciones y Anexos.....	51

6.2. Observaciones	52
6.3. Conclusiones	53
6.4. Recomendaciones	53
BIBLIOGRAFÍA	54

RESUMEN

La Auditoría se ha convertido en un elemento integral del proceso de responsabilidad en el sector público. La confianza depositada en el Auditor gubernamental ha aumentado la necesidad de contar con normas modernas que lo orienten y permitan que otros se apoyen en su labor.

Las normas contribuyen a que las autoridades sean evaluaciones imparciales, objetivas y confiables de la gestión gubernamental. Constituyen un valioso marco de referencia para el control gubernamental.

La Auditoría Gubernamental es el mejor medio para verificar que la gestión pública se haya realizado con economía, eficiencia, eficacia y transparencia, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.

El Sistema Nacional de Control, tiene por objetivo la evaluación periódica de los resultados de la gestión pública, dentro de criterios de economía, eficiencia, eficacia y transparencia; y del ejercicio de las funciones de los servidores y funcionarios públicos, en relación al cumplimiento de la normativa y de los objetivos y metas propuestos, a fin de formular recomendaciones que permitan contribuir al desarrollo de la Administración Gubernamental.

INTRODUCCION

La auditoría evalúa y proporciona información a los Poderes del Estado y a la opinión pública, sobre las limitaciones, oportunidades y posibilidades de la Administración Pública y los resultados de su gestión en relación con los planes, programas y presupuestos establecidos. Determina los niveles de economía, eficacia y eficiencia que permitirán a la Administración Gubernamental tomar las correspondientes decisiones.

La Contraloría General de la República como órgano rector del Sistema, dotado de autonomía técnica, funcional, administrativa y financiera, determina las funciones de los órganos del Sistema y de su propia estructura organizativa, y emite las normas técnicas especializadas.

La NAGU se orientan a reforzar y actualizar el desarrollo de la Auditoría Gubernamental, permiten al Auditor Gubernamental contar con un instrumento técnico que posibilite el desarrollo de sus actividades profesionales, acordes con los cambios de diverso orden acontecidos en el ámbito Gubernamental, tanto a nivel nacional como mundial.

Los Auditores deben seleccionar y aplicar las pruebas y demás procedimientos de auditoría que, según su criterio profesional, sean apropiadas en las circunstancias para cumplir los objetivos de cada auditoría. Esas pruebas y procedimientos deben planearse de tal modo que permitan obtener evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar razonablemente las opiniones y conclusiones que se formulen en el informe final en relación con los objetivos de la Auditoría sistema Nacional de Control y de las Sociedades de Auditoría designadas por la Contraloría General.

CAPITULO I.

ASPECTOS CONCEPTUALES Y CRITERIOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL.

1.1. Aspectos conceptuales

Las autoridades y funcionarios a cargo de la administración de recursos en las entidades, tienen la obligación de realizar una efectiva rendición de cuentas de sus actividades a sus superiores y ante el público, así como la responsabilidad de utilizar los recursos en forma apropiada y de acuerdo a Ley, a fin de lograr los objetivos y metas para los cuales fueron autorizados. Por lo tanto están obligados a establecer, mantener y evaluar periódicamente el sistema de control interno sólido en su entidad, programa y/o proyecto para:

- Asegurar el cumplimiento de los objetivos y metas previstos
- Proteger apropiadamente los recursos.
- Cumplir las Leyes y reglamentos aplicables; y
- Preparar, conservar y revelar información financiera confiable.

1.2. Definición de Auditoría Gubernamental

Es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera y presupuestal para el informe de la auditoría de la Cuenta General de la República, el grado de cumplimiento de objetivos y metas, así como respecto a la adquisición, protección y empleo de los recursos y, si estos, fueron administrados con racionalidad, eficiencia, economía y transparencia, en el cumplimiento de la normatividad legal.

De acuerdo a la Resolución de Contraloría N°528-2005-CG, se aprueba la directiva N°001-2005-CG-OC1-GSNC, que faculta el ejercicio de control preventivo por los órganos de control institucional.

1.3. Objetivos de la Auditoría Gubernamental

- Opinar sobre si los estados financieros de las entidades públicas presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Determinar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias referidas a la gestión y uso de los recursos públicos.
- Establecer si los objetivos y metas o beneficios previstos se están logrando.
- Precisar si el sector público adquiere y protege sus recursos en forma económica y eficiente.
- Establecer si la información financiera y gerencial elaborada por la entidad es correcta y confiable y oportuna.
- Identificar las causas de ineficiencias en la gestión o prácticas antieconómicas.
- Determinar si los controles gerenciales utilizados son efectivos y eficientes.
- Establecer si la entidad ha establecido un sistema adecuado de evaluación para medir el rendimiento, elaborar informes y monitorear su ejecución.

1.4. Tipos de Auditoría Gubernamental

La Auditoría Gubernamental está definida por sus objetivos y se clasifican en:

- **Auditoría Financiera**
Tiene por objetivo determinar si los Estados Financieros del ente auditado presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo; de acuerdo

con principios de contabilidad generalmente aceptados de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen.

- **Auditoría de Gestión**

Es un examen objetivo, sistemático y profesional de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño (rendimiento) de una entidad, programa o actividad gubernamental, orientada a mejorar la efectividad, eficiencia y economía en el uso de los recursos públicos, para facilitar la toma de decisiones por quienes son responsables de adaptar acciones correctivas y mejorar la responsabilidad ante el público.

- **Examen Especial**

Comprende la revisión y análisis de una parte de las operaciones o transacciones, efectuadas con posterioridad a su ejecución, con el objeto de verificar aspectos presupuestales o de gestión, en el cumplimiento de los dispositivos legales y reglamentarios aplicables y elaborar el correspondiente informe que incluya observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Mediante Ley N° 28422 se crea la Auditoría de Gestión Ambiental y la Auditoría de Patrimonio Cultural de la Nación los mismos que deben ser informados al Congreso Semestralmente.

1.5. Criterios básicos de la auditoría gubernamental

Son emitidos por la Contraloría General de la República, con el fin de orientar la gestión de los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control. Son líneas generales de acción que aseguran la uniformidad en las tareas que realizan los auditores, los cuales son:

1. **Eficiencia en el manejo de la Auditoría Gubernamental.**

Su característica principal es brindar mayor atención a las áreas o actividades gubernamentales más importantes, en vez de enfocarse exclusivamente al énfasis en las debilidades administrativas

aparentes que se relacionen con el cumplimiento de leyes, regulaciones y otras deficiencias, las cuales brindan un tono negativo a los informes de auditorías.

2. Entrenamiento Continuo

La NAGU 1.10 entrenamiento técnico y capacidad profesional, establece que los órganos conforantes del Sistema Nacional de Control deben promover y realizar programas de capacitación para el personal que participa en la auditoría gubernamental. Por lo tanto las entidades tienen el deber de mantener a su personal de auditoría en el más alto estándares de calificación y capacidad profesional, así como ellos mismos tienen la obligación de esforzarse con sus propios medios por su permanente actualización.

3. Conducta Funcional del Auditor Gubernamental.

El auditor gubernamental debe observar en todo momento, las reglas de buena conducta, tratando con tino y cortesía a funcionarios y empleados de la entidad auditada, un factor esencial para la realización del trabajo del auditor, lo constituye las buenas relaciones personales en todo contacto con los funcionarios y servidores de la entidad auditada.

4. Alcance de la Auditoría.

La determinación del alcance implica la selección de aquellas áreas o asuntos que serán revisados y la profundidad que tendrán las pruebas a realizar en la fase de ejecución. Esta decisión debe ser adoptada teniendo en cuenta la materialidad, sensibilidad, riesgo y costo de la auditoría, así como la trascendencia de los posibles resultados a informar. La NAGU 4.40 Contenido del Informe, establece que debe indicarse claramente la cobertura y profundidad del trabajo que se haya realizado, precisándose el periodo examinado, el ámbito geográfico y las áreas materia de examen.

5. Comprensión y conocimiento de la entidad a ser auditada.

El conocimiento inicial del plan operativo, la política general según la cual la entidad lleva a cabo sus actividades, los métodos y procedimientos que utiliza al ejecutarlas constituye el punto de partida de toda auditoría.

6. Comprensión de la estructura de control interno ser auditada.

La NAGU 3.10 Estudio y evaluación del control interno precisa que, debe efectuarse un apropiado estudio y evaluación del control interno para identificar áreas críticas que requieren un examen profundo, determinar su grado de confiabilidad, a fin de establecer la naturaleza, alcance, oportunidad y selectividad de la aplicación de procedimientos de auditoría.

7. Utilización de Especialistas en la auditoría gubernamental.

La NAGU 1.50 participación de profesionales y/o especialistas, indica que cuando se requiera su trabajo, el auditor debe cerciorarse previamente de su competencia y habilidad en sus respectivas especialidades.

8. Detección de irregularidades o actos ilícitos.

Cualquier elemento que permita al auditor advertir la existencia de irregularidades, fraude o algún error que pueda tener efectos materiales sobre la auditoría en curso debe motivar su revelación suficiente y adecuar los procedimientos para verificar o disipar tal situación.

9. Reconocimiento de logros notables de la Entidad.

Es un criterio básico reconocer cuando sea apropiado en los informes, los progresos efectuados por la entidad en la implementación de recomendaciones derivadas de auditorías anteriores.

La NAGU 4.40 contenido del informe, se señala que si durante su examen el auditor aprecia logros notables en la entidad auditada y

que tengan relación con los objetivos y alcance de la auditoría, a su juicio podrá decidir su inclusión en los comentarios del informe.

10. Comunicación oportuna de los resultados de auditoría.

La NAGU 3.60. Comunicación de hallazgos de auditoría establece que, el auditor encargado, debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos, a fin de que presente sus aclaraciones o comentarios sustentados.

11. Comentarios de los funcionarios de la entidad auditada.

La NAGU 4.40 contenido del informe, indica que al término de cada observación se indicarán los descargos que presentan las personas comprendidas en la misma, así como la opinión del auditor después de evaluar los hechos observados y descargos recibidos.

Este criterio permite incorporar en el informe al término de cada observación, los comentarios y aclaraciones que presentan los funcionarios y personal responsable de la entidad auditada, al igual que la opinión del auditor después de evaluar los comentarios recibidos, permitiendo brindar una integral consideración a todos los factores importantes y asegurar la presentación completa y equilibrada de las observaciones en el informe.

12. Presentación del borrador del informe a la entidad auditada.

La forma de garantizar que un informe de auditoría sea imparcial, objetivo y completo, es que este sea revisado y comentado previamente por los funcionarios responsables de la entidad auditada.

13. Calidad de los informes de Auditoría.

Los informes que emiten los auditores gubernamentales deben tener altos estándares profesionales, a fin de lograr los objetivos de información planeados. Esto es importante considerar, dado que un

informe preparado sin el rigor técnico, puede ocasionar un descrédito al Sistema Nacional de Control en su conjunto.

Los informes que se emitan deben tener en consideración los siguientes criterios: significación (importancia), oportunidad, exactitud, claridad, objetividad, precisión y equidad. La NAGU 4.30 presentación del informe, señala que el informe debe ser preparado en un lenguaje sencillo y fácilmente entendible, tratando los asuntos en forma concreta y concisa, los que deben coincidir de manera exacta y objetiva con los hechos observados.

14. Tono constructivo en la Auditoría organización de los informes de Auditoría.

Al planear y ejecutar su trabajo, el auditor gubernamental debe incidir en aquellas actividades u operaciones de la entidad, en las cuales pueden existir pistas que señalen oportunidades para lograr mejoras, tomando en consideración el significado e importancia de cada asunto.

La oportunidad de mejorar las actividades y operaciones es mucho más importante que el señalamiento de críticas y la adopción de correctivos.

Como el objetivo más importante de los informes es mejorar la administración de las actividades gubernamentales, el tono de los informes debe estar dirigido a provocar una reacción favorable en la aceptación de las observaciones, conclusiones y recomendaciones.

1.6. Organización de los informes de auditoría.

Cada informe de auditoría, deba organizarse apropiadamente, de acuerdo con la información que se va a comunicar, en el contenido del informe debe considerarse entre otros aspectos lo siguiente:

- Los antecedentes deben ser precisos y ofrecer la perspectiva necesaria que guíe el contenido del mensaje central.
- El tema del mensaje central debe ser demostrado para ser convincente a los lectores del informe.
- Al comunicarse las recomendaciones deben evidenciarse con claridad la relación existente entre las recomendaciones formuladas y las causas potenciales de los problemas presentados en el informe.
- Los comentarios por escrito por los funcionarios responsables de las áreas examinadas, son importantes para los usuarios del informe de Auditoría.
- Los usuarios de los informes tienen derecho a conocer el alcance del trabajo de auditoría.
- Una referencia apropiada de la metodología utilizada y el alcance favorece la aceptación de las conclusiones, observaciones y recomendaciones efectuadas por los auditores.
- El formato general del informe de auditoría debe ser suficientemente flexible para posibilitar llevar a cabo con efectividad las responsabilidades, en cuanto a la emisión del informe, dada las diversas circunstancias que se presentan.

1.7. Revisión de control de calidad en las auditorías internas

El control de calidad en la auditoría gubernamental es un proceso técnico ejecutado por profesionales independientes, con el objeto de verificar el cabal cumplimiento de los principales estándares establecido por el Órgano Rector del Sistema Nacional de Control del ejercicio de la Auditoría Gubernamental; garantizándose con ello la calidad de los servicios de auditoría.

La revisión de control de calidad debe generar un informe con los resultados obtenidos y las recomendaciones para promover mejoras en los métodos y procedimientos que utiliza la OAI para llevar a cabo sus actividades.

La NAGU 1.60 Control de Calidad. Indica que los órganos conformantes del Sistema Nacional de Control y Sociedades de Auditoría designadas, deben establecer y mantener un adecuado sistema interno de control de calidad que permita ofrecer seguridad razonable de que la auditoría se ejecuta en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de Auditoría Gubernamental.

1.8. Transparencia de los informes de auditoría.

Los informes de auditoría deben estar, en lo posible a disposición de aquellas personas que por razones de función o conocimiento general tengan interés en reconocer el producto final del trabajo realizado por los auditores, cual es el informe de Auditoría Gubernamental.

1.9. Acceso de personas a documentos sustentatorios de la Auditoría.

Es un criterio de Auditoría establecer el acceso de los funcionarios públicos de las entidades auditadas a los archivos de papeles de trabajo, para los efectos que pueda cumplir con sus responsabilidades, con posterioridad a la emisión del informe. La necesidad de los funcionarios públicos en la mayoría de casos se refiere a detalles adicionales relativos a las observaciones que figuran en el Informe. Cada solicitud de información debe investigarse, a fin de establecer su real necesidad de información y la conveniencia de revelar.

Las declaraciones legítimas brindadas por personal de la entidad auditada no deben revelarse, por ello debe tenerse cuidado especial con las solicitudes de acceso a información proporcionada por un informante fuera de sus obligaciones especiales.

No debe permitirse el acceso a información en los papeles de trabajo de la auditoría que comprometa los procedimientos de seguridad vigentes.

CAPITULO II.

AUDITORÍA FINANCIERA

2.1. Visión general

La auditoría financiera nos permite emitir una opinión profesional independiente, respecto si los estados financieros en su conjunto presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y de efectivo, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La auditoría financiera se aplica a programas, actividades o segmentos, con el propósito de determinar si éstos se presentan de acuerdo a los criterios establecidos o declarados expresamente.

2.2. Definición de auditoría financiera.

Es el examen profesional, objetivo independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a los estados financieros de un ente auditado con el fin de determinar si estos presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de cuyo resultado se emite el correspondiente dictamen.

2.2.1. Objetivo

El objetivo de la auditoría a los estados financieros de una entidad gubernamental es determinar si sus estados financieros, presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones flujo de efectivo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO III.

PLANEAMIENTO

3.1. Aspectos generales

3.3.1. Planeamiento general de la auditoría

La fase de planeamiento se inicia con la comprensión de las operaciones de la entidad a ser examinada, así como implica la realización de procedimientos de revisión analítica y el diseño de las pruebas de materialidad. Estas actividades implican reunir información que nos permita llevar a cabo una evaluación apropiada del riesgo de auditoría. Mediante la comprensión del ambiente de control, sistema de contabilidad, procedimientos de control, ambientes SIC (sistema de información computarizada) y auditoría interna, podemos evaluar el riesgo inherente o el riesgo de control a nivel de cuentas; después de lo cual es elaborado el memorando de planeamiento (también es conocido como memorando de planificación) que resume la información reunida y se preparan los programas de auditoría específicos.

El planeamiento de la auditoría financiera comprende el desarrollo de una estrategia global para su conducción, al igual que el establecimiento de un enfoque apropiado sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deben aplicarse. El planeamiento también debe permitir que el equipo de auditoría pueda hacer uso apropiado del potencial humano disponible.

El proceso de planeamiento permite al auditor identificar las áreas más importantes y los problemas potenciales del examen, evaluar el nivel de riesgo y programa la obtención de la evidencia necesaria para dictaminar los estados financieros de la entidad auditada.

El auditor realiza el planeamiento para determinar la manera efectiva y eficiente de obtener los datos necesarios e informar acerca de los estados financieros de la entidad.

La naturaleza y el alcance del planeamiento, puede variar según el tamaño de la entidad, el volumen de sus operaciones, la experiencia del auditor y, el conocimiento de las operaciones.

El éxito de la auditoría de calidad radica en que el planeamiento es efectuado por miembros experimentados del equipo de auditoría, que poseen especialización que requiera las circunstancias del encargo.

El planeamiento permite identificar lo que debe hacerse durante una auditoría, por quien y cuando.

Cuando se trate de una auditoría inicial el planeamiento debe ser más amplio. En caso de una auditoría recurrente, los papeles de trabajo y archivo de la auditoría anterior facilitan el planeamiento del encargo actual.

3.3.2. Comprensión de las Operaciones

La comprensión de las operaciones de la entidad por auditar, constituye un requisito fundamental para facilitar el desempeño de una auditoría efectiva y eficiente, así como para brindar apoyo apropiado a la gestión de la entidad. Esta comprensión está referida al entendimiento de las operaciones de la entidad a examinar, sus procesos y riesgos propios del desarrollo de sus actividades que sea suficiente para establecer las estrategias de auditoría.

El auditor debe obtener una comprensión suficiente de la entidad o, programa gubernamental para planear y realizar auditoría, de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental - NAGU y otros requerimientos. Para lograr, la comprensión de las operaciones se debe tener en cuenta lo siguiente:

Entendimientos sobre la entidad

El entendimiento a obtener sobre la entidad y sus operaciones no necesariamente debe ser amplio pero debe incluir lo siguiente:

- **Administración de la entidad y organización**

El objetivo principal del auditor es de comprender como se administra la entidad y cuál es el estilo gerencial de la organización.

- **Factores internos y externos que afectan las operaciones.**

Los factores externos a considerar son los siguientes:

- a) Origen de fondo (variación del nivel de ingresos por conceptos de ventas, ampliaciones o restricciones de la fuente de financiamiento: interna o externa).
- b) Fluctuaciones temporales (cambios climatológicos, eventos inusuales u otros que podrían incidir en los ingresos; cambios en la fuentes de abastecimiento que podrían incidir en la producción de bienes.
- c) El clima político actual y los, asuntos de interés para la entidad.
- d) Legislación importante.

Los factores internos podrían ser:

- a) Tamaño de la entidad (en termino de activo neto, ingresos, número de empleados, montos significativos de transacciones importantes en el sector).
- b) Locales donde realiza sus actividades la entidad.
- c) Estructura de la entidad (centralizada o descentralizada)
- d) Complejidad de las operaciones.
- e) Calificaciones y competencias del personal clave.
- f) Su nivel de rotación.

- **Políticas contables.**

Al identificar las políticas contables, el auditor debe considerar:

- Principios de contabilidad generalmente aceptados y prácticas contables establecidas por la entidad.
- Cambios en los principios de contabilidad generalmente aceptados que afecten los estados financieros de la entidad, los que son realizados si la administración sigue políticas contables agresivas.

Ambientes SIC (Sistema de Información Computarizada)

El auditor debe documentar la comprensión de cómo la entidad utiliza el sistema de información computarizada - SIC y como afecta la preparación de los estados financieros. Un especialista del ambiente SIC puede asistir al auditor para su comprensión en la entidad.

Obtención de la Información

El auditor reúne información para el planeamiento mediante diferentes métodos (observación, entrevistas, visitas a las instalaciones y principales unidades operativas, revisión de políticas y manuales de procedimientos, etc.) y desde una variedad de fuentes que pueden ser:

- La administración de la entidad.
- Administración responsable para los programas más importantes.
- Auditor interno, según los casos.
- Representante legal de la entidad.

El auditor reúne información sobre documentos importantes emitidos por o acerca de la entidad de:

- Los Estados Financieros y sus notas.
- Plan operativo y presupuesto de la entidad e información de la evaluación presupuestal.

- Informe de auditoría emitidos por la Contraloría General de la República.
- Informes de auditoría interna.
- Informe de consultoría.
- Memoria anual de la entidad.
- Archivo de correspondencia gerencial.
- Material publicado a cerca de la entidad, periódico, revista, y otras publicaciones.

3.2. Procedimientos de Revisión Analítica

Los procedimientos de revisión analítica comprende la aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones, para efectuar el análisis y desarrollo de expectativas, respecto a las relaciones entre datos financieros y de operación con el objeto de compararlos con los saldos de cuentas o clases de transacciones que se hayan registrados.

Los procedimientos analíticos se utilizan comúnmente para examinar y comparar la información financiera y no financiera relevante del año. Los procedimientos analíticos incluyen pruebas de razón, habilidad, análisis de tendencias o análisis de relación.

Durante la fase de planeamiento, los procedimientos analíticos se ejecutan para ayudar al auditor a:

- Comprender las operaciones de la entidad y las transacciones y eventos inusuales que hayan ocurrido en el periodo bajo examen.
- Identificar los estados financieros, transacciones que puedan señalar riesgos inherentes o riesgos de control.
- Identificar y comprender las políticas contables más significativas.

- Determinar el planeamiento, diseño, materialidad de las pruebas, y alcance de los procedimientos de auditoría a ser realizados.

Para lograr los objetivos de los procedimientos de revisión analítica, el auditor debe de realizar los pasos siguientes:

- Comparación de la información financiera:

Se compara la información reciente, con la información financiera del año anterior. La comparación de la información financiera tiene como objetivo identificar las condiciones que puedan indicar la existencia de riesgos específicos de cifras erróneas materiales, debiendo considerar para esto lo siguiente:

- a) Cambios excepcionales en los saldos.
 - b) Cambios excepcionales o la ausencia de cambios esperados en la relación financiera clave,
 - c) Relaciones claves financieras y no financieras.
- Identificación e indagación acerca de las fluctuaciones significativas.

Las fluctuaciones son diferencias entre los montos registrados y los esperados por el auditor, basados en información comparativa financiera y el conocimiento de la entidad. Las fluctuaciones se refieren a ambas diferencias entre montos del presente año y la anterior. La identificación de las fluctuaciones es un asunto que está determinado por el criterio del auditor, pudiendo el auditor considerar el monto de la fluctuación en términos de tamaño absoluto y/o la diferencia de porcentaje.

3.3. Identificación de Cuentas y Aseveraciones Significativas.

El auditor debe identificar las partidas, cuentas y aseveraciones significativas relacionadas con los estados financieros. En la comprensión del control interno y la fase de ejecución, el auditor realiza el control y las pruebas sustantivas por cada aseveración significativa y por cada cuenta importante.

Las aseveraciones sobre los estados financieros, son declaraciones de gerencia que están incorporados en los componentes de los estados financieros. El auditor para formar una opinión sobre los estados financieros deberá obtener y evaluar cuestiones evidentes que corresponden a aseveraciones en tales estados, estas aseveraciones pueden ser explícitas o implícitas y pueden clasificarse dentro de las siguientes categorías:

- **Existencia**, los activos de una entidad u obligaciones existen en una fecha dada, y se registran transacciones ocurridas durante un periodo determinado.
- **Integridad**, todas las transacciones y cuentas que deben ser presentados se incluyen en los estados financieros.
- **Propiedad**, los activos son los derechos de la entidad, y los pasivos son las deudas u obligaciones a una fecha determinada.
- **Valuación**, los activos y pasivos, han sido incluido en los estados financieros en montos apropiados en libros.
- **Prestación y Revelación**, se revela, clasifica y describe la información de conformidad con las políticas contables y marco legal pertinente.
- **Exactitud**, los detalles de activos, pasivos y transacciones se han registrado y procesado apropiadamente y fueron emitidos correctamente en informe.

Una partida o cuenta debe ser considerada significativa si tiene una o más de las sgtes. Características.

- Su lado es material (excede el diseño de la base material) o incluye una significativa porción de una cantidad material de un estado financiero.
- Un riesgo alto en el riesgo inherente y riesgo de control o error material, ya sea sobrevaluado o subestimado, es asociado con una o más aseveraciones relacionadas con la partida o cuenta.

Las partidas significativas, cuentas y aseveraciones deben ser identificadas en el planeamiento de la Auditoría.

3.4. Comprensión de la estructura de control interno.

Se denomina estructura de control interno al conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección de una entidad, para ofrecer seguridad razonable respecto a que están lográndose los objetivos del control interno, el control interno discurre por cinco elementos los que se integran en el proceso de gestión y operan en los distintos niveles de efectividad y eficiencia.

Para operar la estructura de control interno se requiere la implementación de sus elementos, que se encuentra interrelacionados al proceso administrativo. Tales elementos pueden considerarse como un conjunto de normas que son utilizados para medir el control interno y determinar su efectividad, los mismos que se detallan a continuación:

- **Ambiente de control**, está referida al establecimiento de un entorno que estimule e influencie las tareas de las personas con respecto al control de sus actividades, el ambiente de control tiene gran influencia en las formas que son desarrolladas las operaciones, se establecen los objetivos y estiman los riesgos. Son elementos del ambiente de control entre otros, la integridad y valores éticos, estructura orgánica, asignación de autoridad y responsabilidad y políticas para la administración de personal.

- **Sistema de Contabilidad**, el sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar sobre las transacciones de una entidad, así como mantener registro del activo y pasivo que le son relativos. El auditor debe obtener un entendimiento del sistema contable de la entidad para procesar y elaborar información financiera.

- **Procedimientos de Control**, son aquellos procedimientos y políticas que se adicionan al ambiente de control y sistema contable, establecida por la administración para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

- **Ambiente SIC (sistema de información computarizada)**, se entiende que un ambiente SIC existe, cuando el procesamiento de la información financiera de la entidad, interviene un computador, cualquiera que sea sus especificaciones técnicas. Por lo general la comprensión del ambiente SIC involucra asuntos tales como: significación y complejidad del procesamiento por computador para cada una de las aplicaciones contables importantes, la estructura orgánica del ambiente y de la disponibilidad de datos, en cuanto a documentos fuentes y archivos de computo.

- **Función de auditoría interna**, generalmente la comprensión de la función de auditoría interna involucra el conocimiento de:
 - Nivel de ubicación del Órgano de Auditoría Interna en la entidad.
 - La aplicación de las normas de auditoría gubernamental.
 - El plan de auditoría, incluyendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los trabajos realizados.
 - El acceso a los registros de la entidad, así como las limitaciones con respecto al alcance de sus actividades.

3.5. Métodos de evaluación del control interno.

Los métodos de evaluación del control interno se clasifican en tres:

- **Descriptivo**, consiste en describir las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados, y los registros que intervienen en el sistema.
- **Cuestionarios**, consiste en usar como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones u operaciones de las personas que intervienen en su manejo; la forma en que fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se definen o se determinan los procedimientos de control para la conducción de las operaciones.
- **Gráficos o Flujogramas**, el método de flujograma es aquel en el que se expone, por medio de cuadros o gráficos. El flujograma debe elaborarse utilizando símbolos estándares, de manera que quienes conozcan los símbolos puedan extraer información útil relativa al sistema.

3.6. Evaluación del Riesgo Inherente y Riesgo de Control.

El riesgo de auditoría, se define como la probabilidad que el auditor exprese una opinión inapropiada por estar los estados financieros afectados por una distorsión material, el riesgo de una auditoría tiene tres componentes:

- **Riesgo inherente**, es la posibilidad de que un saldo de cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que pueden resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones que, por no estar implementados los correspondientes controles internos, estas se encuentren fuera del control por parte del auditor y son propias de los sistemas y actividades de la entidad, la evaluación del riesgo inherente, generalmente, debe estar ilimitadas a programas, transacciones o cuentas significativas.

- **Riesgo de Control**, es la posibilidad de que un saldo de una cuenta o una clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que pueden resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clases de transacciones, por no haber sido prevenidas o detectadas y corregidas oportunamente por el sistema de contabilidad y control interno. La evaluación del riesgo de control es el proceso de evaluar la eficacia de los sistemas de contabilidad y control interno de la entidad, con el objeto de prevenir, detectar y corregir las distorsiones materiales identificadas.
- **Riesgo de no detección**, es la posibilidad de que un saldo cuenta o clase de transacciones hayan sufrido distorsiones que puedan resultar materiales, individualmente o al acumularse con otras distorsiones de otros saldos o clase de transacciones, sin que hayan podido ser detectadas por los procedimientos sustantivos del auditor, es relacionada con los procedimientos sustantivos del auditor.

3.7. Memorando de Planeamiento.

El memorando de planeamiento resume las decisiones más significativas del proceso de planeamiento de la auditoría, incluye elementos importantes, tales como antecedentes de la entidad, tamaño y ubicación, organización, misión, resultados de auditoría anterior y actual, y aspectos contables y de auditoría.

El memorando de planeamiento es elaborado como resultado del proceso de planeamiento de la auditoría, dentro del cual se resumen los factores, consideraciones y discusiones significativas relacionadas con el enfoque y su alcance. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace; donde y quien lo debe hacer.

3.8. Programa de Auditoría.

El programa de auditoría proporciona al auditor una lista detallada del trabajo a realizar y ofrece un registro permanente de las pruebas de auditoría llevadas a cabo, así como muestra que personas ejecutaron las labores encomendadas. Asimismo, mediante referencias cruzadas asegura que todos los aspectos significativos del sistema de control interno de la entidad han sido cubiertos, con el objeto de determinar si está funcionando de conformidad de lo establecido.

El programa de auditoría tiene diversos propósitos:

- Identifican los procedimientos planeados de auditoría al nivel de detalle que se consideran apropiadas para orientar con efectividad y eficiencia al equipo de auditoría.
- Facilita la delegación, supervisión y revisión.
- Coordina el desempeño de los procedimientos de auditoría planeados.
- Documenta la ejecución de los procedimientos de auditoría aplicados.

Usualmente el Programa de auditoría, incluye las evaluaciones del riesgo inherentes y el riesgo de control, en cuanto a que ocurren errores o irregularidades significativas; las pruebas de control planeadas; y, los procedimientos sustantivos de auditoría, dentro de las cuales pueden identificarse los procedimientos analíticos y pruebas de detalle.

El Memorando de planeamiento es elaborado por el auditor encargado y el Supervisor, debiendo ser aprobado por el nivel gerencial correspondiente antes del comienzo del trabajo de campo. Las modificaciones a las decisiones de planeamiento de auditoría deben documentarse y el nivel gerencial pertinente los aprueba. Tales cambios si los hubiere deben documentarse en el memorando de conclusiones.

El Programa de auditoría debe ser aprobado por Supervisor antes del inicio del trabajo de campo, en caso de que el Programa de auditoría sufra modificaciones en el curso de la fase de ejecución, tales cambios deben ser aprobados por el supervisor. Generalmente las modificaciones aprobadas se adicionan en el programa de auditoría en ejecución.

CAPITULO IV.

EJECUCIÓN

4.1. Aspectos Generales

Durante esta fase al auditor reúne la evidencia para informar sobre los estados financieros de la entidad, las aseveraciones de la administración relacionados con la efectividad de los controles internos, y el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tienen incidencia en la presentación de los estados financieros.

Las pruebas a realizar son las siguientes:

- **Pruebas de Control:** Son efectuadas para obtener seguridad de control, mediante la confirmación de que los controles han operado efectivamente durante el periodo examinado.
- **Pruebas de Controles de Cumplimiento:** Son realizadas para obtener evidencia y sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pertinente.
- **Pruebas Sustantivas:** Son realizadas para obtener evidencia de auditoría, con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores significativos.

Dentro de estas pruebas se aplican las pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

Durante la fase de ejecución, el auditor efectúa las siguientes actividades:

- Considera la naturaleza y alcance de las pruebas,
- Diseña pruebas efectivas y eficientes.
- Realiza las pruebas.

- Identifica errores o irregularidades de importancia relativa y las debilidades en la estructura de control interno (hallazgos de auditoría).
- Evalúa los resultados.

4.2. Evidencia y Procedimientos de Auditoría

Se denomina evidencia de auditoría a la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones con las cuales sustenta su opinión. La evidencia de la auditoría comprende los documentos fuente (originales) y los registros contables que soportan los estados financieros y la información que proviene de otras fuentes. La evidencia de auditoría se obtiene mediante la apropiada combinación de pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

- Tipos de evidencia, los cuales se pueden clasificar en:
 - **Evidencia física**, Es utilizada por el auditor en la verificación de los saldos de activos tangibles y se obtiene a través de un examen físico de los recursos.
 - **Evidencia documentada**, es la información obtenida de la entidad bajo auditoría e incluye, comprobantes de pago, facturas, contratos, cheques y, en el caso de empresas estatales, acuerdos de Directorio.
 - **Evidencia testimonial**, es la información obtenidas de terceros a través de carias o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o mediante entrevistas.
 - **Evidencia analítica**, se obtiene al analizar o verificar la información.

Las principales características de la evidencia de auditoría son:

- **Suficiencia**, es la medida de la cantidad de evidencia obtenida y se refiere al alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados.
- **Competencia**, es la medida de la calidad de las evidencias obtenidas, su aplicación respecto a una aseveración en particular, y su confiabilidad.
- **Relevancia (pertinencia)**, se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso.

4.3. Muestreo

Es una técnica empleada en el análisis parcial de un grupo de casos o eventos, para obtener cierta probabilidad o certidumbre en relación a las características del universo analizado. Es escoger muestras representativas de la calidad o condiciones medias de un todo. Procedimiento mediante el cual se obtiene una o más muestra.

4.4. Muestreo de Auditoria

Es la aplicación de un procedimiento sustantivo o de cumplimiento a menos del cien por ciento de las partidas incluidas en un saldo de una cuenta o clase de transacciones, con el fin de obtener y evaluar evidencias sobre alguna característica de las partidas seleccionadas y extraer conclusiones sobre el conjunto de las partidas de dicho saldo o clase de transacciones.

4.5. Pruebas de Controles y Pruebas Sustantivas.

4.5.1. Pruebas de Controles

Son procedimientos de auditoría que realizan los auditores para obtener seguridad de control, mediante la conformación de que los controles en que confiamos han operado efectiva y continuamente durante todo el periodo concerniente a la auditoría.

Las pruebas de controles deben proporcionar suficiente evidencia que permite concluir que los controles en que tiene que confiarse, han estado operando en forma efectiva y continua durante el ejercicio.

El auditor, antes de realizar las pruebas de control, debe ejecutar uno o más pruebas para asegurar que los controles estén funcionando. Asimismo, el auditor debe documentar los controles a ser aprobados en cédulas de trabajo correspondiente.

Para obtenerse la evidencia sobre la efectividad de los controles específicos, el auditor debe seleccionar las pruebas de controles y determinar su oportunidad.

Generalmente, las pruebas de controles comprenden una combinación de observación, indagación y examen de documentos.

- **Observación**, la observación del funcionamiento de un procedimiento de control, o actividad de monitoreo, proporciona evidencia sustancial sobre su efectividad, la observación provee una evidencia confiable de que un control se aplica apropiadamente, cuando el auditor está allí para observarla.
- **Indagación**, consiste en entrevista que conduce el auditor para obtener evidencia de la efectividad de los controles.
- **Examen de documentos**, el auditor conduce las pruebas examinando documentos y registros (tales como la existencia de firmas) y los controles aplicados para documentos y registros, el examen de documentos es una fuente confiable de evidencia en la auditoría.

4.5.2. Pruebas Sustantivas

Los procedimientos sustantivos de auditoría deben aplicarse para todas las aseveraciones importantes.

El objetivo del auditor durante las pruebas sustantivas es determinar cifras erróneas materiales que pueden haber ocurrido y no haber sido detectadas por los controles de la entidad y corregirlas.

La seguridad es una medida de confianza del auditor respecto a que una prueba sustantiva detectará cualquier error material, la seguridad se relaciona directamente con el nivel de riesgo, cuando mayor sea el riesgo, se requerirá mayor seguridad sustantiva, por lo tanto el auditor debe establecer niveles finísimos de seguridad sustantiva para cada nivel de riesgo (riesgo bajo, moderado o alto).

4.4.3. Tipos de pruebas sustantivas.

Existen dos tipos de pruebas sustantivas:

- **Procedimientos analíticos sustantivos**, implican la comparación de un monto registrado, con la expectativa del auditor y, el análisis de cualquier diferencia significativa para alcanzar una conclusión sobre el monto contabilizado.
- **Pruebas de detalle**, son procedimientos que se aplican a detalles individuales seleccionados para el examen e incluyen :
 - **Confirmación**, consiste en obtener y evaluar una comunicación escrita a una solicitud que efectúa el auditor, que también es por escrito y que corrobora la información contenida en los registros contables de la entidad.
 - **Inspección física**, incluye el recuento de los bienes tangibles, tales como existencias, activos fijos, aplicando los procedimientos respectivos.
 - **Comprobación**, consiste en examinar documentos sustentatorios para determinar si las cuentas de los estados financieros están adecuadamente presentados.

- **Cálculo**, incluye el chequeo de la precisión matemática de los registros de la entidad para la suma o total de una columna o suma cruzada u horizontal por el computo de los montos y asiento al diario, mayor o auxiliar.
- **Revisión**, comprende una combinación de técnicas de comparación, cálculo e inspección.

Las pruebas de detalle generalmente son utilizadas en combinación para proveer la suficiente confianza acerca de una aseveración.

El alcance mínimo de la prueba en detalle a ser ejecutada, se basa en la evaluación del riesgo combinado, así como también en la consideración de la cantidad de seguridad en los procedimientos analíticos sustantivos, según el criterio del auditor encargado y el supervisor.

4.4.4. Papeles de Trabajo.

Los papeles de trabajo son el registro del planeamiento, naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicadas por el auditor, y los resultados y conclusiones extraídas de la evidencia obtenida, estos deben ser completos y exactos con el objeto de que permitan sustentar debidamente los hallazgos, opiniones y conclusiones, a fin de demostrar la naturaleza y alcance del trabajo realizado.

Los papeles de trabajo tienen los objetivos siguientes:

- Proveer un registro adecuado de que los auditores gubernamentales han cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas, normas internacionales de auditoría y normas de auditoría gubernamental.
- Proveer un registro de los principales aspectos de la auditoría y de la evidencia obtenida para formar la opinión del auditor.
- Asistir en el proceso de planeación y supervisión de la auditoría.

- Asistir a la supervisión en la comprensión del trabajo realizado.

Los requisitos básicos que deben reunir los papeles de trabajo son:

- Nombre de la entidad auditada.
- Descripción del tipo de examen practicado
- Codificación del papel de trabajo.
- Iniciales del personal que lo preparó
- Fecha de elaboración del papel de trabajo.

Los archivos de papeles de trabajo en una auditoría son los siguientes:

- Archivo permanente.
- Archivo de planeamiento.
- Archivo corriente de auditoría financiera.
- Archivo corriente examen especial.
- Archivo de comunicación de hallazgos de auditoría.
- Archivo resumen de auditoría.
- Archivo de correspondencia.
- Archivo opcional.
- Archivo varios.

4.6. Desarrollo y Comunicación de Hallazgos de Auditoría.

Los hallazgos de auditoría en la auditoría financiera, se definen como asuntos que llaman la atención del auditor y que en su opinión deben comunicarse a la entidad, ya que representan deficiencias importantes que podrían afectar en forma negativa, su capacidad para registrar, procesar, resumir y reportar

información financiera confiable y consistente, en relación a las aseveraciones efectuadas por la administración en los estados financieros.

Los hallazgos de auditoría pueden referirse a diversos aspectos de la estructura de control interno, entre otros:

- Archivo permanente.
- Sistema de Contabilidad.
- Procedimientos de Control

En la Auditoría financiera, los hallazgos pueden clasificarse en el siguiente orden:

- Una debilidad material
Situaciones que no son consideradas debilidades importantes (condiciones reportables); y
- Otras debilidades menos significativas.

4.7. Elementos del Hallazgo de Auditoría

Tenemos los siguientes:

- **Condición**, constituida por la situación actual o "lo que es".
- **Criterio**, representado por la norma o la unidad de medida que se compara con la condición o "lo que debe ser".
- **Causa**, razón o las razones por lo que ocurrió la condición.
- **Efecto**, consecuencia o impacto posible pasado o futuro (cuando sea aplicable).

4.8. Comunicación de los Hallazgos de Auditoría

La comunicación de hallazgos de auditoría es el proceso mediante el cual, el auditor encargado hace conocer a los funcionarios responsables en la entidad auditada, a fin de que en un plazo previamente fijado presenten sus

comentarios o aclaraciones debidamente documentadas, para su evaluación oportuna y consideración en el informe. Su propósito es proporcionar información útil y oportuna, en torno a asuntos importantes que posibilite recomendar, en su momento, la necesidad de efectuar mejoras en las operaciones y en el sistema de control interno de la entidad.

Los hallazgos de auditoría se refieren a deficiencias o irregularidades identificadas, como consecuencia de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

4.9. Procedimiento para comunicación de hallazgos.

Se refieren a presuntas deficiencias o irregularidades identificadas como resultado de la aplicación de los procedimientos de control gubernamental empleados. Su formulación y comunicación se realiza teniendo en consideración los principios y criterios que orientan el ejercicio del control.

La comunicación de hallazgos es el proceso mediante el cual, una vez evidenciadas las presuntas deficiencias o irregularidades, se cumple con hacerlas de conocimiento de las personas comprendidas en los mismos, estén o no prestando servicios en la entidad examinada, con el objeto de brindarles la oportunidad de presentar sus aclaraciones o comentarios debidamente documentados y facilitar, en su caso, la adopción oportuna de acciones correctivas.

Los hallazgos a ser comunicados revelarán necesariamente la situación o hecho detectado (condición); la norma, disposición o parámetro de medición transgredido (criterio); el resultado adverso o riesgo potencial identificado (efecto); así como la razón que motivó el hecho o incumplimiento establecido (causa), cuando ésta última haya podido ser determinada a la fecha de la comunicación.

Para efectos de la comunicación de los hallazgos se considerará su materialidad y/o importancia relativa, su vinculación a la participación y competencia personal del destinatario, así como en su redacción, la utilización

de un lenguaje sencillo y fácilmente entendible que refiera su contenido en forma objetiva, concreta y concisa.

La comunicación se efectúa por escrito y su entrega al destinatario es directa y reservada, debiendo acreditarse la recepción correspondiente. De no encontrarse la persona, se le dejará una notificación para que se apersona a recabar los hallazgos en un plazo de dos (2) días hábiles. En caso de no apersonarse o de no ser ubicadas las personas comprendidas en los hallazgos materia de comunicación, serán citados para recabarlos dentro de igual plazo, mediante publicación, por una sola vez, en el Diario Oficial El Peruano u otro de mayor circulación en la localidad donde se halle la entidad auditada. Los hallazgos podrán ser recabados personalmente o a través de representante debidamente acreditados mediante carta poder con firma legalizada. Vencido el plazo otorgado para recabar los hallazgos, se tendrá por agotado el procedimiento de comunicación de los mismos.

En el documento que se curse para comunicar los hallazgos, se señalará el plazo perentorio para la recepción de las aclaraciones o comentarios que deberán formular individualmente las personas comprendidas, el cual será establecido por la Comisión Auditora teniendo en cuenta la naturaleza del hallazgo, el alcance de la acción de control y si la persona labora o no en la entidad auditada, no debiendo ser menor de dos (2) ni mayor de cinco (5) días hábiles, más el término de ¡a distancia; precisándose que a su vencimiento sin recibirse respuesta o ser ésta extemporánea, tan situación constará en el Informe respectivo, conjuntamente con los hechos que sean materia de observación, no siendo obligatoria, en su caso, la evaluación e incorporación de los comentarios presentados extemporáneamente al plazo otorgado. Excepcionalmente, el citado plazo podrá prorrogarse por única vez y hasta por tres (3) días hábiles adicionales en casos debidamente justificados por el solicitante; en estos casos, se entenderá que el pedido ha sido aceptado a su recepción, salvo denegación expresa.

El inicio del proceso de comunicación de hallazgos será puesto oportunamente en conocimiento del Titular de la entidad auditada, con el propósito que éste disponga que por las áreas correspondientes, se presten

las facilidades pertinentes que pudieran requerir las personas comunicadas para fines de la presentación de sus aclaraciones o comentarios documentados. Para tal efecto, la comunicación cursada por la Comisión Auditora servirá como acreditación.

Únicamente, bajo responsabilidad de la Comisión Auditora y previa autorización del nivel gerencial competente, podrá exceptuarse la comunicación de hallazgos, en los casos que, por existir absoluta certeza en cuanto a su comisión, tipicidad, sustento e identificación de los presuntos responsables, la citada comunicación resulte irrelevante, debiéndose en dichos casos emitirse con inmediatez el correspondiente Informe Especial para su remisión a las autoridades competentes.

CAPITULO V.

INFORME DE AUDITORÍA

5.1. Aspectos Generales

La tercera fase se denomina Informe de Auditoría, y está referida a la finalización o conclusión del trabajo, donde realizan las tareas orientadas a reunir las evidencias de auditoría para sustentar la opinión sobre los estados financieros cuando haya ejecutado los pasos siguientes:

- Evaluación de los resultados de todas las pruebas aplicadas.
- Aplicación de procedimientos analíticos generales.
- Revisión de eventos subsecuentes.
- Revisión de aseveraciones erróneas.
- Evaluación de la carta de los abogados de la Entidad.
- Obtención de la Carta de Representación.
- Elaboración de Observaciones, Conclusiones y Recomendaciones sobre control financiero.

5.2. Procedimientos Analíticos.

5.5.1. Propósito de los Procedimientos Analíticos

Al finalizar la auditoría o cerca de su terminación, el auditor puede ejecutar procedimientos analíticos a fin de evaluar si los estados financieros tomados en su conjunto son congruentes con el conocimiento obtenido de la entidad bajo examen.

Estos procedimientos tienen los propósitos siguientes:

- Determinar si se ha obtenido un entendimiento adecuado sobre todas las fluctuaciones y relaciones en los estados financieros, mediante otro procedimiento de auditoría.

- Determinar si otra evidencia de auditoría es consistente con las explicaciones obtenidas por las diferencias significativas documentadas durante la aplicación de procedimientos analíticos.
- Asistir al auditor a formarse una opinión que sea consistente con las conclusiones alcanzadas durante las pruebas de saldos de cuentas y clases de transacciones de los estados financieros.

5.5.2. Ejecución de Procedimientos Analíticos

Para alcanzar los propósitos de los procedimientos analíticos de auditoría el auditor debe:

- Comparar los montos del año actual con la información financiera comparativa.
- Identificar diferencias significativas.
- Entender las diferencias identificadas.
- Considerar los resultados de los procedimientos analíticos.

5.5.3. Evaluación de errores.

Con el objeto de formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor debe concluir si el enfoque de la auditoría financiera fue suficiente y los estados financieros no tienen errores importantes. En base a su evaluación el auditor debe determinar el tipo de informe a emitir sobre los estados financieros examinados.

Adicionalmente el auditor necesita considerar las implicaciones de los errores sobre:

- Evaluación de controles internos.
- El cumplimiento de las leyes y regulaciones vigentes.

Los errores se pueden clasificar en las siguientes categorías:

- Errores conocidos u otros errores e irregularidades, constituyen las diferencias de auditoría que el auditor ha cuantificado, como resultado de aplicar procedimientos de auditoría.
- Errores probables, correspondiente a los errores que no pueden ser cuantificados con precisión, basándose en la evidencia disponible.

Si un error es identificado, debe investigarse su naturaleza y causa, con un grado razonable de escepticismo profesional, tales errores pueden ser originados por:

- Errores, que son equivocaciones no intencionales en los estados financieros, por ejemplo aplicación errónea de normas contables.
- Irregularidades, que son errores intencionales en los estados financieros, como por ejemplo en la manipulación, falsificación de registros o documentos o registros de transacciones sin sustento.

5.5.4. Revisión de Papeles de Trabajo

A medida que avanza la auditoría hay una continua revisión de papeles de trabajo y una evaluación de los resultados de las pruebas de auditoría. La revisión de papeles de trabajo y estados financieros que se realizan al final del trabajo, es la última verificación para cerciorarse de que todos los asuntos y problemas importantes han sido identificados, analizados y solucionados convenientemente.

El objetivo principal de la revisión de papeles de trabajo, es obtener certeza razonable de que la auditoría a los estados financieros está completa y que se ha documentado apropiadamente. La documentación es importante dado que los papeles de trabajo serán utilizados en la planeación de auditorías futuras.

5.5.5. Elaboración del Informe

El informe de auditoría es el medio a través del cual el auditor, emite su juicio profesional sobre los estados financieros que ha examinado, el informe es la expresión escrita donde el auditor expone la conclusión sobre la tarea que realizó, cada una de las distintas fases de una auditoría tiene como objetivo final la emisión del informe.

El informe de auditoría financiera tiene la estructura siguiente:

5.5.6. Informe de Auditoría Financiera

Parte I

- Dictamen.
- Estados Financieros y notas a los Estados Financieros.
- Informe sobre la información financiera para la Cuenta General de la República.
- Información Financiera sobre la Cuenta General de la República.
- Informe sobre la estructura de control interno.

Parte II

- Síntesis General
- Introducción
- Conclusiones
- Observaciones y Recomendaciones
- Anexos

En el ámbito de la auditoría gubernamental, usualmente son emitidos informes de auditoría financiera, relativos a:

- Información financiera para la Cuenta General de la República.

- Información Financiera requerida por organismos internacionales:
- Banco Interamericano de Desarrollo - BID
- Agencia para el Desarrollo Internacional de los Estados Unidos de América - USAID.
- Banco Internacional para la Reconstrucción y Fomento -BiRF- (Banco Mundial).

5.5.7. Elementos del Dictamen del Auditor

- a) Título
- b) Destinatario
- c) Párrafo Introdutoria
 - (i) Identificación de los Estados Financieros Auditados.
 - (ii) Expresión de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor.
- d) Párrafo de alcance (que describe la naturaleza de la auditoría).
 - (i) Referencia a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
 - (ii) Descripción del trabajo realizado por el auditor.
- e) Párrafo de opinión (que contiene la expresión de la opinión del auditor sobre los Estados Financieros.
- f) Lugar y fecha del dictamen, y
- g) Firma e identificación del auditor.

Es recomendable guardar uniformidad en la forma y contenido del dictamen del auditor, porque así se contribuye a promover el entendimiento de parte de los usuarios, así como identificar circunstancias inusuales, cuando ellas ocurran.

- a) **Título.** El dictamen del auditor debe tener el título de **Dictamen de los Auditores Independientes**, para distinguirlos de informes que podrían ser emitidos por oíros, como por ejemplo: Funcionarios de la entidad, directores o informes de otro tipo de auditoría.
- b) **Destinatario.-** El dictamen del auditor debe estar dirigido apropiadamente conforme lo requiera las circunstancias. Normalmente el dictamen se dirige al titular de la entidad, miembros de la Junta General de Accionistas y/o directorio.
- c) **Párrafo Introdutoria.-** El dictamen del auditor debe identificar los Estados Financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo el periodo cubierto por tales estados.
- d) **Párrafo de Alcance.-** El dictamen del auditor debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue realizada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. El alcance se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios para la ejecución del examen de acuerdo con las circunstancias.
- e) **Párrafo de Opinión.-** En el dictamen el auditor debe expresar claramente su opinión respecto a si los estados financieros auditados presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- f) **Lugar y fecha del dictamen.-** La fecha del dictamen debe ser aquella que coincide con la finalización de la auditoría, el dictamen debe indicar la localidad donde el auditor está domiciliado.

g) Firma e identificación del auditor. El dictamen debe ser firmado por los auditores responsables de la auditoría, indicando su nombre completo y número de matrícula, en los casos siguientes:

- Dictámenes emitidos por la Contraloría General de la República, por el auditor encargado y el supervisor.
- Dictámenes emitidos por las Sociedades de Auditoría Independiente, por el socio responsable en representación de la firma.

5.5.8. Clasificación del dictamen del auditor

Dictamen sin modificaciones (estándar), debe expresarse una opinión sin salvedades cuando el auditor concluya que los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de la entidad.

Dictámenes modificados, en ciertas circunstancias, el dictamen del auditor puede modificarse, incorporando uno o más párrafos para indicar las razones por las cuales se llegó a esa conclusión, en algunos casos originan dictámenes con salvedades, en otros casos, conllevan a una abstención de opinión o a expresar una opinión adversa.

Asuntos que no afectan la opinión

- Énfasis de un asunto
- Falta de uniformidad

Asuntos que si afectan la opinión

- **Opinión con salvedades,** una opinión con salvedades deberá expresarse cuando el auditor concluye que no puede expresar una opinión sin modificaciones, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la gerencia o limitación en el alcance de su trabajo no es tan importante como para requerir una opinión adversa o una

abstención de opinión, una opinión modificada debe expresarse como **excepto por**.

- **Abstención de opinión**, una abstención de opinión debe expresarse cuando, el posible efecto de una limitación en el alcance es tan importante, que el auditor no ha podido obtener suficiente evidencia de auditoría y, en consecuencia, no puede expresar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros, la abstención de opinión se hace necesaria cuando el auditor no ha podido realizar una auditoría suficiente que le permita formarse una opinión sobre los estados financieros.
- **Opinión adversa**, una opinión adversa debe expresarse cuando el efecto de un desacuerdo 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. Por lo tanto, el auditor concluye que tales estados en su conjunto, no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad auditada, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO VI.

INFORME SOBRE ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.

El informe sobre la estructura de control interno, es el documento mediante el cual el auditor comunica a la entidad, los hallazgos (condiciones reportables) más importantes detectados en una auditoría financiera, referidas al diseño u operaciones de su estructura de control interno.

La administración es responsable por su diseño y mantenimiento efectivo. Por lo tanto la administración es libre de evaluar su estructura de control interno sin perjuicio de la realizada por el auditor.

El auditor puede examinar e informar sobre la estructura de control interno, solo cuando la administración presente una aseveración por escrito (basado en los criterios de control referidos en el informe de la administración), acerca de la efectividad de su estructura.

6.1. Observaciones, Conclusiones, Recomendaciones y Anexos.

En base a las deficiencias importantes detectadas durante el desarrollo de la auditoría financiera, desarrollo y comunicación de hallazgos de auditoría, el auditor debe elaborar las observaciones, conclusiones y recomendaciones, de conformidad con las disposiciones establecidas en la NAGU 4.30 presentación del informe.

Las recomendaciones constituyen las medidas sugeridas por el auditor a la administración de la entidad examinada, orientada a promover la superación de las observaciones emergentes de la evaluación de los controles internos financieros, son dirigidos a los funcionarios públicos que tengan competencia para disponer su aplicación.

El informe debe contener recomendaciones que, fundamentadas en las observaciones y conclusiones, propicien la adopción de correctivos que posibiliten mejorar la gestión y/o desempeño de los funcionarios y servidores públicos, con énfasis en el logro de los objetivos del sistema de control interno de la entidad auditada.

Las recomendaciones deben de estar encaminadas a superar las causas de [os problemas observados, es necesario que las medidas que se recomienden sean factibles de implementarlas.

Las recomendaciones deben de contener la descripción de los cursos de acción a seguir para fortalecer los controles internos institucionales. Se incluirán recomendaciones para que los funcionarios públicos cumplan las leyes y reglamentos aplicables y mejoren los controles cuando sean significativos los casos de incumplimiento y deficiencias de control interno observadas.

También se deberán incluir en este rubro las recomendaciones significativas determinadas en auditorías anteriores que no se hayan corregido y estén relacionadas con los objetivos del examen.

6.2. Observaciones

En esta parte del Informe, la Comisión Auditora desarrollará las observaciones que, como consecuencia del trabajo de campo realizado y la aplicación de los procedimientos de control gubernamental, hayan sido determinadas como tales, una vez concluido el proceso de evaluación y contratación de los hallazgos comunicados con los correspondientes comentarios y/o aclaraciones formulados por el personal comprendido en los mismos, así como la documentación y evidencia sustentatorios respectiva.

Las observaciones se deberán referir a hechos o situaciones de carácter significativo y de interés para la entidad examinada, cuya naturaleza deficiente permita oportunidades de mejorar y/o corrección, incluyendo sobre ellos información suficiente y competente relacionada con los resultados de la evaluación efectuada a la gestión de la entidad examinada. Las observaciones, para su mejor comprensión, se presentarán de manera ordenada, sistemática, lógica y numerada correlativamente, evitando el uso de calificativos innecesarios y describiendo apropiadamente sus elementos o atributos característicos.

6.3. Conclusiones

En este rubro la Comisión Auditora deberá expresar las conclusiones del Informe de la acción de control, entendiéndose como tales los juicios de carácter profesional, basados en las observaciones establecidas, que se formulan como consecuencia del examen practicado a la entidad auditada. Al final de cada conclusión se identificará el número de la (s) observación (es) correspondiente (s) a cuyos hechos se refiere. La Comisión Auditora, en casos debidamente justificados, podrá también formular conclusiones sobre aspectos distintos a las observaciones, verificados en el curso de la acción de control, siempre que éstos hayan sido expuestos en el Informe.

6.4. Recomendaciones

Las recomendaciones constituyen las medidas específicas y posibles que, con el propósito de mostrar los beneficios que reportará la acción de control, se sugieren a la administración de la entidad para promover la superación de las causas y las deficiencias evidenciadas durante el examen. Estarán dirigidas al Titular o en su caso a los funcionarios que tengan competencia para disponer su aplicación.

Las recomendaciones se formularán con orientación constructiva para propiciar el mejoramiento de la gestión de la entidad y el desempeño de los funcionarios y servidores públicos a su servicio, con énfasis en contribuir al logro de los objetivos institucionales dentro de parámetro de economía, eficiencia y eficacia; aplicando criterios de oportunidad de acuerdo a la naturaleza de las observaciones y de costo proporcional a los beneficios esperados.

Para efectos de su presentación, las recomendaciones se realizarán siguiendo el orden jerárquico de los funcionarios responsables a quienes va dirigida, reverenciándolas en su caso a las conclusiones, o aspectos distintos a éstas, que las han originado.

BIBLIOGRAFÍA

- YARASCA RAMOS, Pedro Antonio
AUDITORÍA- Fundamentos con un Enfoque Moderno
Segunda Edición.
- MANUAL DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL Y AUDITORIA
GUBERNAMENTAL, Lic. Adm. Emilio R. Valdivia
Contreras/Actualidad Gubernamental.
- NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL - NAGU
Aprobado con Resolución de Contraloría N° 162-95-CG y
modificatoria "Diario Oficial El Peruano".
- MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL - MAGU
Separata Especial - Publicado el 23 de Diciembre de 1998 en el
"Diario Oficial El Peruano".
- LEY N° 28716-LEY DE CONTROL INTERNO DE LAS ENTIDADES
DEL ESTADO.
- LEY N° 27785-LEY ORGANICA DEL SISTEMA NACIONAL DE
CONTROL Y DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA
REPUBLICA.