



Contraloría General del Estado
B O L Í V I A

NORMAS DE AUDITORIA DE CONFIABILIDAD DE LOS REGISTROS Y ESTADOS FINANCIEROS

Resolución: CGE/073/2021

28 de octubre de 2021

Código: NE/CE-114

Versión: 1

N O R M A D E C O N T R O L E X T E R N O



RESOLUCIÓN N° CGE/073/2021

La Paz, 28 de octubre de 2021

CONSIDERANDO:

Que, la Lic. Sandra Quiroga Solano, Subcontralora de Gobiernos Departamentales, remitió a la Subcontraloría de Servicios Legales el proyecto de "*Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros*".

Que, el Informe Técnico CGE/SCGD/INF-INT/ N°007/2021, de 16 de septiembre de 2021, suscrito por la Lic. Sandra Quiroga Solano, Subcontralora de Gobiernos Departamentales, dirigido al Dr. Henry Lucas Ara Pérez, Contralor General del Estado, justifica la necesidad de emitir las indicadas normas; asimismo, adjunto al Informe Técnico, se acompaña el proyecto de las "*Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros*".

Que, el Informe Técnico CGE/SCGD/INF-INT/N°007/2021, de 16 de septiembre de 2021, respecto al proyecto normativo referido, señala:

I. ANTECEDENTES

Como resultado de la evaluación de los informes de confiabilidad de los registros y estados financieros emitidos por las Unidades de Auditoría Interna de las entidades del sector público, se ha advertido que la aplicación de criterios técnicos en dichos trabajos de auditoría no permite cumplir con el propósito establecido en el artículo 15 de la ley 1178 respecto a este tipo de actividad, en consideración a que se ejecuta en el marco de las Normas de Auditoría Financiera emitidas por la Contraloría General del Estado, cuyo contenido técnico está orientado solo a la emisión de pronunciamiento sobre la "razonabilidad de saldos".

El artículo 15 de la Ley 1178, establece que la Unidad de Auditoría Interna debe determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros, aspectos no contemplados técnicamente en las Normas de Auditoría Financiera.

Por lo indicado, existe la necesidad de emitir las Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros, por cuanto no se dispone de norma técnica para el cumplimiento del indicado mandato; razón por la cual, en reuniones de Subcontralores con participación del señor Contralor, se analizó la estructura y contenido del proyecto de la norma que justifica el presente informe.

(...)

Para fines de que el trabajo de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros sea ágil, oportuno, uniforme y con todos los criterios técnicos aplicables, se ha visto la necesidad de elaborar las Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros, cuyo contenido incluye entre otros:

- Criterios técnicos a ser considerados para establecer la confiabilidad de los registros y estados financieros.
- Determinación de aspectos precisos para la identificación de operaciones críticas.



- Procedimientos claros para la evaluación oportuna y técnica de los registros contables.
- Procedimientos claros y precisos para la evaluación oportuna y técnica de los estados financieros.
- Establecimiento de momentos y diferenciaciones técnicas para la planificación general de la auditoría, la planificación específica del análisis de los registros y planificación específica del análisis de los estados financieros.
- Identificación de los controles mínimos que deben existir en los registros contables.
- Identificación de los controles mínimos que deben existir para la elaboración y emisión de los estados financieros.
- Condiciones de las cuentas contables y partidas presupuestarias para ser consideradas críticas.
- Determinación de los dos Objetos de la auditoría.
- Aspectos a considerar para reportar las deficiencias de control interno significativas.
- Aspectos a considerar para reportar las deficiencias de control interno importante.

Que, en el citado Informe Técnico CGE/SCGD/INF-INT/ N°007/2021, de 16 de septiembre de 2021, en el numeral "3. CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIÓN", se señala:

Por los aspectos técnicos expuestos y considerando la normativa legal citada en el punto precedente, y cumplidas las formalidades requeridas, previo Informe Legal, se recomienda la emisión de la Resolución que apruebe las "Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros", versión 1.

Que, el Informe Legal N° AA/109/2021 de 28 de octubre de 2021, emitido por la Subcontraloría de Servicios Legales, con relación al proyecto de las "Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros", en el punto "2. CONSIDERACIONES LEGALES", "2.1 Análisis Legal", señala:

En el marco legal glosado precedentemente, y en virtud a la autonomía que se le atribuye normativamente a la Contraloría General del Estado, mediante Informe Técnico CGE/SCGD/INF-INT/ N°007/2021, de 16 de septiembre de 2021, suscrito por la Lic. Sandra Quiroga Solano, Subcontralora de Gobiernos Departamentales, dirigido al Dr. Henry Lucas Ara Pérez, Contralor General del Estado, se establece que existe la necesidad de emitir las "Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros" con la finalidad de que el trabajo de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros tenga un nivel mínimo de calidad, sea ágil, oportuno, uniforme y con todos los criterios técnicos aplicables, toda vez que no se dispone de norma técnica para el cumplimiento del indicado mandato.

Asimismo, concluye que:

(...) el proyecto de las "Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros" elaborado por la Subcontraloría de Gobiernos Departamentales, se enmarca dentro de las disposiciones legales en actual vigencia, por lo que se considera pertinente su aprobación.

Finalmente, recomienda:

(...) estando cumplidas las formalidades previstas, se recomienda al Contralor General del Estado la emisión de la Resolución Administrativa mediante la cual se aprueben las "Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros", para su entrada en vigencia a partir del 3 de enero de la Gestión 2022.



CONSIDERANDO:

Que, la Constitución Política del Estado, establece: "*Artículo 213.- I. La Contraloría General del Estado es la institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquellas en las que el Estado tenga participación o interés económico. La Contraloría esta facultada para determinar indicios de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal; tiene autonomía funcional, financiera, administrativa y organizativa. II. Su organización, funcionamiento y atribuciones (...) se determinarán por la ley.*". Por su parte, dispone: "*Artículo 217.- I. La Contraloría General del Estado será responsable de la supervisión y del control externo posterior de las entidades públicas y de aquellas en las que tenga participación o interés económico el Estado. (...)*".

Que, la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales de 20 de julio de 1990, prevé: "*Artículo 15. La auditoría interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad, que realizará las siguientes actividades en forma separada, combinada o integral: evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos; **determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros**; y analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones*"; por su parte estipula: "*Artículo 23. La Contraloría General de la República es el órgano rector del Sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. **La Contraloría General de la República emitirá las normas básicas de control interno y externo(...)***".

Que, mediante Ley N° 031 de 19 de julio de 2010, Ley Marco de Autonomías y Descentralización "*Andrés Ibañez*", parágrafo II numeral 1, Disposición Transitoria Décima Segunda, se ha establecido la vigencia de la Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990, de Administración y Control Gubernamentales y sus Decretos Reglamentarios

CONSIDERANDO:

Que, el "*Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República*", aprobado mediante Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio de 1992, expresa: "*Artículo 3. (...) las atribuciones conferidas a la Contraloría (...) se agrupan y sistematizan en la siguiente forma: a) Elaborar y emitir la normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Posterior Externo; (...) r) Ejercer conforme a lo previsto en la Ley No. 1178 y su Reglamento la autonomía operativa, técnica y administrativa, requerida en su calidad y naturaleza de Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado; s) Otras previstas por las Leyes (...) que sean compatibles con su naturaleza como Órgano rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado.*"; "*Artículo 17 La*



normatividad del Control Gubernamental está integrada por las normas básicas y secundarias de control interno y Control Externo Posterior". **"Artículo 18** Las normas básicas de control gubernamental interno son emitidas por la Contraloría General de la República, **forman parte integral del control gubernamental** y son normas generales de carácter principista que definen el nivel mínimo de calidad para desarrollar adecuadamente las políticas, los programas, la organización, la administración y el control de las operaciones de las entidades públicas.. (...)."; y **"Artículo 60.-** La Contraloría General (...) como Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado, de conformidad con la Ley tiene autonomía operativa, técnica y administrativa (...)"

CONSIDERANDO:

Que, el Informe Técnico CGE/SCGD/INF-INT/N°007/2021, de 16 de septiembre de 2021, emitido por la Subcontraloría de Gobiernos Departamentales, y el Informe Legal N° AA/109/2021, emitido por la Subcontraloría de Servicios Legales, justifican la necesidad de emitir las *"Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros"*, para su entrada en vigencia a partir del 3 de enero de la Gestión 2022.

Que, el numeral 6 del Procedimiento *"Emisión; Archivo y Disposición de Documentos Normativos de la Contraloría General del Estado"* (P/OA-001) primera versión, aprobado mediante Resolución N° CGE/077/2011 de fecha 19 de julio de 2011, establece: *"Una vez impreso en limpio el instrumento normativo (...), se proyectará y remitirá adjunto al documento la resolución administrativa al Contralor General del Estado para su aprobación y suscripción"*.

Que, el *"Procedimiento para la Emisión de Resoluciones de la Contraloría General del Estado"* (PI/OA-058) primera versión, aprobado mediante Resolución N° CGE/056/2015 de fecha 29 de abril de 2015, en su numeral 4.2 inciso b), señala que el Contralor General del Estado a través de una resolución podrá: *"(...) b) Aprobar, modificar o dejar sin efecto instrumentos normativos de uso interno e instrumentos normativos de uso externo, emitidos por la Contraloría General del Estado (...)"*.

POR TANTO:

El Contralor General del Estado, en el ejercicio de las atribuciones conferidas por Ley;

RESUELVE:

ARTÍCULO 1.- APROBAR las *"Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros"* (NE/CE-114) **en su primera versión**, que en anexo forma parte de la presente Resolución; y, que entrará en vigencia a partir del 03 de enero de 2022.



ARTICULO 2.- INSTRUIR a la Gerencia de Asuntos Administrativos y Jurídicos de la Subcontraloría de Servicios Legales, la correspondiente publicación en el SISNOR, y en la página web de la Contraloría General del Estado; y, a Secretaría General, la difusión y socialización a las entidades públicas.

Regístrese, comuníquese y archívese.

Dr. Henry Lucas Ara Pérez
CONTRALOR GENERAL DEL ESTADO

HLAP/ECP/KCB
R.L: GAAJ/NM-88/21
c.c.: Archivo

310. NORMAS DE AUDITORÍA DE CONFIABILIDAD DE LOS REGISTROS Y ESTADOS FINANCIEROS

DISPOSICIONES GENERALES

Propósito

El presente documento contiene un conjunto de normas que permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros en Bolivia.

Aplicación

Estas normas son de aplicación obligatoria en la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, en toda entidad pública comprendida en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178, de Administración y Control Gubernamentales, promulgada el 20 de julio de 1990, por las Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas.

Cuando cualquiera de los miembros de las organizaciones mencionadas, ejecuten esta auditoría, se los denomina auditores gubernamentales, para efectos de la aplicación de las presentes Normas.

Auditoría

Es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y los criterios establecidos.

Consideraciones básicas

La población en general requiere que la información que le proporciona las entidades públicas sobre la captación, uso y destino de los recursos financieros que les fue confiado para su administración, sea confiable y oportuna.

El presente documento contribuye a verificar si los servidores públicos están respondiendo por la gestión presupuestaria, patrimonial y financiera, cuya administración le fue confiada. Incluye conceptos, etapas de la auditoría y criterios técnicos vitales para cumplir con los objetivos de la auditoría de la confiabilidad de los registros y estados financieros.

Los servidores públicos a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben establecer, implantar y mantener en funcionamiento procesos, procedimientos y controles internos adecuados para operativizar y generar información financiera confiable, lo que permitirá cumplir con los siguientes objetivos del control gubernamental:

- a) Mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado.
- b) Mejorar la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos.
- c) Mejorar los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión.
- d) Mejorar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado.

Los informes de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros son importantes elementos de control que otorgan credibilidad sobre la información generada mediante los registros contables de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

Abreviaturas:

- a) NBSCI: Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada.
- b) RESCI: Reglamento Específico del Sistema de Contabilidad Integrada.
- c) MCCSP: Manual de Cuentas de Contabilidad del Sector Público.
- d) MAE: Máxima autoridad ejecutiva.
- e) UAI: Unidad de auditoría interna.
- f) MPA: Memorándum de Planificación de Auditoría.

Definiciones

Las definiciones establecidas en la Ley N° 1178 y sus reglamentos deben considerarse en la interpretación y aplicación de las presentes Normas.

Para una mejor comprensión y aplicación de las presentes normas, se establecen las siguientes definiciones:

a) Registro

Es el proceso de asentar o anotar los hechos con efectos financieros a través de instrumentos manuales y automatizados, mediante los cuales, la información recepcionada, es procesada y posteriormente generada como información contable (presupuestaria, patrimonial y financiera).

Los registros manuales, están constituidos por los instrumentos (procedimientos y controles) diseñados por cada entidad pública, en función a la naturaleza de sus operaciones y es el sustento e insumo para el cargado de información en el registro automatizado. El registro manual tiene relación directa con las operaciones físicas a ser traducidas en financieras.

Los registros automatizados, son los registros contables establecidos en las NBSCI, operan como un sistema común, único y uniforme integrador de los registros presupuestarios,

patrimoniales y financieros, orientados a reportar los resultados financieros de las acciones del Estado. Los registros automatizados, son:

- Los registros presupuestarios en los momentos definidos, que corresponden a la ejecución presupuestaria resultado de la gestión pública.
- Los registros patrimoniales en cuentas y auxiliares a través de asientos patrimoniales de partida doble, son producto de la conversión de partidas y rubros presupuestarios a cuentas contables, por medio de matrices de conversión y de otros registros solamente patrimoniales.
- Los registros financieros son producto de la programación y ejecución financiera del presupuesto de caja expresados en flujos de efectivo o equivalentes.

La acción de registro comprende la recepción de información, su revisión, análisis, comparación con los criterios establecidos en la norma correspondiente y su procesamiento mediante los instrumentos de registro manual y automatizado.

b) Estados financieros

Los estados financieros, son informes que reflejan la situación presupuestaria, patrimonial y financiera de una entidad pública en un momento determinado, normalmente un año, los cambios registrados en ellos en dicho periodo de tiempo, de conformidad con las NBSCI. Se componen de varios documentos en los que se plasma la situación presupuestaria, patrimonial y financiera del ente.

El Sistema de Contabilidad Integrada establece la emisión de los siguientes Estados Financieros básicos:

Presupuestarios:

- Estados de Ejecución del Presupuesto de Recursos
- Estados de Ejecución del Presupuesto de Gastos
- Cuenta Ahorro Inversión Financiamiento

Patrimoniales:

- Balance General
- Estado de Recursos y Gastos Corrientes
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

Financieros:

- Estado de Flujo de Efectivo

Otros:

- Estados de Cuenta o Información Complementaria (incluye las notas a los estados financieros).

Las entidades del sector público con personería jurídica propia, autonomía de gestión y presupuesto propio, muestran, a través de los Estados Financieros y estados de cuenta o información complementaria, su situación presupuestaria, patrimonial y financiera.

Los organismos que conforman la Administración Central del Estado no constituyen por sí mismos Entes Contables independientes, por tanto, no producen Estados Financieros patrimoniales.

La acción de elaboración de los estados financieros, comprende el reporte automatizado de los diferentes estados que establecen las NBSCI; así como la construcción manual de los estados financieros, según corresponda, y las notas a los mismos.

c) Riesgo

Es la probabilidad que ocurran observaciones (errores o irregularidades), cuya materialización podría distorsionar las acciones del registro y la veracidad de la información financiera generada, comprometiendo la confiabilidad de los registros y estados financieros.

d) Efecto

Es la ocurrencia (materializada) de observaciones (errores o irregularidades), mismas que distorsionaron las acciones de registro y la veracidad de la información financiera, comprometiendo la confiabilidad de los registros y estados financieros.

e) Control interno (acciones de control interno)

Control interno, es una cadena de acciones adheridas a las operaciones sustantivas o administrativas de la entidad, cuyo propósito es:

- Minimizar la ocurrencia de los riesgos,
- Reducir el impacto en caso de materializarse los riesgos, y/o
- Reconducir las acciones para futuras operaciones, con el propósito de evitar su afectación sobre la situación presupuestaria, patrimonial y financiera de la entidad, en caso de haberse materializado los riesgos.

f) Puntos fuertes de control

Son acciones positivas de control relacionadas con los objetivos de la auditoría, que fueron identificadas por el auditor gubernamental durante el conocimiento de la operación y la evaluación del control interno.

g) Puntos débiles de control.

Es la ausencia de control o la existencia de un control innecesario o insatisfactorio, relacionado con los objetivos de la auditoría, situación que fue advertida por el auditor gubernamental durante el conocimiento de la operación y en la evaluación del control interno.

h) Control clave

Es aquel control que permite que las acciones del registro, la elaboración y la emisión de los estados financieros, aseguren la confiabilidad de los mismos. Así también, este control garantiza que los saldos en los estados financieros representen la existencia, la integridad, la propiedad y la valuación de las operaciones, así como la revelación y presentación de la información financiera.

Para ser considerado “clave” debe reunir tres características esenciales:

- Validar alguna o varias de las acciones de control identificadas como puntos fuertes de control,
- No ser vulnerable por el ambiente de control existente, y
- Resultar eficiente la comprobación de su funcionamiento.

i) Observaciones (errores u omisiones)

Son las acciones u omisiones que han generado o podrían ocasionar un efecto negativo en los registros y en los estados financieros. Las observaciones, son actos realizados fuera de lo establecido en la normativa o resultan contrarias a ella.

j) Operaciones críticas

Entre otras, son las:

- Operaciones físicas de mayor relevancia para la entidad, en función a su mandato legal (misional) y propósitos institucionales.
- Operaciones financieras de mayor significatividad, expuestas a efectos o riesgos con afectación presupuestaria, patrimonial y financiera.
- Operaciones presupuestarias, patrimoniales y financieras, cuya ocurrencia o variación no sea habitual.
- Operaciones con efecto presupuestario, patrimonial y financiero, reportadas en el informe del Comité de Control Interno, con tasa de implementación del control interno por debajo de la tasa de control interno.

Se entiende por tasa de implementación del control interno, al indicador que estima el grado de implementación del control interno, alcanzado a la conclusión del período de la evaluación, establecido por el Comité de Control Interno.

La tasa de control interno, es el indicador que mide la tasa de implementación del grado del control interno, alcanzado a la conclusión del periodo de la evaluación, establecido por la Contraloría General del Estado.

La combinación de ellas o su análisis independiente, se constituye en fuente de información para la determinación de la rotación de énfasis de la auditoría.

k) Rotación del énfasis

Es la estrategia que permitirá a mediano plazo auditar todas las operaciones críticas con efecto financiero (presupuestario, patrimonial y financiero), mismas que están sujetas a riesgos y efectos que comprometen la confiabilidad de los registros y estados financieros.

La estrategia de la rotación del énfasis se determina en función a la aplicación de los criterios de selección de las operaciones que serán analizadas en las diferentes gestiones fiscales que comprenden el período estratégico establecido. Entre los criterios de selección de las operaciones a considerar, se encuentran:

- Las operaciones no auditadas en gestiones anteriores.
- Las operaciones auditadas anteriormente, pero no mejoradas.
- Las operaciones críticas.
- Las operaciones recurrentes, que por su naturaleza requieren ser auditadas.

Vacios técnicos

Si durante el desarrollo de la presente auditoría gubernamental surgiesen aspectos no contemplados en las Normas de Auditoría de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros, deberá efectuarse una consulta escrita al Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental.

Ejercicio de la auditoría

Para la aplicación de las presentes Normas, en lo que corresponda, deberán tomarse en cuenta las Normas Generales de Auditoría Gubernamental 210.

Auditoría de Confiabilidad de los registros y estados financieros

Es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia, con el propósito de emitir pronunciamiento, sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros, en el marco de las NBSCI.

Objeto de Auditoría

Está constituido por:

- a) Los registros (de las transacciones con efecto presupuestarias, patrimoniales y financieras); y
- b) Los estados financieros de la entidad.

Criterios para determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros.

- a) A efectos de emitir el pronunciamiento de la confiabilidad de los registros, el Auditor Interno, debe verificar el cumplimiento de que:
 - Las operaciones de registro se ejecutaron de acuerdo a los criterios establecidos en las NBSCI, el RESCI, el MCCSP y otra norma emitida por el Órgano Rector y específica de la entidad.
 - El control interno relacionado con el registro ha sido diseñado e implementado para minimizar la probabilidad de ocurrencia de las observaciones (errores y/o irregularidades).
- b) Para el pronunciamiento de la confiabilidad de los estados financieros, el Auditor Interno, debe verificar el cumplimiento de que:
 - La información financiera se encuentra expuesta de acuerdo con los criterios establecidos en las NBSCI emitidas por el Órgano Rector.
 - Las desviaciones identificadas, estén por encima del nivel de significatividad aceptable, establecido por la UAI.

Ejercicio de la auditoría interna

La auditoría interna es una función de control interno posterior de la entidad, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y actividades administrativas. Su propósito es informar oportunamente a la MAE sobre la ineficacia y deficiencias del Sistema de Control Interno, así como, contribuir al logro de los objetivos de la entidad mediante la evaluación periódica del control interno.

311. ETAPA DE PLANIFICACIÓN

01. La primera norma de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

02. La planificación de la auditoría debe permitir un adecuado desarrollo del resto de las etapas, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.
03. La planificación de la auditoría no tiene un carácter rígido. El auditor gubernamental puede modificar los programas de trabajo cuando en el desarrollo de los mismos se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a la metodología previamente establecida.

Las modificaciones no alcanzan a los objetivos y al objeto de la auditoría; tampoco implica dejar de analizar alguna operación presupuestaria, patrimonial y financiera, seleccionada anteriormente, salvo que se determine que la operación no es crítica, para ello se debe justificar en papeles de trabajo.

Toda modificación debe justificarse y documentarse en una adenda al MPA.

04. Durante la planificación, el auditor gubernamental debe considerar varios aspectos para elaborar una estrategia detallada que le permita alcanzar los objetivos de la auditoría.
05. En la etapa de la planificación, el auditor gubernamental debe precisar los objetivos, objeto, alcance y la metodología de la auditoría.

La metodología comprende la aplicación de:

- a) Técnicas y procedimientos de auditoría que deberán ser incorporados en los programas de trabajo.
- b) Métodos de muestreo que incluyan explicación de la forma de determinación de la muestra representativa y las razones de su selección.

Planificación general de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros

06. La planificación general de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros debe realizarse durante los meses de marzo y abril de la gestión a ser auditada, para ello, el auditor gubernamental debe tener conocimiento y comprensión, entre otros, de los aspectos que se indican a continuación:

- a) El mandato legal de creación de la entidad, identificando sus competencias (atribuciones y facultades), vinculadas a los productos que genera (bienes, servicios y/o normas).
- b) Las estimaciones presupuestarias de recursos respecto a las diferentes fuentes de financiamiento, las asignaciones presupuestarias de gastos para las operaciones de funcionamiento e inversión.
- c) Los programas y proyectos relacionados con el presupuesto de funcionamiento e inversión pública de la entidad, cuando corresponda.
- d) El ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, de tal forma que le permita identificar los hechos, operaciones y prácticas que pueden afectar en la confiabilidad de los registros y estados financieros.
- e) Las operaciones definidas por la entidad para la generación de sus productos (bienes, servicios y/o normas) de tal forma que le permita identificar los hechos, operaciones y prácticas que pueden tener un efecto sobre la información auditada.
- f) Las áreas y unidades organizacionales relacionadas con las operaciones de la entidad y su vinculación con el área contable.
- g) Las políticas contables y operativas, así como sus cambios.
- h) El tipo de información financiera y no financiera, vinculada al objeto de auditoría.
- i) El historial de auditoría, respecto a los resultados de los trabajos de auditoría realizados durante años anteriores por la UAI, firmas privadas de auditoría, profesionales independientes y la Contraloría General del Estado.
- j) Los resultados de los seguimientos al cumplimiento de las recomendaciones de las auditorías de confiabilidad de los registros y estados financieros, de las anteriores gestiones. En caso de no existir el seguimiento, realizar el mismo, a efectos de contar con información sobre los hechos revelados en la gestión anterior.
- k) Las operaciones financieras, definidas por la entidad, de mayor significancia o afectación presupuestaria y financiera.
- l) Las operaciones presupuestarias, patrimoniales y financieras definidas por la entidad, cuya ocurrencia o variación no sea habitual.
- m) Los hechos externos (entorno) que podrían afectar los registros y estados financieros.

07. En cualquier momento del desarrollo de la auditoría, podrán identificarse observaciones (errores y/o irregularidades) que requieren ser alertadas a la MAE para que tome acciones correctivas inmediatas, el auditor gubernamental comunicará oportunamente por escrito a esta, las situaciones encontradas.

Si hasta el momento de emitir el informe de confiabilidad de los registros y/o de los estados financieros, según corresponda, se advierte que la MAE no ha asumido las medidas correctivas o las acciones tomadas no han sido efectivas, el hecho observado será considerado en el pronunciamiento formal del auditor que será emitido, en el caso de la confiabilidad de los registros, dentro los primeros diez días siguientes de concluido el ejercicio fiscal objeto de la auditoría y, respecto a la confiabilidad de los estados financieros, en el plazo establecido en las disposiciones legales (dentro de los tres meses de concluido el ejercicio fiscal).

08. El auditor gubernamental debe identificar las operaciones críticas y determinar la Rotación del Énfasis que efectuará durante un período estratégico de 3 a 5 años. Durante el período estratégico, mediante la auditoría de la confiabilidad de los registros y estados financieros, analizará todas las operaciones críticas con efecto financiero.

09. Los resultados de la planificación general, deben ser plasmados en el MPA y los documentos que lo sustentan, serán archivados en el legajo permanente actualizado.

En el MPA se reportará la rotación del énfasis y podrá ser actualizada de acuerdo a las circunstancias presentadas, con la debida justificación.

Planificación específica para el análisis de los registros:

La planificación específica para el análisis de los registros de las operaciones determinadas en la rotación del énfasis para el periodo de la auditoría, se realiza una vez concluida la planificación general de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, es decir, entre los meses de mayo y junio de la gestión a ser auditada, en los que el auditor gubernamental, debe:

10. Comprender el control interno del área Administrativa y Financiera, así como los controles internos incorporados en las operaciones a ser analizadas. Aplicar la NAG 312 (Control Interno).
11. Identificar el flujo de los procesos de las operaciones críticas con efecto financiero.
12. Conocer y comprender los documentos referidos a los procedimientos, manuales, reglamentos específicos y otra normativa respecto a los registros de las operaciones críticas. Desde el origen de la operación (sustantiva o administrativa).
13. Conocer y comprender los procesos y procedimientos que originan los registros de las operaciones críticas.
14. Identificar los puntos fuertes de control, débiles y controles “clave”, establecidos u omitidos en los procedimientos y procesos señalados en los numerales anteriores de las operaciones críticas.
15. Verificar en una muestra, si el diseño de las operaciones críticas objeto de análisis, es el adecuado (sus procesos, procedimientos y controles), cumplen con su diseño, así como el funcionamiento de los controles clave. Cuando la entidad no cuente con procedimientos formales, debe tomar conocimiento de las operaciones y de sus controles internos claves incorporados a ellas, a través de flujogramas, narrativos y/o cuestionarios.

16. Evaluar el control interno, de las operaciones seleccionadas en la muestra establecida, conforme indica la norma 312. Control Interno.
17. Elaborar los programas de trabajo, con procedimientos orientados a validar el cumplimiento de los criterios establecidos para determinar la confiabilidad de los registros.

Planificación específica para el análisis de los estados financieros:

La planificación específica para el análisis de los estados financieros, se realiza al finalizar el ejercicio fiscal objeto de la auditoría, es una complementación a la planificación general y considera los resultados del análisis de la confiabilidad de los registros. El auditor gubernamental, debe:

18. Justificar la selección de operaciones o transacciones con efecto financiero, adicionales a las consideradas en el análisis de los registros.
19. Evaluar el control interno relacionado con la elaboración y emisión de los estados financieros, conforme indica la norma 312. Control Interno. En el caso de operaciones o transacciones adicionales, señaladas en el numeral anterior, evaluar el control interno, relacionado con el registro, conforme indica la norma 312 Control Interno, en lo que corresponda.
20. Analizar la elaboración y emisión de los estados financieros, considerando dos momentos:
 - a) Las fechas de corte de las operaciones del ejercicio fiscal, y
 - b) La fecha de elaboración y emisión de los estados financieros.
21. Analizar:
 - a) Las variaciones horizontales y verticales significativas de los estados financieros.
 - b) Las cuentas contables sin movimiento o con variación significativa.
 - c) Los ajustes contables emergentes de los resultados de anteriores pronunciamientos respecto a la confiabilidad de los estados financieros.
22. Definir el nivel de significatividad aceptable.

El nivel de significatividad aceptable es la magnitud o naturaleza de una cifra errónea y/o irregular (incluyendo una omisión de información presupuestaria, patrimonial y financiera) individual o en combinación con otras observaciones, que a la luz de las circunstancias que la rodean, hace probable que el juicio de una persona razonable que confiara en la información, fuera influido por la cifra observada, o que su decisión sea afectada como resultado de la observación. Implica el juzgamiento de montos

(cantidad) y naturaleza (calidad) de las eventuales distorsiones que presentan los estados financieros.

La significatividad se considera en los siguientes momentos:

- a) Al planificar la auditoría;
- b) Al ejecutar la auditoría; y
- c) Al decidir los asuntos a revelar en el informe de auditoría.

También debe:

- 23. Determinar el muestreo a aplicar. Para la obtención de las evidencias de auditoría, el auditor gubernamental debe utilizar, en lo posible, métodos de muestreo estadístico.
- 24. Conocer la estructura y contenido de cada uno de los estados financieros.
- 25. Conocer y comprender los criterios y políticas de adecuación, en caso que la entidad tenga un sistema contable diferente al establecido formalmente por el Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Integrada y, requiera su adecuación al Sistema automatizado oficial.
- 26. Elaborar los programas de trabajo, con procedimientos orientados a validar el cumplimiento de los criterios establecidos en la presente norma para determinar la confiabilidad de los estados financieros.

En resumen, el auditor interno debe planificar la auditoría de los registros y estados financieros para obtener seguridad suficiente de identificar observaciones (errores y/o irregularidades) significativas en los mismos, así como el incumplimiento a los criterios establecidos en las NBSCI, el RESCI, el MCCSP y otra norma emitida por el Órgano Rector y específica de la entidad.

Productos de la planificación general y de la planificación específica para el análisis de los registros y de los estados financieros:

- 27. Resultado del proceso de la planificación general, la planificación específica para el análisis de los registros y la planificación específica para el análisis de los estados financieros, se debe elaborar los siguientes documentos:
 - a) El MPA debe contener todos los aspectos señalados en la presente norma, aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos, objeto, alcance y metodología de la auditoría, así como los resultados de la planificación general y de la planificación específica de la confiabilidad de los registros y estados financieros.
 - b) Programas de trabajo para la ejecución de procedimientos respecto a la confiabilidad de los registros,

- c) Programas de trabajo para la ejecución de procedimientos respecto a la confiabilidad de los estados financieros.

Cada uno de los programas de trabajo debe definir los objetivos, la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados, y los procedimientos necesarios para obtener evidencia competente y suficiente que respalde los pronunciamientos del auditor gubernamental.

312. CONTROL INTERNO

01. La segunda norma de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, es:

La evaluación del control interno de los registros se debe realizar durante la gestión fiscal correspondiente al período de la auditoría.

La evaluación del control interno respecto a la elaboración, emisión de los estados financieros debe realizarse al concluir la gestión fiscal correspondiente al período de la auditoría, así como validar sus saldos.

La evaluación del control interno, tiene el objetivo de identificar y analizar el diseño e implementación de control interno establecido y puesto en funcionamiento por la entidad, con el propósito de determinar si el mismo minimiza la probabilidad de presentarse observaciones (errores y/o irregularidades) en los registros y en la elaboración y emisión de los estados financieros, así como, reducir el impacto ocasionado por hechos externos desfavorables, cuya ocurrencia podría afectar la confiabilidad de los registros y estados financieros.

02. El auditor debe analizar el control interno relacionado con el Área Administrativa Financiera (Presupuesto, Contabilidad y Tesorería), como ser:

- a) Su organización: (Estructura Orgánica, Manual de Organización y Funciones y Manuales de Procesos).
- b) Asignación de funciones: (Programas Operativos Anual Individual, asignación de funciones y responsabilidades).
- c) Competencia del personal: (Análisis de perfiles de cargo consistentes con las necesidades operativas de las unidades que intervienen en los procesos).
- d) El reglamento específico del sistema de contabilidad integrada y otra norma específica emitida por la entidad.

Evaluación del control interno relacionado con el registro

El auditor gubernamental, debe:

03. Identificar y analizar los controles internos incorporados en los procesos y procedimientos que tienen efecto en el registro. La evaluación del control interno se realizará desde la ocurrencia (su origen) en las unidades operativas (sustantivas o administrativas), hasta su aprobación.

04. Evidenciar en la evaluación del control interno, entre otros, si las siguientes acciones de control interno se encuentran diseñadas y funcionan adecuadamente:

- a) Autorización
El registro cuenta con autorización previa. Acción de control interno, que comprende la verificación del cumplimiento de los requisitos previos necesarios para su realización, así como la legalidad, pertinencia, oportunidad y conveniencia de su ejecución.
- b) Aprobación
El registro fue aprobado. Acción de control que resulta de haber verificado la conformidad del proceso de registro, en el marco de lo dispuesto y normado, así como, la conveniencia institucional de sus resultados.
- c) Integridad
 - La integridad de las operaciones se encuentra documentada, autorizada, procesada y registrada en un sistema único.
 - Los procedimientos y normas para el registro de las transacciones presupuestarias, patrimoniales y financieras, han sido cumplidos en su integridad.
- d) Ocurrencia y existencia
 - El registro de datos se ha realizado respecto a eventos realmente ocurridos y conforme lo establecido, convenido o acordado.
 - Los bienes o productos realmente existen físicamente y los servicios fueron recibidos u otorgados.
- e) Exactitud
 - Los procedimientos incluyen acciones claras que eviten discrecionalidades o interpretaciones subjetivas.
 - Existe consistencia de los procedimientos administrativos con las normas básicas emitidas por los órganos rectores y las secundarias de las propias entidades.
- f) Oportunidad
 - Los procedimientos establecidos para las actividades previas al registro y para el registro propiamente dicho, se ejecutaron en un tiempo igual o inferior al definido formalmente. La utilización de tiempos en exceso implica ineficiencias en el desarrollo de las operaciones.
 - Se ha efectuado el registro de las operaciones en el momento, período o gestión de su ocurrencia, y considerando el manual de cuentas de contabilidad del sector público.
- g) Salvaguarda
 - La custodia y conservación de la documentación que respalda las transacciones presupuestarias, patrimoniales y financieras, cuenta con las condiciones y tiempo establecidos.
 - La custodia y conservación de los bienes permiten cuidar las condiciones físicas y tecnológicas que requieren. (Medidas de seguridad, cobertura de seguro o garantías sobre el uso de determinados bienes).
- h) Propiedad
Previo al registro de una operación presupuestaria, patrimonial y financiera, se ha verificado la propiedad de los bienes, derechos, acciones u otros, así como la obligación de pago.

- i) Competencia
El registro corresponde a operaciones financieras de competencia institucional y su relación con los planes institucionales.
- j) Valuación
Se registraron los importes correctos de las operaciones, así como en los términos monetarios conforme a criterios establecidos.
- k) Presentación
Se haya realizado la clasificación y descripción de la información financiera, en las cuentas contables, partidas y rubros presupuestarios, establecidos para el fin específico de la transacción.

Evaluación del control interno relacionado con la elaboración y emisión de los Estados financieros

El auditor gubernamental, debe:

05. Efectuar la evaluación del control interno relacionado con la elaboración y emisión de los estados financieros, inmediatamente concluido el ejercicio fiscal, así como la validación de los saldos. Para lo cual, debe:

- a) Analizar el control interno incorporado en los procesos y procedimientos establecidos por la entidad para la elaboración y emisión de los estados financieros.
- b) Verificar la implantación del control interno incorporado en los procesos y procedimientos señalados anteriormente. Cuando la entidad no cuente con procedimientos, debe tomar conocimiento de los controles internos implantados de manera no formal.
- c) Verificar, entre otras, el diseño y funcionamiento de las siguientes acciones de control interno:
 - Se hayan elaborado y emitido la integridad los estados financieros señalados en las NBSCI.
 - Los estados financieros hayan sido emitidos en los plazos y tiempos establecidos en la norma vigente.
 - Los estados financieros consignan las firmas que establece la norma vigente.

En el caso que el Auditor haya seleccionado adicionalmente operaciones o transacciones no contempladas anteriormente en el análisis de los registros, debe evaluar el control interno, relacionado con el registro, conforme indica los numerales 312.03 y 312.04 de la presente norma, en lo que corresponda.

Resultados de la evaluación del control interno en la confiabilidad de los registros y estados financieros.

06. Como resultado de la evaluación del control interno el auditor gubernamental, debe identificar:

- a) Las Operaciones críticas objeto de auditoría.
- b) Los controles internos considerados clave y puntos fuertes, incorporados en los procesos y procedimientos de la entidad que están siendo aplicados y funcionan.
- c) Los riesgos de control de las operaciones críticas analizadas.
- d) Los Puntos débiles de control, en las operaciones críticas analizadas.

07. En base a la identificación de las operaciones críticas y a la determinación de su nivel de riesgos, el auditor gubernamental debe determinar la naturaleza oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

La información señalada anteriormente, permitirá elaborar las pruebas de cumplimiento mediante las cuales se efectuarán la comprobación del funcionamiento del control interno relacionado con los registros y la elaboración y emisión de los estados financieros, mismas que serán efectuadas en la Etapa de la Ejecución de la auditoría.

Resultado de la realización de las pruebas de cumplimiento, se confirmará la vulnerabilidad de las operaciones a observaciones (errores y/o irregularidades) debido a la probable debilidad del control interno en su funcionamiento, situación que fue advertida en la planificación.

Para lo cual se debe examinar:

- a) Las situaciones de irregularidades que hayan ocurrido en el pasado, y que pudieran seguirse presentando.
- b) Las denuncias existentes en cuanto a casos irregulares.
- c) Los procesos y procedimientos administrativos y operativos, a efectos de identificar las áreas en las que los controles son débiles o inexistentes y pueden representar oportunidades para que se presenten observaciones (errores y/o irregularidades).
- d) La existencia de incentivos y presiones a los que estén expuestos los funcionarios, que los puedan llevar a cometer hechos irregulares.
- e) La probabilidad de ocurrencia del riesgo, y en el impacto que ocasionaría a la entidad si llegara a materializarse.

08. El control interno es un proceso implementado por la MAE y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable de la confiabilidad de la información.

09. Los resultados de la evaluación del control interno deben documentarse en papeles de trabajo.

10. Las deficiencias significativas y/o importantes resultantes de la evaluación del diseño y funcionamiento del control interno de los registros, son reportadas en el informe de la confiabilidad de los registros, en un acápite independiente.

Las deficiencias significativas y/o importantes resultantes de la evaluación del diseño y funcionamiento del control interno relacionado a la elaboración y emisión de los estados financieros; así como, las que resultaron de las operaciones o transacciones con efecto financiero, seleccionadas adicionalmente a las evaluadas en el análisis de la confiabilidad de los registros, son reportadas en el informe de la confiabilidad de los estados financieros, en un acápite independiente.

Se entiende por deficiencias de control interno importantes, a aquellas cuya ausencia o inadecuado control, ha ocasionado que la información presupuestaria, patrimonial y financiera de la entidad, haya sido registrada, elaborada y emitida de manera distorsionada, pero no por encima del nivel de significatividad establecido, como ser:

- a) La ausencia de controles necesarios para prevenir, detectar y corregir, oportunamente las observaciones (errores y/o irregularidades) presentadas en los registros, así como en la elaboración y emisión de los estados financieros.
- b) El control interno diseñado e implementado es insuficiente o inadecuado para prevenir, detectar y corregir las observaciones (errores y/o irregularidades) presentadas en los registros, así como en la elaboración y emisión de los estados financieros, de manera oportuna.

Las deficiencias de control interno significativas, son aquellas que originan desviaciones a las NBSCI que superan el nivel de significatividad establecidos, y que al momento de emitir el pronunciamiento, de manera individual o en conjunto, podría calificar el pronunciamiento de la confiabilidad de los estados financieros.

313. ETAPA DE EJECUCIÓN

01. La tercera norma de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, es:

En la etapa de la ejecución de la auditoría, debe efectuarse procedimientos necesarios para emitir un pronunciamiento sobre la confiabilidad de los:

- Registros, y
- Estados financieros

Análisis de los registros:

02. El análisis de los registros, se realiza durante la ejecución de la gestión fiscal a ser auditada.

03. El auditor, debe:

- a) Diligenciar los procedimientos definidos en la etapa de la planificación.
- b) Considerar entre otros procedimientos, la validación del funcionamiento de los controles clave determinados en la etapa de planificación y comprobar el funcionamiento de las acciones de control consideradas puntos fuertes. Aplicar la norma 312 de Control Interno.
- c) Clasificar las operaciones y sus controles internos que contravienen los criterios técnicos establecidos para el pronunciamiento de la confiabilidad de los registros.
- d) Para reportar las deficiencias de control interno, se debe identificar la condición, el criterio, las causas, efectos y riesgos de las observaciones que afectan la confiabilidad de los registros. En lo posible, la identificación de las causas, debe efectuarse con el área auditada y, necesariamente deben ser validadas con la entidad.

Análisis de los Estados Financieros:

04. Para el análisis de los reportes financieros elaborados al cierre de las operaciones y a la emisión de los estados financieros, el auditor debe:

- a) Diligenciar los procedimientos definidos en la etapa de la planificación.
- b) Adicionalmente, revisar otras cuentas, partidas o rubros presupuestarios no considerados en la evaluación de los registros contables, que a criterio del auditor gubernamental es importante su análisis, Para ello, deberá efectuar la verificación desde su registro contable.
- c) Analizar el control interno, conforme indica la Norma 312 Control Interno.

Para reportar las deficiencias de control interno, se debe identificar la condición, criterio, las causas, efectos y riesgos de las observaciones que afectan la confiabilidad de los estados financieros. En lo posible, la identificación de las causas, debe efectuarse con el área auditada y, necesariamente deben ser validadas con la entidad.

- d) Indagar las causas de las cuentas contables que se mantuvieron sin movimiento o con variación significativa, con relación a la gestión anterior.
- e) Analizar en las cuentas, rubros o partidas seleccionadas, si sus saldos representan lo siguiente:
 - La existencia u ocurrencia real de las operaciones seleccionadas y en el período expuesto.
 - La integridad de las operaciones seleccionadas, fueron ejecutadas en el período expuesto.
 - La propiedad de los bienes, acciones u otros seleccionados, así como el derecho de exigibilidad.
 - La valuación responde a los importes de las operaciones seleccionadas conforme lo convenido o a la norma establecida para el efecto.

Verificar la revelación y presentación de la cuenta, rubro o partida en la que se encuentra expuesta la operación analizada. También si dichas cuentas, rubros o partidas, así como la estructura y contenido de los estados financieros estén conforme a las NBSCI.

- f) Verificar y comprobar la aplicación de los criterios y políticas de adecuación, en caso que la entidad tenga un sistema contable diferente al establecido formalmente por el Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Integrada y, requiera su adecuación al Sistema automatizado oficial.
- g) Aplicar el muestreo y la cobertura de revisión determinados en la planificación.
- h) Identificar las causas, efectos y riesgos que afectan la confiabilidad de los saldos de los estados financieros, para reportar las deficiencias de Control Interno.
- i) Afectar el pronunciamiento de la confiabilidad de los estados financieros, si:
 - La información financiera no se encuentra expuesta de acuerdo con los criterios establecidos en las NBSCI, emitidas por el Órgano Rector.
 - Las desviaciones identificadas, están por encima del nivel de significatividad aceptable, establecido pero no afectan de manera sustancial la presentación confiable de los estados financieros en su conjunto.

314. EVIDENCIA

01. La cuarta norma de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar los pronunciamientos y las deficiencias de control interno identificadas por el auditor gubernamental.

02. El trabajo del auditor gubernamental consiste en obtener y examinar evidencia para arribar a conclusiones e informar respecto a los objetivos de la auditoría.

03. La evidencia obtenida en la ejecución de la auditoría debe sustentar las conclusiones (reportadas en papeles de trabajo), pronunciamientos y las deficiencias de control interno, relacionados con los:

- a) Registros, y
- b) Estados financieros

04. Para que la evidencia sea competente, debe ser tanto válida y relevante.

- a) La evidencia es válida si la misma ha sido obtenida:
 - Directamente por el auditor gubernamental.
 - De documentación original.
 - De fuentes independientes de la entidad auditada.
- b) La evidencia es relevante cuando existe una conexión lógica entre el propósito del procedimiento y el objetivo de la auditoría.

05. La evidencia es suficiente si basta para sustentar el pronunciamiento del auditor gubernamental, para ello debe ejercitar su juicio profesional con el propósito de determinar la cantidad y tipo de evidencia necesaria. El auditor no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión; sin embargo, la suficiencia de la evidencia debe permitir a terceras personas arribar a la misma conclusión a la que ha llegado el auditor gubernamental.

06. Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:

- a) Testimoniales. Obtenidas mediante entrevistas, encuestas, etc., debiendo constar las mismas en un documento escrito.
- b) Documentales. Proporcionadas por el personal de la entidad auditada u obtenida de terceros.
- c) Físicas. Emergentes de la inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos, cuyo resultado debe constar en un documento escrito.
- d) Analíticas. Desarrolladas a través de cálculos, estimaciones, comparaciones y otros.

- e) Informáticas. Contenidas en soportes electrónicos e informáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en las actividades de la entidad pública.
07. La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo.
08. Comprende la totalidad de los documentos preparados u obtenidos por el auditor, de manera que en conjunto, constituyan un compendio de las pruebas realizadas durante el proceso de la auditoría y de las evidencias obtenidas para sustentar sus conclusiones y pronunciamientos.
09. Los papeles de trabajo tienen tres propósitos:
- a) Proporcionar el principal sustento de los informes de auditoría.
 - b) Permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen.
 - c) Permitir que otros revisen la calidad del trabajo realizado.
10. Los papeles de trabajo deben contener:
- a) Nombre de la entidad pública auditada.
 - b) Los objetivos o propósitos del papel de trabajo, alcance y procedimientos.
 - c) La documentación del trabajo realizado para sustentar sus conclusiones, incluyendo descripciones de las transacciones y registros examinados que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar las mismas.
 - d) Las deficiencias de control interno, si corresponde.
 - e) La evidencia de la revisión realizada sobre el trabajo efectuado.
 - f) Las conclusiones emergentes de los resultados de la aplicación de los procedimientos.
 - g) Referencias, correferencias, fuentes de información, marcas de auditoría y su explicación, fecha y rúbrica del auditor responsable.
11. Los papeles de trabajo son propiedad de la Unidad de Auditoría Interna.
12. La Unidad de Auditoría Interna debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo ser protegidos para evitar la revelación no autorizada de su contenido y mantenerlos como mínimo por el período de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General del Estado, el plazo que resulte mayor.

315. SUPERVISIÓN

01. La quinta norma de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, es:

La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos definidos en el MPA.

02. La actividad de supervisión, entre otros, incluye:

- a) Instruir al equipo el desarrollo de las diferentes etapas de la auditoría.
- b) Informarse oportunamente de los problemas significativos.
- c) Revisar oportunamente el trabajo realizado.
- d) Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos.
- e) Asistir y capacitar oportunamente al equipo en todas las etapas de la auditoría.
- f) Asegurarse que la evidencia obtenida sea competente y suficiente.

03. Proporcionar orientación sobre la ejecución de la auditoría y el logro de la misma, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, por qué se va realizar y qué se espera lograr.

04. En papeles de trabajo debe quedar evidencia de la supervisión.

05. La supervisión del trabajo puede variar dependiendo de la experiencia del personal, pudiendo los auditores gubernamentales experimentados revisar el trabajo efectuado por otro miembro del equipo.

316. ETAPA DE COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

01. La sexta norma de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, es:

Los informes de auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, deben contener pronunciamiento sobre la confiabilidad de los:

- Registros, y
- Estados financieros

02. Los informes de confiabilidad de los registros y estados financieros, serán:

- a) Completos y concisos, si contienen información suficiente con respecto a los pronunciamientos y a la significancia e importancia de las deficiencias de control interno, posibilitando la comprensión adecuada y correcta de los asuntos que informan; sin embargo, no debe incurrirse en un exceso de detalle que distraiga la atención o distorsionen los objetivos de la auditoría.
- b) Veraces, si los pronunciamientos y las deficiencias de control interno están sustentados por evidencia suficiente y competente.
- c) Objetivos, si la presentación de los resultados de la auditoría es imparcial, evitando la tendencia a exagerar o enfatizar los resultados obtenidos, que den lugar a interpretaciones erróneas.
- d) Convincentes, si la exposición es suficientemente persuasiva para convencer a los lectores de la validez del pronunciamiento, deficiencias y conveniencia de las recomendaciones.
- e) Claros, si tienen una estructura lógica y emplean un lenguaje directo y desprovisto de tecnicismos, facilitando su lectura y comprensión.

Cuando sea conveniente, puede utilizarse elementos de apoyo visual (fotografías, diagramas, gráficos, mapas, etc.) para aclarar y resumir información compleja y de difícil comprensión.

- f) Oportunos, si son presentados en el tiempo previsto, a fin de que sean de mayor utilidad para los destinatarios.

Cuando la CGE disponga la emisión adicional de pronunciamiento específico sobre un determinado objeto relacionado con la administración de recursos públicos, este debe anexarse al informe de confiabilidad de los registros.

03. El auditor gubernamental debe emitir dos informes: de confiabilidad de los registros y de confiabilidad de los estados financieros, los cuales son los siguientes:

a) De confiabilidad de los registros y las deficiencias de control interno.

Este informe debe ser emitido dentro los primeros diez días siguientes de concluido el ejercicio fiscal objeto de la auditoría y, remitido inmediatamente de su emisión, a:

- La MAE para su pronunciamiento sobre la aceptación de las recomendaciones de control interno y la emisión del cronograma de implantación de las mismas.
- A la máxima autoridad colegiada, si hubiera; a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada.

Será remitido a la Contraloría General del Estado, de manera conjunta con el informe de confiabilidad de los estados financieros y otros informes o pronunciamientos que requiera el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, dentro los tres meses de concluido el ejercicio fiscal objeto de la auditoría.

b) De confiabilidad de los estados financieros y las deficiencias de control interno.

Este informe debe ser emitido dentro los tres meses de concluido el ejercicio fiscal objeto de la auditoría y remitido:

- A la MAE para la realización de los ajustes, si existiesen; así como, para su pronunciamiento sobre la aceptación de las recomendaciones de control interno y la emisión del cronograma de implantación de las mismas, si existieran.
- A la máxima autoridad colegiada, si hubiera; a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada.
- A la Contraloría General del Estado de manera conjunta con el informe con el pronunciamiento de la confiabilidad de los registros, y
- A la Dirección General de Contabilidad Fiscal, de manera conjunta con los estados financieros.

04. Informe de confiabilidad de los registros y las deficiencias de control interno

a) La estructura del informe de confiabilidad de los registros y las deficiencias de control interno, es la siguiente:

- Nombre de la entidad.
- Título del informe.
- Referencia.
- Destinatario.
- Fecha de emisión.
- Los antecedentes que dieron origen a la auditoría.
- Los objetivos de la auditoría.
- El objeto de la auditoría.

- El alcance de la auditoría, especificando el período auditado, las operaciones críticas analizadas, las cuentas, partidas y rubros seleccionados, así como la cobertura de revisión.
- El pronunciamiento del auditor gubernamental respecto la confiabilidad de los registros.
- Las deficiencias de control interno, emergentes de su evaluación.
- Las recomendaciones para la implantación del control interno.

b) El informe incluirá el siguiente contenido mínimo:

- Los objetivos de la auditoría respecto a la confiabilidad de los:
 - Los registros, y
 - Los estados financieros.

Se expone los objetivos en su conjunto de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros, en consideración a que resultan de una misma auditoría.

Debe aclarar que son dos los informes que se emiten producto de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros y, que en este informe se reporta el pronunciamiento sobre la confiabilidad de los registros y las deficiencias de control interno emergentes de la evaluación de la confiabilidad de los registros y; en el otro informe, se emitirá el pronunciamiento sobre la confiabilidad de los estados financieros, así como las deficiencias de control interno resultantes de la evaluación de la confiabilidad de los estados financieros.

- El objeto identificando los registros, las operaciones críticas seleccionadas, las cuentas, rubros y/o partidas presupuestarias objeto del análisis.
- El alcance de la auditoría, especificando el período y cobertura de revisión.
- Los criterios aplicados que sustentan el pronunciamiento.
- El pronunciamiento sobre la confiabilidad de los registros, exponiendo:
 - Que los registros de la entidad auditada son confiables cuando las operaciones de registro se ejecutaron de acuerdo a las NBSCI, al RESCI, al MCCSP y otra norma emitida por el Órgano Rector y específica de la entidad, así también cuando el control interno relacionado con el registro ha sido diseñado e implementado (se encuentra en funcionamiento) para minimizar la probabilidad de ocurrencia de observaciones (errores y/o irregularidades).

- Que los registros de la entidad auditada son confiables, excepto cuando las operaciones de registro no se ejecutaron en su integridad de acuerdo a las NBSCI, al RESCI, al MCCSP y otra norma emitida por el Órgano Rector y específica de la entidad, así también cuando el control interno presenta deficiencias importantes, que no afectan sustancialmente los registros, las cuales deben ser reportadas en un acápite por separado de éste informe.
- Que los registros de la entidad auditada no son confiables cuando las operaciones de registro contable no se ejecutaron de acuerdo a las NBSCI, el RESCI, el MCCSP y otra norma emitida por el Órgano Rector y específica de la entidad, así también cuando el control interno presenta deficiencias significativas que distorsionan el registro, las cuales deben ser reportadas en un acápite por separado en éste informe.
- Si hasta el momento de emitir el informe de confiabilidad de los registros, el auditor gubernamental ha advertido que la MAE no ha asumido las medidas correctivas o las acciones tomadas no han sido efectivas, respecto a los hechos observados y alertados durante la ejecución de la auditoría, éstos serán reportados en el pronunciamiento formal del auditor, afectando la confiabilidad de los registros.
- En un acápite por separado, se reportarán las deficiencias de control interno emergentes de la evaluación de los registros, relacionadas con el objeto de la auditoría, las cuales contendrán los atributos de condición, criterio, causa, efecto y riesgo, así como las respectivas recomendaciones (orientadas a eliminar o minimizar las causas); también incluirán los comentarios de la entidad auditada.
- Las recomendaciones emergentes de los resultados alcanzados deben estar orientadas a que la entidad implemente controles inexistentes o la mejora de los controles implementados en su normativa interna.

Si resultado de la evaluación de la confiabilidad de los registros se advierten desviaciones que denoten contravención al ordenamiento jurídico administrativo, conductas penales o indicios de responsabilidad civil, el auditor gubernamental debe señalar en éste informe, al final del acápite referido a las deficiencias de control interno, que en el marco de las normas aplicables, emitirá los respectivos documentos o informes que correspondan.

05. Informe de confiabilidad de los estados financieros y las deficiencias de control interno

- a) La estructura del informe de confiabilidad de los estados financieros, es la siguiente:
- Nombre de la entidad auditada.
 - Título del informe.
 - Referencia.
 - Destinatario.

- Fecha de emisión.
- Los antecedentes que dieron origen a la auditoría.
- Los objetivos de la auditoría.
- El objeto de la auditoría.
- El alcance de la auditoría, especificando el período auditado, las operaciones críticas que generaron transacciones financieras, las cuentas, partidas y rubros seleccionados, así como la cobertura de revisión.
- El pronunciamiento de la auditoría respecto al cumplimiento del objetivo de la confiabilidad de los estados financieros.
- Las deficiencias de control interno, emergentes de su evaluación.
- Las recomendaciones para la implantación del control interno.

b) El informe incluirá el siguiente contenido mínimo:

- Los objetivos de la auditoría respecto a la confiabilidad de los:
 - Los registros, y
 - Los estados financieros.

Se expone los objetivos en su conjunto de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros. en consideración a que resultan de una misma auditoría.

Debe aclarar que son dos los informes que se emiten producto de la auditoría de confiabilidad de los registros y estados financieros y, que en este informe se reporta el pronunciamiento sobre la confiabilidad de los estados financieros y las deficiencias de control interno emergentes de la evaluación de la confiabilidad de los estados financieros y; en el otro informe, se emitió el pronunciamiento sobre la confiabilidad de los registros así como las deficiencias de control interno producto de la evaluación de la confiabilidad de los registros.

- El objeto identificando los estados financieros, las cuentas, rubros y/o partidas presupuestarias objeto del análisis.
- El alcance de la auditoría, especificando el período y cobertura de revisión.
- Los criterios aplicados que sustentan el pronunciamiento.
- El pronunciamiento sobre la confiabilidad de los estados financieros, exponiendo:
 - Que los estados financieros de la entidad auditada son confiables, debido a que presentan de acuerdo con las NBSCI, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la

ejecución presupuestaria de gastos y los cambios en la cuenta ahorro - inversión financiamiento del ejercicio fiscal, así como las notas a los estados financieros.

- Que los estados financieros son confiables, excepto por las desviaciones a las NBSCI emitidas por el Órgano Rector, las cuales, no afectan de manera sustancial la presentación confiable de los estados financieros en su conjunto, pero tales desviaciones son significativas con relación a los niveles de significatividad aceptados.

Si las desviaciones a la normativa mencionada en el párrafo precedente, surgen por ausencia o debilidades del control interno, éstas serán alertadas por escrito a la MAE, para que tome las acciones que correspondan.

- Que los estados financieros no son confiables, debido a que las desviaciones presentadas en la aplicación de las NBSCI afectan de manera sustancial la confiabilidad de los estados financieros tomados en su conjunto.

Si las desviaciones a las NBSCI, surgen por ausencia o debilidades del control interno, éstas serán alertadas por escrito a la MAE, para que tome las acciones que correspondan.

En los dos casos anteriores, debe cuantificarse, exponerse sus efectos sobre los estados financieros, así como el desvío al principio contable respectivo.

- Si hasta el momento de emitir el informe de confiabilidad de los estados financieros, el auditor gubernamental ha advertido que la MAE no ha asumido las medidas correctivas o las acciones tomadas no han sido efectivas, respecto a los hechos observados y alertados durante la ejecución de la auditoría, éstos serán reportados en el pronunciamiento formal del auditor, afectando la confiabilidad de los estados financieros.
- En un acápite por separado, se reportarán las deficiencias de control interno emergentes de la evaluación de los estados financieros, relacionadas con el objeto de la auditoría, las cuales contendrán los atributos de condición, criterio, causa, efecto y riesgo, así como las respectivas recomendaciones (orientadas a eliminar o minimizar las causas); también incluirán los comentarios de la entidad auditada.
- Las recomendaciones emergentes de los resultados alcanzados deben estar orientadas a que la entidad implemente controles inexistentes o la mejora de los controles implementados en su normativa interna.

Si resultado de la evaluación de la confiabilidad de los estados financieros se advierten desviaciones que denoten contravención al ordenamiento jurídico administrativo, conductas penales o indicios de responsabilidad civil, el auditor gubernamental debe señalar en la nota de atención o de remisión del informe a las respectivas instancias, que en el marco de las normas aplicables, emitirá los respectivos documentos o informes que correspondan.

