



DIARIO OFICIAL



DIRECTOR INTERINO AD HONOREM: Tito Antonio Bazán Velásquez

TOMO Nº 418

SAN SALVADOR, JUEVES 22 DE FEBRERO DE 2018

NUMERO 37

La Dirección de la Imprenta Nacional hace del conocimiento que toda publicación en el Diario Oficial se procesa por transcripción directa y fiel del original, por consiguiente la institución no se hace responsable por transcripciones cuyos originales lleguen en forma ilegible y/o defectuosa y son de exclusiva responsabilidad de la persona o institución que los presentó. (Arts. 21, 22 y 23 Reglamento de la Imprenta Nacional).

SUMARIO

Pág.

Pág.

ORGANO EJECUTIVO

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

Acuerdos Nos. 92, 93, 94, 95, 96 y 97.- Nombramientos en diferentes cargos de la administración pública. 3-6

Acuerdo No. 98.- Se reeligen a miembros de la Comisión de Ética Gubernamental. 6

MINISTERIO DE GOBERNACIÓN Y DESARROLLO TERRITORIAL

Escrituras públicas, estatutos de la Fundación Salvadoreña de Docentes Universitarios y Decreto Ejecutivo No. 4, declarándola legalmente establecida, aprobándole sus estatutos y confiriéndoles el carácter de persona jurídica. 7-17

MINISTERIO DE ECONOMÍA

RAMO DE ECONOMÍA

Acuerdo No. 134.- Se autoriza a la sociedad Distribuidores de Petróleos, Sociedad Anónima de Capital Variable, la construcción de la Estación de Servicio que se denominará Estación de Servicio Bandera Blanca 29 de Agosto. 18-19

Acuerdo No. 174.- Se conceden beneficios a la sociedad GCMBO, Sociedad Anónima de Capital Variable, para aplicarlos a la prestación de servicios de Centro Internacional de Llamadas, contemplados en la Ley de Servicios Internacionales. 19

Acuerdo No. 215.- Se concede el goce de las exenciones totales y parciales del pago de los impuestos sobre la renta y municipales, a la sociedad Bertex, Sociedad Anónima de Capital Variable. 20-31

MINISTERIO DE EDUCACIÓN

RAMO DE EDUCACIÓN

Acuerdo No. 15-0711.- Reconocimiento de estudios académicos a favor de Emelin Yadira Latín Zúñiga. 32

ORGANO JUDICIAL

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Acuerdos Nos. 1311-D y 1414-D.- Autorizaciones para ejercer la profesión de abogado en todas sus ramas. 32-33

Acuerdos Nos. 1-D, 12-D y 14-D.- Autorizaciones para ejercer las funciones de notario. 33

INSTITUCIONES AUTÓNOMAS

CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

Decreto No. 2.- Normas de Auditoría Gubernamental. 34-67

ALCALDÍAS MUNICIPALES

Decreto No.1.- Reforma a la Ordenanza Transitoria de Descuentos de Intereses Moratorios de Tasas, Contribuciones Especiales por pronto pago en el municipio de San Marcos, departamento de San Salvador. 68-69

Decreto No. 2.- Reforma al Reglamento para el Otorgamiento de Becas de Estudios Universitarios de la municipalidad de La Unión. 70-71

INSTITUCIONES AUTONOMAS**CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA**

DECRETO No. 2

EL ORGANISMO DE DIRECCIÓN DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA

CONSIDERANDO

- I. Que el artículo 24, numeral 3, de la Ley de la Corte de Cuentas de la República, establece que, para regular el funcionamiento del Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública, la Corte expedirá con carácter obligatorio las Normas de Auditoría Gubernamental.
- II. Que mediante Decreto No. 2, de fecha 3 de febrero de 2014, la Corte de Cuentas de la República, emitió las Normas de Auditoría Gubernamental, publicadas en el Diario Oficial No. 27, Tomo No. 402 del 11 febrero de 2014.
- III. Que el artículo 462, de las Normas antes referidas, establece que deberán ser revisadas por parte de una Comisión nombrada por el Presidente de la Corte de Cuentas, cuando lo estime conveniente.
- IV. Que la Corte de Cuentas de la República, la Iniciativa de Desarrollo de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés) y la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), el 28 de marzo de 2014, suscribieron la “Declaración de Compromisos en la Iniciativa de Implementación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés)”.
- V. Que con base a los aspectos anteriores, se hace necesario armonizar el marco técnico que rige el ejercicio de la auditoría gubernamental en El Salvador con las ISSAI, emitidas por la INTOSAI.

POR TANTO:

En uso de las facultades otorgadas en el artículo 195, atribución 6ª, de la Constitución de la República de El Salvador y artículos 5, numeral 2 y 24, numeral 3, de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

DECRETA el siguiente Reglamento que contiene las:

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**TÍTULO I****PRELIMINAR****CAPÍTULO ÚNICO**

Art. 1. La Corte de Cuentas de la República (CCR), ha emitido las Normas de Auditoría Gubernamental que en adelante se denominarán NAG o Normas, en concordancia a lo establecido en su Ley y en armonía con las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI por sus siglas en inglés), emitidas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI por sus siglas en inglés).

Art. 2. Los instrumentos normativos para el desarrollo de la auditoría gubernamental están clasificados en cuatro niveles:

- a) **Nivel 1:** Se refiere a los principios fundamentales y facultades relacionadas a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), establecidos en la Declaración de Lima de 1977, aprobada en el IX Congreso de la INTOSAI, aspectos comprendidos en las atribuciones y funciones de la CCR establecidas en la Constitución de la República de El Salvador y en su Ley.

- b) **Nivel 2:** Establece los requisitos previos para el funcionamiento apropiado de la CCR y la conducta esperada de sus servidores, que incluyen: Ética, control de calidad, transparencia y rendición de cuentas.
- c) **Nivel 3:** Contiene los principios fundamentales para cada clase de auditoría, los cuales se desarrollan en el presente Reglamento.
- d) **Nivel 4:** Constituyen las directrices operativas específicas de auditoría que desarrollan los principios fundamentales de cada clase de auditoría.

Los Niveles 2 y 4, serán desarrollados en documentos independientes a esta Norma.

Alcance

Art. 3. Las NAG, son de cumplimiento obligatorio para la práctica de la auditoría gubernamental realizada por la CCR y por Firms Privadas de Auditoría, inscritas en el Registro de Firms que lleva la Corte de Cuentas de la República, cuando realicen auditoría a las entidades u organismos del sector público, a los que se refiere el artículo 3, de la Ley de la Corte de Cuentas de la República.

Art. 4. Las Unidades de Auditoría Interna del Sector Público, realizarán las auditorías de conformidad a las Normas de Auditoría Interna del Sector Gubernamental, emitidas por la CCR.

Art. 5. Las auditorías que se realicen a recursos provenientes de organismos internacionales u otros cooperantes, se practicarán de conformidad a las NAG, excepto en los casos que los convenios ratificados por la Asamblea Legislativa establezcan la aplicación de otra normativa.

Objetivo

Art. 6. Proporcionar los fundamentos para la práctica de la auditoría externa gubernamental en El Salvador, con el propósito de realizar evaluaciones con estándares internacionales.

Definiciones

Art. 7. Para los efectos de las presentes NAG, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

Administración: Funcionarios o servidores públicos con responsabilidad de dirigir o desarrollar las actividades y operaciones de la entidad.

Aseveraciones: Manifestaciones de la administración sobre los estados financieros que deben ser consideradas por el auditor en el desarrollo de la auditoría. En la verificación del cumplimiento legal, se entiende que la administración, actúa en cumplimiento a las disposiciones legales y normativas aplicables.

Las aseveraciones pueden estar englobadas en la información, acerca del objeto de revisión presentada por la entidad auditada o estar expuestas explícitamente en una carta de manifestaciones emitida por la administración.

Auditor: Persona que realiza la auditoría gubernamental.

Error: Una incorrección no intencionada contenida en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o de una información a revelar.

Estrategia Global de Auditoría: Constituye el conjunto de variables que el auditor determina en la fase de planificación, que guían el desarrollo del plan de auditoría y su ejecución. La estrategia global de auditoría incluye: un registro de las decisiones claves para planificar adecuadamente la auditoría. El auditor debe revelar la estrategia global de auditoría en el memorando de planificación.

Fraude: Acción intencionada realizada por una o más personas de la administración, que conlleve la utilización del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal.

Incorrección Material: Diferencia o variación importante en el saldo, clasificación, presentación o revelación de una cuenta reportada en los estados financieros con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones materiales pueden originarse por fraude o error.

Marco de Información Financiera: Conjunto de principios, normas, políticas e instrucciones sobre las cuales se preparan los estados financieros.

TÍTULO II

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA

CAPÍTULO I

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

PROPÓSITO DE LOS PRINCIPIOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Art. 8. Los principios fundamentales contenidos en este Capítulo, son aplicables al ejercicio de la auditoría gubernamental, independientemente de su clase. Los Capítulos II, III y IV amplían y profundizan sobre los principios en el contexto de las auditorías financieras, de gestión y exámenes especiales, respectivamente, los que deberán utilizarse de manera conjunta con los establecidos en este Capítulo.

Art. 9. Los principios fundamentales de auditoría gubernamental, constituyen la parte medular de las directrices de auditoría del marco normativo de las NAG y de ninguna manera invalidan leyes, reglamentos y demás disposiciones aplicables, ni impiden que el auditor gubernamental realice investigaciones, revisiones u otros trabajos que no estén específicamente cubiertos por las NAG.

Art. 10. Los informes de auditoría gubernamental, deben incluir una referencia relativa a que el trabajo ha sido realizado de conformidad con las NAG aplicables.

MARCO PARA LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Facultades

Art. 11. La CCR ejerce la fiscalización de forma independiente en atención a su mandato constitucional y legal, tomando decisiones estratégicas en la realización de su función fiscalizadora.

La Auditoría Gubernamental y sus Objetivos

El ámbito de actuación de la auditoría gubernamental, se basa en el concepto de que las entidades deben rendir cuenta del uso de los recursos asignados, de su gestión y desempeño, ante quienes se los proporcionan, a los beneficiarios y la ciudadanía en general. La fiscalización ejercida mediante la práctica de la auditoría gubernamental, contribuye a fortalecer las condiciones para la sana administración pública y las expectativas de que las entidades y los servidores públicos, desempeñan sus funciones de manera eficaz, eficiente, económica y transparente, de acuerdo con las leyes, reglamentos y otras disposiciones aplicables.

Art. 12. La auditoría gubernamental es un proceso sistemático, en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa si la evidencia está de acuerdo con los criterios establecidos. Proporciona a los usuarios interesados, información y evaluaciones objetivas e independientes, referentes a la administración de los recursos públicos y al desempeño de las políticas, planes, programas u operaciones ejecutadas por las entidades.

Art. 13. La auditoría gubernamental, coadyuva al mejoramiento de la administración pública, fortaleciendo los principios de transparencia, rendición de cuentas y gestión de los recursos; brindando los beneficios siguientes:

- a) Proporciona a los usuarios interesados información independiente, objetiva y confiable; así, como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y adecuada, relativa a las entidades;
- b) Mejora la rendición de cuentas y transparencia, promoviendo la mejora continua y confianza sostenida en el uso adecuado de los fondos y bienes públicos; así como, en el desempeño de la administración pública;
- c) Fortalece la eficacia en la administración de actividades financiadas con recursos públicos; y
- d) Promueve el cambio, proporcionando recomendaciones de mejora.

Clases de Auditoría Gubernamental

Art. 14. La auditoría gubernamental, se clasifica en tres clases: auditoría financiera, de gestión y examen especial. Los objetivos de la auditoría determinarán las normas que se deben aplicar.

Clases de auditoría gubernamental:

- a) **Auditoría Financiera:** Determina si la información financiera de una entidad, se presenta de conformidad con el marco de información financiera y regulatorio aplicable. Esto se logra obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que le permita al auditor expresar una opinión acerca de si la información financiera, está libre de incorrecciones materiales ocasionadas por fraude o error, concluir sobre la efectividad de su Sistema de Control Interno y el cumplimiento de leyes y otras disposiciones aplicables.
- b) **Auditoría de Gestión:** Determina si las entidades, organismos del sector público y sus servidores se desempeñan de conformidad con los principios de eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos, proporcionando recomendaciones de mejora. Se evalúa la planificación, organización, ejecución y control interno administrativo; así como, los resultados de las operaciones y cumplimiento de objetivos y metas, con fundamento en los criterios de auditoría de gestión desarrollados.
- c) **Examen Especial:** Determina si las actividades, operaciones financieras, control interno, el uso de los recursos u otro asunto en particular, cumplen con las disposiciones legales y normativas aplicables.

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Art. 15. La auditoría gubernamental, cuenta con elementos básicos: el auditor, el auditado, los usuarios interesados, los criterios para evaluar y la información resultante sobre el objeto de revisión. A partir de estos elementos, existen dos tipos de compromisos de auditoría: de atestiguamiento y de elaboración de informes directos.

Las Tres Partes de la Auditoría Gubernamental

Art. 16. La auditoría gubernamental involucra al menos a tres partes: el auditor, el auditado y los usuarios interesados. La relación entre las partes está definida en el contexto del marco legal y normativa técnica aplicable.

- a) **El auditor:** Quien realiza la auditoría gubernamental de forma externa, ya sea por la CCR o por Firmas Privadas de Auditoría, inscritas en la CCR de conformidad a su Ley;
- b) **El auditado:** Su actuación está determinada por mandato legal o normativo, tiene la responsabilidad sobre la información del objeto de revisión, de la administración de ésta y del cumplimiento de las recomendaciones de auditoría; y
- c) **Los usuarios interesados:** Son personas, entidades, grupos, organizaciones o cualquiera que tenga interés en las actividades y operaciones, en la financiación de entidades y en los resultados de la administración de los recursos públicos.

Objeto y Criterios de la Auditoría e Información de los Resultados

Art. 17. El objeto de revisión se refiere a la materia, asunto, condición o actividad que se examina de acuerdo a criterios legales y técnicos. Puede tomar diversas formas y tener diferentes características, dependiendo del objetivo de la auditoría. Una correcta definición del objeto de revisión, en conjunto con la apropiada determinación de los criterios de revisión, permitirá establecer los procedimientos para reunir evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sustente los resultados de la auditoría.

Art. 18. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros utilizados para evaluar la materia o asunto en cuestión y se determinan según el objetivo u objetivos de la acción de control. Para determinar la idoneidad de éstos, el auditor considera su relevancia y aplicabilidad, así como su integridad, confiabilidad y objetividad (neutralidad, aceptación general y equivalencia con criterios utilizados en auditorías similares). Los criterios utilizados dependen de una serie de factores, incluyendo los objetivos y el tipo de auditoría, pueden ser específicos o generales y se obtendrán de diversas fuentes, tales como: leyes, reglamentos y otras disposiciones aplicables. Deben ponerse a disposición de los usuarios interesados, para que puedan comprender la forma en que ha sido evaluado el objeto de revisión.

Art. 19. De la información del objeto de revisión, el auditor obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que constituye la base razonable que le permite expresar una conclusión u opinión en el informe de auditoría, dependiendo del objetivo y el alcance del examen.

Tipos de Compromisos (pronunciamientos)

Art. 20. Existen dos tipos de pronunciamientos de auditoría:

- a) **Compromiso de atestiguamiento:** Es el pronunciamiento del auditor gubernamental sobre la información del objeto de revisión emitida por el auditado, de acuerdo a los criterios establecidos, sobre la cual el auditor procede a reunir evidencia de auditoría suficiente y adecuada para contar con una base razonable que le permita determinar los resultados sobre el objeto de revisión; y
- b) **Compromiso de elaboración de informes directos:** En este caso, el auditor es responsable de medir o evaluar el objeto de revisión de acuerdo a los criterios, seleccionando el objeto de revisión y los criterios, tomando en consideración el riesgo y la materialidad. El resultado de la medición del objeto de revisión, con base en los criterios, se presenta en el informe de auditoría en forma de hallazgos, conclusiones, recomendaciones o una opinión.

Art. 21. Las clases de auditoría gubernamental pueden ser compromisos de atestiguamiento o de elaboración de informes directos o ambos. El objeto de revisión para cada clase comprende:

- a) **Auditoría Financiera:** Sus transacciones, registros y toda información relacionada, con la preparación de los estados financieros incluyendo su sistema de control interno financiero y la legalidad de las transacciones;
- b) **Auditoría de Gestión:** Sus objetivos, programas, entidades, fondos específicos o ciertas actividades (con sus productos, resultados e impactos), las situaciones existentes (incluyendo causas y consecuencias); así como información financiera o no financiera acerca de cualquiera de estos elementos. El auditor evalúa el objeto de revisión, para determinar el cumplimiento de los criterios establecidos; y
- c) **Examen Especial:** El alcance de la auditoría comprende actividades, operaciones financieras o documentación relacionada, que es utilizada para los pronunciamientos del auditor gubernamental sobre el cumplimiento de leyes, reglamentos y demás normativa aplicable.

CONFIANZA Y SEGURIDAD EN LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La Necesidad de Confianza y Seguridad

Art. 22. La auditoría gubernamental, proporciona resultados con base en evidencia suficiente y adecuada, para brindar confianza a los usuarios interesados. El auditor debe realizar procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas. Debido a limitaciones inherentes al proceso, la auditoría no proporciona una seguridad absoluta.

Formas de Proporcionar Seguridad

Art. 23. Dependiendo de la clase de auditoría y las necesidades de los usuarios interesados, la seguridad se puede expresar mediante:

- a) Las opiniones y conclusiones que explícitamente transmitan en el nivel de seguridad, pueden ser aplicables a los compromisos de atestiguamiento y a ciertos compromisos de elaboración de informes directos; y
- b) Otras formas, en algunos compromisos de elaboración de informes directos, el auditor no proporciona una declaración explícita de seguridad sobre el objeto de revisión. En tales casos, el auditor proporciona a los usuarios interesados el nivel necesario de confianza, ofreciendo de manera razonable y equilibrada una explicación detallada sobre la forma en que se desarrollaron los hallazgos, criterios y conclusiones, y la razón por la cual la combinación de hallazgos y criterios dieron como resultado una conclusión o recomendación.

Niveles de Seguridad

Art. 24. La seguridad puede ser razonable o limitada.

La seguridad razonable se considera alta, pero no absoluta. La conclusión de auditoría se expresa de manera positiva, dando a conocer que, en opinión del auditor, el objeto de revisión cumple o no con todos los aspectos importantes o, cuando sea relevante, que la información examinada, proporciona una presentación razonable de conformidad con los criterios utilizados. Este nivel de seguridad es aplicable a las tres clases de auditoría gubernamental.

Cuando se proporciona una seguridad limitada, la conclusión de auditoría señala que de acuerdo a los procedimientos realizados, nada ha llamado la atención del auditor para creer que el objeto de revisión no cumple con los criterios aplicables. Los procedimientos realizados son de menor alcance en comparación con los que se requieren para obtener una seguridad razonable, pero se espera que el nivel de seguridad sea conforme al juicio profesional del auditor, relevante para los usuarios interesados. Un informe de seguridad limitada, debe comunicar de manera clara el carácter limitado de su alcance. Este nivel de seguridad es aplicable para algunos exámenes especiales cuando el objeto de revisión sea puntual.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Requerimientos Organizacionales

Art. 25. La CCR y las Firms Privadas autorizadas para el ejercicio de la auditoría gubernamental, deberán cumplir y mantener principios éticos y de control de calidad a nivel organizacional, lo que brindará una seguridad razonable del cumplimiento de las normas profesionales y los requerimientos éticos y legales aplicables.

Art. 26. La CCR planificará anualmente las acciones de control externo a realizar, por medio de un proceso estandarizado con enfoque de riesgos, el cual deberá tomar en cuenta al menos los siguientes aspectos: caducidad de atribuciones administrativas, clase de auditoría a realizar para cada entidad, talento humano y recursos necesarios; así como, dar seguimiento oportuno para verificar el cumplimiento de las recomendaciones de auditorías anteriores. Para el caso de las auditorías de gestión, se deberán seleccionar los temas de auditoría a través de un proceso estratégico que analice temas potenciales e incluya la realización de investigaciones que identifiquen riesgos y problemas públicos.

PRINCIPIOS GENERALES

Ética e Independencia

Art. 27. El auditor gubernamental debe cumplir con principios éticos y ser independiente tal como lo exige el Código de Ética, emitido por la CCR, la que se asegurará que cada auditor cumpla con dichos principios en el desarrollo de su trabajo. Los principios éticos deben estar presentes en la conducta profesional del auditor gubernamental.

Las firmas privadas que realicen auditoría gubernamental, se sujetarán a los requerimientos de ética profesional autorizados por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Juicio y Escepticismo Profesional

Art. 28. La actitud del auditor, debe caracterizarse por el escepticismo y juicio profesional al tomar decisiones; debe ejercer la diligencia debida para garantizar que su conducta profesional sea la adecuada.

El escepticismo profesional, consiste en mantener una actitud alerta y de cuestionamiento al evaluar la suficiencia e idoneidad de la evidencia obtenida durante toda la auditoría. También implica permanecer abierto y receptivo a todos los puntos de vista y argumentos. El juicio profesional, conlleva la aplicación del conocimiento, habilidades y experiencia en el proceso de auditoría.

La capacidad de analizar el contenido de las disposiciones legales aplicables, es la base para identificar los criterios adecuados o las brechas legales; en caso que haya falta total o parcial de normativa aplicable, el auditor debe ejercer su juicio y escepticismo profesional.

El auditor, debe ser diligente al evaluar la suficiencia y lo adecuado de los diferentes tipos de evidencia de la auditoría, de acuerdo a su origen e importancia para el alcance del examen y el objeto de revisión.

Art. 29. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. El auditor, aplicará su juicio profesional en todo el proceso de la auditoría.

Art. 30. Los términos "**juicio profesional**" y "**escepticismo profesional**", son relevantes al formular los requerimientos relativos a las decisiones del auditor acerca de la respuesta adecuada a los asuntos concernientes a la auditoría. Expresan la actitud del auditor, que implica una mentalidad investigadora.

Art. 31. El concepto de juicio profesional es aplicado por el auditor en cada una de las fases del proceso de auditoría. Abarca la aplicación de la capacidad, el conocimiento y la experiencia relevante dentro del contexto previsto por las NAG, marco de información financiera aplicable y requisitos éticos.

Art. 32. El juicio profesional, es necesario en particular en las decisiones acerca de:

- a) La materialidad y el riesgo de auditoría;
- b) La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir con los requisitos de las NAG y obtener evidencia de auditoría;
- c) La valoración de que la evidencia obtenida es suficiente y adecuada, si es necesario se aplicarán procedimientos adicionales para alcanzar los objetivos de la auditoría;
- d) La evaluación del criterio prudencial en la aplicación del marco de información financiera aplicado por la entidad auditada; y
- e) La formulación de conclusiones sobre la base de la evidencia obtenida durante la auditoría.

Art. 33. El escepticismo profesional es fundamental en todos los trabajos de auditoría. El auditor planifica y ejecuta la auditoría con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que hagan que la información del objeto de revisión contenga incorrecciones materiales.

Una actitud de escepticismo profesional requiere que el auditor efectúe una evaluación crítica, con actitud investigadora en relación a la evidencia obtenida, lo que implica cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria, la confiabilidad de los documentos y el resultado de las técnicas de auditorías aplicadas; así como de otra información obtenida de la administración de la entidad auditada.

El escepticismo profesional es necesario en todo el proceso de auditoría, con el propósito de poder reducir el riesgo de pasar por alto circunstancias inusuales, generalizar en exceso al alcanzar conclusiones a partir de los hechos observados en la auditoría y utilizar hipótesis inadecuadas en la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados.

Control de Calidad

Art. 34. El proceso de auditoría gubernamental, debe estar sujeto a un Sistema de Control de Calidad de Auditoría establecido por la CCR. El Sistema de Control de Calidad de las Firmas Privadas que practiquen la auditoría gubernamental, debe estar armonizado con lo establecido por la CCR.

Las Políticas y Procedimientos del Sistema de Control de Calidad, deben estar diseñadas con el propósito de asegurar el cumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental, para garantizar que las auditorías se lleven a cabo con los parámetros de calidad establecidos.

Gestión de Competencias

Art. 35. El equipo de auditores, debe poseer en conjunto el conocimiento y habilidades para realizar el examen y disponer de los recursos necesarios para desarrollar el trabajo asignado.

El auditor gubernamental, debe mantener un continuo desarrollo profesional que le permita fortalecer las competencias necesarias para llevar a cabo la auditoría. Esto incluye comprender y tener experiencia práctica en la clase de auditoría a realizar, estar familiarizado con las normas y la legislación aplicable, conocer las operaciones de la entidad; así como, la capacidad y experiencia necesaria para ejercer el juicio profesional.

Art. 36. La actualización y mejora continua de la competencia profesional requerida para el desarrollo de los trabajos de auditoría, se mantendrán mediante programas de formación profesional diseñados por la CCR.

Las firmas privadas de auditoría inscritas en la CCR, deberán diseñar y desarrollar un programa de formación profesional que incluya aspectos relacionados al ámbito gubernamental.

Art. 37. Los auditores, son responsables de los dictámenes o informes de auditoría que emitan respecto al objeto de revisión, dicha responsabilidad no disminuye cuando sea necesario utilizar el trabajo realizado por otros auditores o expertos; no obstante, debe justificar el motivo de su uso. En todos los casos, el auditor debe obtener evidencia de la competencia profesional y la independencia de los otros auditores o expertos; así como, de la calidad del trabajo realizado.

Las auditorías pueden requerir de técnicas, métodos o habilidades especializadas de disciplinas no disponibles dentro de la CCR; en tales casos, puede hacer uso de expertos para obtener el conocimiento o llevar a cabo tareas específicas.

PRINCIPIOS BÁSICOS DE AUDITORÍA**Riesgo de Auditoría**

Art. 38. El riesgo de auditoría, se refiere a la posibilidad de que el informe de auditoría resulte inapropiado.

El auditor, desarrolla los procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes a todas las auditorías implican que no podrá proporcionar una certeza absoluta sobre el objeto de revisión.

Cuando el objetivo es proporcionar una seguridad razonable, el auditor debe reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel bajo, dadas las circunstancias. La auditoría puede tener como objetivo proporcionar una seguridad limitada, en cuyo caso el riesgo aceptable de no cumplir con los criterios es mayor que en una auditoría de seguridad razonable. Una auditoría de seguridad limitada, proporciona un nivel de seguridad que, conforme al juicio profesional del auditor, será relevante para los usuarios interesados.

Materialidad

Art. 39. El auditor, debe considerar la materialidad durante todo el proceso de auditoría, la cual debe ser relevante en todas las auditorías. Un asunto se puede calificar importante o significativo si existe la posibilidad de que el conocimiento de éste influya en las decisiones de los usuarios interesados.

Determinar la materialidad, es una cuestión de juicio profesional y depende de la interpretación del auditor sobre las necesidades de los usuarios interesados. Este juicio puede relacionarse con un elemento individual o con un grupo de elementos tomados en su conjunto. La materialidad a menudo se considera en términos de valor, pero también posee otros aspectos tanto cuantitativos como cualitativos. Las características inherentes de un elemento o grupo de elementos pueden hacer que un asunto sea importante o significativo por su propia naturaleza o debido al contexto dentro del cual ocurre.

Las consideraciones sobre la materialidad, afectan las decisiones concernientes a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría; así como, la evaluación de los resultados de auditoría. Estas consideraciones pueden incluir aspectos importantes para las partes interesadas, el interés público, los requerimientos regulatorios y las consecuencias para la sociedad.

Documentos de Auditoría

Art. 40. El auditor, debe preparar los documentos de auditoría con el suficiente detalle para proporcionar una comprensión clara del trabajo realizado, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

Incluyendo un memorando de planificación que contenga: el plan y la estrategia global de la auditoría; programas con los procedimientos desarrollados por el auditor y la evidencia documental que sustente los resultados de la auditoría. Estos documentos deben elaborarse con suficiente detalle para permitir que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda la naturaleza, el alcance y los resultados de los procedimientos realizados.

Comunicación

Art. 41. El auditor, debe establecer una comunicación permanente durante todo el proceso de la auditoría con los servidores de la entidad, para que presenten pruebas o evidencias documentadas e información verbal pertinente a los asuntos sometidos a examen.

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA**Planificación de una Auditoría**

Art. 42. El auditor, debe dar a conocer a la máxima autoridad de la entidad auditada y demás servidores de la administración, los términos de la auditoría, sus respectivos roles y responsabilidades en el proceso. Los términos de la auditoría incluyen: el objeto de revisión, el alcance, los objetivos de la auditoría, el acceso a la información y el informe resultante.

Art. 43. El auditor, debe conocer y comprender la naturaleza de la entidad u organismo y del objeto de revisión. Lo anterior incluye la comprensión de los objetivos, las operaciones, el marco regulatorio, el Sistema de Control Interno, los sistemas de información financiera y de otra índole, los procesos operativos relevantes; así como, la investigación de las posibles fuentes de evidencia de la auditoría, independientemente del período examinado. El conocimiento se puede obtener a partir de la interacción con la administración, alta dirección y con otras partes interesadas, durante el proceso de la auditoría. Comprende la consulta a expertos, examen de documentos sobre hechos previos y subsecuentes al período examinado, a fin de obtener una amplia comprensión del objeto de revisión y de su contexto.

Art. 44. El auditor, debe realizar una evaluación de riesgos y efectuar su revisión con la profundidad necesaria.

La naturaleza de los riesgos identificados, variará de acuerdo con el objetivo de la auditoría. El auditor debe considerar y evaluar el riesgo de los diferentes tipos de deficiencias, desviaciones o incorrecciones que pudieran detectarse en relación con el objeto de revisión. Se deben considerar tanto los riesgos generales como los específicos, aplicando procedimientos que sirvan para obtener una comprensión de la entidad, el objeto de revisión y su entorno, incluyendo los controles internos pertinentes. El auditor debe evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados, incluyendo el establecimiento de los controles internos adecuados para afrontarlos. La identificación de los riesgos y su impacto en la auditoría, deben considerarse durante todo el proceso de la misma.

El auditor, debe identificar y evaluar los riesgos de fraude que sean relevantes para los objetivos de la auditoría, indagando y realizando procedimientos para identificar y responder a los mismos tomando en cuenta los objetivos de la auditoría. Deben mantener una actitud de escepticismo profesional y estar alerta ante la posibilidad de fraude durante todo el proceso de auditoría.

Art. 45. El auditor, debe planificar su trabajo para garantizar que la auditoría se desarrolle de manera eficaz y eficiente. La planificación de una auditoría, incluye aspectos estratégicos y administrativos.

Aspectos Estratégicos: La planificación debe definir el alcance, los objetivos y el enfoque de la auditoría. Los objetivos se refieren a lo que la auditoría tiene previsto lograr. El alcance se relaciona con el período a evaluar, el objeto de revisión y los criterios que los auditores utilizarán para evaluar e informar sobre el mismo y está directamente relacionado con los objetivos. El enfoque describirá la naturaleza y el alcance de los procedimientos que se aplicarán para obtener la evidencia de auditoría. El auditor debe desarrollar un plan de auditoría orientado a reducir el riesgo de auditoría hasta un nivel aceptablemente bajo.

Aspectos Administrativos: La planificación implica establecer un cronograma para la auditoría y definir los tiempos y recursos necesarios para desarrollarla. Durante la planificación, el responsable del trabajo de auditoría debe asignar tareas a los miembros de su equipo de manera adecuada e identificar otros recursos que se pueden requerir, tal es el caso de expertos en el objeto de revisión.

Cuando sea necesario, en el transcurso de la auditoría, el auditor actualiza la estrategia global de la auditoría y el plan. La planificación, no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo que tiene lugar durante toda la auditoría.

Ejecución de una Auditoría

Art. 46. El auditor, debe realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia suficiente y adecuada para sustentar los resultados.

La naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría son determinantes para el tipo de evidencia que se obtenga. La selección de procedimientos, dependerá de la evaluación del riesgo de auditoría y del objeto de revisión.

La evidencia de la auditoría, es la información utilizada por el auditor para determinar si el objeto de revisión cumple con los criterios aplicables. La evidencia puede estar constituida por documentos de las operaciones evaluadas, requerimientos de información, comunicaciones efectuadas por el auditor y comentarios de los servidores de la entidad auditada; la cual puede ser de forma física y digital. Los procedimientos para obtener la evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, repetición, procedimientos analíticos y otras técnicas de investigación.

La evidencia debe ser suficiente y adecuada. Será suficiente cuando se obtenga la cantidad necesaria que demuestre la incorrección material o deficiencia identificada. Y adecuada, cuando se refiera a la calidad de la evidencia que reúna las características de pertinencia, relevancia y fiabilidad para fundamentar los resultados.

Art. 47. El auditor, debe evaluar la evidencia de la auditoría para definir los resultados. Al ejecutar los procedimientos, determinará si el objeto de revisión ha sido examinado de manera suficiente y adecuada. Antes de obtener las conclusiones, tomará en cuenta la evaluación inicial del riesgo y de la materialidad, analizando la evidencia recolectada y definirá, si es necesario realizar procedimientos adicionales.

De acuerdo con los resultados, la evidencia y su juicio profesional, el auditor concluirá sobre el objeto de revisión.

Elaboración de Informes y Seguimiento

Art. 48. El proceso de auditoría, incluye la preparación de un informe para comunicar los resultados a los servidores de las entidades y organismos del sector público o a terceros relacionados; su contenido, debe ser claro, concreto, objetivo e incluir solamente información que esté sustentada en la evidencia; además, facilitar las acciones de seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones.

Art. 49. El auditor, elaborará un informe considerando entre otras, las siguientes características:

- a) **Integral:** Se refiere a considerar todos los elementos relevantes de la auditoría;
- b) **Objetivo:** Es la aplicación del juicio y escepticismo profesional para garantizar que los resultados estén respaldados en evidencia suficiente y adecuada, y
- c) **Oportuno:** Exige la presentación de los resultados en el tiempo debido.

En caso de existir opiniones divergentes entre la administración y los auditores, éstas se harán constar en el informe.

El informe debe estar completo, ser preciso, objetivo, convincente, claro y conciso, de acuerdo a la naturaleza de la auditoría, su forma y contenido dependerán de la clase de auditoría, las normas aplicables y los requerimientos legales.

Si posterior al análisis de la evidencia, los resultados comunicados, se consideran asuntos de menor importancia, el auditor debe comunicarlos simultáneamente con el informe de auditoría, mediante carta de gerencia, la cual será dirigida a la máxima autoridad de la entidad auditada.

Compromisos de Atestiguamiento

Art. 50. En los compromisos o trabajos de atestiguamiento, el informe de auditoría puede expresar una opinión en cuanto a si el objeto de revisión, está libre de representaciones erróneas o si cumple en todos los aspectos importantes con los criterios establecidos.

Compromisos Directos

Art. 51. En los compromisos directos, el informe de auditoría debe detallar los objetivos de la auditoría y describir la manera en que se han abordado. Incluye los hallazgos, conclusiones sobre el objeto de revisión y las recomendaciones necesarias. Asimismo, contener información adicional sobre los criterios, metodología, fuentes de datos y cualquier limitación en el alcance de la auditoría.

Opinión o Conclusión de Auditoría

Art. 52. Cuando se emite una opinión o conclusión en la auditoría para transmitir el nivel de seguridad, debe ser con base a un formato estandarizado. La opinión puede ser no modificada (limpia) o modificada (con salvedad o adversa).

Seguimiento al Cumplimiento de Recomendaciones Anteriores

Art. 53. Corresponde al auditor gubernamental, realizar seguimiento respecto a la acción o acciones que hayan adoptado los servidores públicos a quienes se les comunicaron las recomendaciones planteadas en los informes de las auditorías anteriores, a efecto de verificar su cumplimiento.

CAPÍTULO II

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

PROPÓSITO Y ALCANCE DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Art. 54. Los principios fundamentales de auditoría, son aplicables a todas las auditorías financieras efectuadas a las entidades y organismos del sector público y municipal, ya sea que se trate del gobierno en general, partes de éste o entidades individuales.

Art. 55. Los principios fundamentales, son los utilizados en una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera aplicable; también son utilizados al realizar exámenes a estados financieros individuales, cuentas o partidas específicas de éstos, o los preparados de conformidad con un marco financiero de propósitos especiales.

MARCO PARA LA AUDITORÍA FINANCIERA

Objetivo de la Auditoría Financiera

Art. 56. El objetivo de la auditoría financiera, es obtener seguridad razonable que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error, que permita expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, concluir sobre la efectividad del Sistema de Control Interno y la legalidad de las transacciones; así como, del cumplimiento de otras disposiciones.

Condiciones Previas para una Auditoría Financiera

Art. 57. El auditor, debe evaluar si se cumplen las condiciones previas para una auditoría financiera.

Una auditoría financiera, tiene como premisas las siguientes condiciones:

- a) Que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros, sea considerado aceptable por el auditor; y
- b) Que la administración de la entidad auditada, reconozca y comprenda su responsabilidad:
 - i. Respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
 - ii. Que el control interno sea suficiente y adecuado para asegurar que los estados financieros estén libres de incorrecciones materiales, por fraude o error, y
 - iii. De proporcionar al auditor acceso irrestricto a toda la información de la que tenga entendimiento y que sea relevante para la preparación de los estados financieros.

Art. 58. Los marcos para la emisión de información financiera son:

- a) **De uso general:** Diseñado para satisfacer las necesidades de información de los usuarios interesados, el cual se conoce como marco de información financiera de fines generales;
- b) **De uso específico:** Se diseñan para satisfacer las necesidades propias de un usuario o un grupo de usuarios en particular;
- c) **De cumplimiento:** Se usa para referirse a un marco de información financiera que obliga a cumplir con sus requerimientos y que no reconoce la posibilidad de desviaciones para lograr una presentación razonable; y
- d) **De presentación razonable:** Permite, explícita o implícitamente, que existan desviaciones respecto a algún requisito o que proporcione información adicional que facilite el análisis e interpretación de los estados financieros, con el fin de lograr una presentación razonable de los mismos.

Art. 59. La administración de la entidad auditada, debe tener un marco de información financiera aceptable, establecido por el organismo rector competente, como base para la preparación de estados financieros, a fin de constituir la fuente de criterio para que el auditor realice el examen.

Art. 60. Los estados financieros de una entidad, serán emitidos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Art. 61. Los marcos de información financiera aplicable, contemplan atributos que aseguran que la información proporcionada en los estados financieros sea útil para los usuarios interesados, siendo los siguientes:

- a) **Relevancia:** La información es importante en atención a la naturaleza de la entidad auditada y el propósito de los estados financieros;
- b) **Integridad:** Contiene todas las transacciones, eventos, saldos de cuenta o datos que pudieran afectar las conclusiones basadas en los estados financieros;
- c) **Confiabilidad:** Cuando la información revelada es pertinente y competente de acuerdo a los hechos económicos registrados, evidenciando la sustancia económica de eventos, transacciones y su forma legal;
- d) **Objetividad:** La información contenida en los estados financieros está libre de sesgos, y
- e) **Comprensibilidad:** La información contenida en los estados financieros es clara y no está sujeta a interpretaciones significativamente diferentes.

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

Las Tres Partes en la Auditoría Financiera

Art. 62. La auditoría financiera involucra al menos a tres partes:

- a) **El auditor:** Realiza la auditoría a fin de obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros, están libres de incorrecciones materiales y responsable de expresar una opinión sobre ello;

- b) **El auditado:** La administración es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad al marco de información financiera aplicable y del control interno que considere necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de incorrección material, debido a fraude o error; y
- c) **Los usuarios interesados:** Son personas, grupos, organizaciones o cualquiera que tenga interés en la razonabilidad de las cifras de los estados financieros de la entidad auditada.

Fuentes de Criterio

Art. 63. Los criterios son parámetros o puntos de referencia utilizados para evaluar o medir el objeto de revisión, son formales y están recopilados en el marco de información financiera, leyes y regulaciones aplicables.

Información del Objeto de Revisión

Art. 64. Los estados financieros, resultan de aplicar un marco de información financiera en donde se establece el reconocimiento, evaluación, presentación y revelación de datos financieros de una entidad. El término información del objeto de revisión, se refiere al resultado de su evaluación o medición y está constituida por la información de la cual el auditor obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada para obtener una base razonable que le permita expresar una opinión en el informe de auditoría.

Seguridad Razonable

Art. 65. La seguridad razonable en una auditoría está diseñada para dar como resultado una conclusión expresada en forma positiva, tales como: "en nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o dan una perspectiva razonable y verdadera de) la situación financiera de... así como sus resultados financieros..." o, en el caso de un marco de cumplimiento, "En nuestra opinión, los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con...".

En las auditorías financieras, la seguridad razonable es alta, pero no absoluta, dadas las limitaciones inherentes a una auditoría, cuyo resultado es que la mayoría de la evidencia obtenida por el auditor, será persuasiva más que concluyente.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

PRINCIPIOS BÁSICOS DE AUDITORÍA

Riesgo de Auditoría

Art. 66. El riesgo de auditoría en una auditoría financiera, es la probabilidad de que el auditor exprese una opinión inapropiada sobre la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros. El auditor debe reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, según las circunstancias de la misma, con la finalidad de obtener una seguridad razonable que le sirva de base para expresar una opinión; el nivel de seguridad obtenido por el auditor debe aumentar la confianza de los usuarios interesados, reduciendo los riesgos a un nivel no significativo.

Art. 67. El riesgo de auditoría comprende lo siguiente:

- a) Los riesgos de incorrección material, están constituidos por:
 - i. **Riesgo inherente:** La susceptibilidad de que la información objeto de revisión esté sujeta a una incorrección material, asumiendo que no existen los controles correspondientes; y
 - ii. **Riesgo de control:** El riesgo de que una incorrección material pueda ocurrir y no pueda evitarse o detectarse y corregirse a tiempo, por medio de los controles correspondientes. Según resulte pertinente para el objeto de revisión, algunos riesgos de control siempre existirán, debido a las limitaciones inherentes al diseño y operación de los controles internos.
- b) **Riesgo de detección:** Posibilidad de que el auditor no detecte una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

Art. 68. La evaluación de riesgos se basa en procedimientos de auditoría que permiten obtener la información necesaria para ese propósito durante toda la auditoría. Es una cuestión de juicio profesional y no se puede medir de forma precisa. El grado con el que el auditor considere cada elemento de riesgo, dependerá de las circunstancias de la auditoría.

Materialidad

Art. 69. Al determinar la estrategia de la auditoría, el auditor debe establecer la materialidad de los estados financieros en su conjunto; además, determinará el nivel o los niveles de materialidad que se deben aplicar para una o más clases de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, es posible que las incorrecciones menores a la materialidad para los estados financieros en su conjunto, puedan afectar las decisiones de los usuarios interesados, por lo que el auditor establecerá el nivel de materialidad que aplicará a dichas transacciones, saldos de cuenta o información a revelar.

El auditor al determinar la materialidad considera aspectos cuantitativos y cualitativos, haciendo énfasis en los aspectos cualitativos, ya que éstos podrían estar asociados a riesgos de fraude y a la falta de integridad de la administración. La evaluación de la materialidad y otros factores cualitativos en una auditoría en particular, dependen del juicio del auditor.

Art. 70. Al identificarse una incorrección ésta se considerará material, ya sea de manera individual o cuando se combina con otras incorrecciones, si influye razonablemente en las decisiones tomadas por los usuarios interesados de la información contenida en los estados financieros.

Art. 71. El auditor, también debe determinar la materialidad con el fin de evaluar el riesgo de errores significativos y determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Art. 72. Al planificar la auditoría exclusivamente para detectar incorrecciones materiales individuales, se pasa por alto que la suma de incorrecciones no materiales individualmente consideradas, puede causar que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.

Art. 73. La materialidad para la ejecución de la auditoría, se establece para reducir hasta un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas o no detectadas, exceda el umbral de materialidad para los estados financieros en su conjunto, conlleva la aplicación del juicio profesional, por ello el conocimiento de la entidad deberá actualizarse durante la realización de los procedimientos de evaluación de riesgos.

Art. 74. La materialidad es aplicada por el auditor en el proceso de la auditoría; así como, al evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y de cualquier incorrección no corregida, incluyendo omisiones, en los estados financieros.

La opinión de auditoría, es sobre los estados financieros en su conjunto, por lo que el auditor no es responsable de detectar incorrecciones que no sean globalmente significativas. No obstante, deberá identificar y documentar incorrecciones cuantitativamente no significativas, pues es posible que en su conjunto sean materiales o significativas.

Las circunstancias relacionadas con algunas incorrecciones, pueden hacer que el auditor considere materiales algunas incorrecciones por debajo del nivel de materialidad, ya que deberá considerar no solamente la magnitud de las incorrecciones no corregidas, sino también las circunstancias específicas en las que se hayan generado, tomando en cuenta la naturaleza de ciertas transacciones o programas, el interés público y el tipo de desviación o error, tal como en los casos de posibles ilícitos.

Comunicación

Art. 75. El auditor, debe identificar a la persona o personas que sirvan de enlace dentro de la estructura organizativa de la entidad auditada y comunicarse con ellos en relación al desarrollo de la auditoría.

Art. 76. En el transcurso del examen, el auditor mantendrá constante comunicación con los servidores de la entidad u organismo auditado, obteniendo información relevante para la auditoría, comunicando oportunamente los resultados y dándoles oportunidad para que presenten pruebas o evidencias documentadas e información pertinente a los asuntos sometidos a examen; asimismo, podrán comunicarse con terceros relacionados con el objeto de revisión.

Documentos de Auditoría

Art. 77. El auditor, debe preparar los documentos de auditoría que sean suficientes para permitirle a un auditor experimentado, sin previo entendimiento de la auditoría, la comprensión de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría realizados para cumplir con las disposiciones legales y normativas aplicables, los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia obtenida; los aspectos relevantes que surjan durante el examen, y los juicios profesionales que permitan emitir las conclusiones.

Art. 78. La documentación de auditoría es importante por las razones siguientes:

- a) Confirma y respalda el informe de auditoría;
- b) Constituye fuente de información para preparar informes o responder a cualquier consulta por parte de la entidad auditada o de alguna otra parte interesada;
- c) Sirve como evidencia de que el auditor cumplió con las normas de auditoría;
- d) Facilita la planificación, supervisión y revisión;
- e) Contribuye al desarrollo profesional del auditor;
- f) Asegura que el trabajo asignado ha sido ejecutado a satisfacción; y
- g) Proporciona evidencia del trabajo hecho para futuras referencias.

Art. 79. Los documentos de auditoría deben cumplir con los siguientes aspectos:

- a) Estructura, contenido y alcance;
- b) Revelar en caso que al auditor no le sea posible, cumplir con un requisito relevante de las normas de auditoría aplicadas;
- c) Los requisitos de documentación en los que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales previo a la emisión del informe de auditoría; y
- d) La compilación del archivo final de la auditoría.

Art. 80. El auditor, debe considerar que los documentos de auditoría constituyen parte esencial en los procesos de juicios de cuentas.

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA**Acuerdo de los Términos de la Auditoría**

Art. 81. El auditor debe comunicar los términos de la auditoría a la administración superior de la entidad auditada.

Art. 82. Los términos de la auditoría, están establecidos por mandato legal y por lo tanto no están sujetos a la solicitud y acuerdo de la administración de la entidad auditada. Sin embargo, los auditores darán a conocer la metodología de trabajo durante el desarrollo de la auditoría.

Art. 83. El auditor, comunicará a la administración de la entidad auditada el compromiso que esta tiene respecto a la auditoría financiera, así como su responsabilidad como auditor, al formular y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la entidad.

Planificación

Art. 84. El auditor, debe desarrollar la estrategia global de la auditoría que establezca el alcance, oportunidad de realización y dirección de la misma; así como, el plan de auditoría.

Art. 85. Para desarrollar la estrategia global de la auditoría es necesario:

- a) Establecer los objetivos de la auditoría;
- b) Determinar el alcance de la auditoría y sus características;
- c) Considerar los factores que, de acuerdo al juicio profesional del auditor, sean relevantes para dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría;

- d) Considerar los resultados de las actividades preliminares y, en su caso, si el entendimiento obtenido en otros trabajos previos para la entidad auditada es relevante;
- e) Establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los recursos necesarios para realizar la auditoría;
- f) Considerar los resultados y el conocimiento de auditorías anteriores, incluyendo las recomendaciones para su respectivo seguimiento;
- g) Determinación de los niveles de materialidad; y
- h) Considerar y evaluar las expectativas de los usuarios interesados del informe de auditoría.

Art. 86. El auditor, planifica la auditoría para garantizar que se realice de una manera eficiente y eficaz.

Art. 87. El auditor, al preparar el plan de auditoría, incluirá al menos, los siguientes aspectos:

- a) Identificación y evaluación de los riesgos de auditoría;
- b) Determinación del enfoque de auditoría;
- c) La naturaleza, tiempos de ejecución y alcance de los procedimientos planificados para dar respuesta a los riesgos evaluados; y
- d) La naturaleza, tiempos de ejecución y alcance de los procedimientos de auditoría planificados para las aseveraciones de la administración.

Art. 88. Otros procedimientos de auditoría necesarios para cumplir con las normas aplicables, tales como: revisión del marco legal, breve descripción de la actividad, programa o entidad que se va a auditar, factores que afectan la auditoría, incluyendo los que determinan la materialidad de los asuntos considerados, objetivos, alcance y enfoque de la auditoría, las características de la evidencia y los procedimientos necesarios para obtenerla y analizarla, recursos necesarios y cronograma de actividades.

Art. 89. La estrategia global y el plan de auditoría, deberán documentarse y actualizarse según sea necesario durante el proceso de la auditoría.

Conocimiento y Comprensión de la Entidad Auditada

Art. 90. El auditor, debe conocer y comprender la entidad auditada y su entorno, incluyendo los procedimientos de control interno que sean relevantes para la auditoría.

Art. 91. La comprensión de los diferentes aspectos de la entidad auditada y su entorno, permitirán al auditor planificar y realizar la auditoría de manera efectiva, dicha comprensión incluye los siguientes aspectos:

- a) El entorno, el marco jurídico, el marco de información financiera aplicable y otros factores externos;
- b) La naturaleza, forma de funcionamiento, estructura organizativa, financiamiento (para permitirle al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuenta y la información que se debe revelar en los estados financieros), la selección y aplicación de políticas contables y las causas de cambios en las mismas;
- c) Revisión, análisis e interpretación de los resultados financieros;
- d) Las decisiones externas a la entidad, tales como nuevos programas o recortes en el presupuesto; y
- e) Los objetivos y estrategias, lo cual puede incluir elementos relativos a las políticas públicas y, por lo tanto, tener implicaciones para la evaluación de riesgos.

Art. 92. La comprensión del entorno de control es relevante al considerar el compromiso de la entidad auditada con los principios y valores éticos, la supervisión de su Sistema de Control Interno, su estructura organizativa, líneas de comunicación, su compromiso con la competencia del talento humano y el cumplimiento de autoridad y responsabilidad.

Art. 93. La evidencia de auditoría relevante se puede obtener por medio de indagaciones y otras técnicas.

Art. 94. Como parte del proceso del conocimiento y comprensión, el auditor también necesita considerar si la entidad auditada cuenta con procedimientos para identificar los riesgos de negocios relevantes de la entidad para los objetivos de los informes financieros y si estima además la importancia de dichos riesgos, evaluando la posibilidad de que ocurran. Si tal procedimiento se ha establecido, el auditor necesita tener un claro entendimiento del mismo y sus resultados.

Art. 95. El conocimiento y comprensión del auditor sobre los controles internos que sean relevantes para la información financiera, podrá incluir los siguientes aspectos:

- a) Clases de transacciones de la entidad auditada que sean significativas para los estados financieros;
- b) Procedimientos manuales y automatizados por medio de los cuales dichas transacciones se ingresan, registran, procesan, corrigen en caso necesario, transfieren al libro mayor y reportan en los estados financieros;
- c) Registros contables, la documentación de soporte y cuentas específicas contenidas en los estados financieros utilizados para iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones; incluye procedimientos para corregir datos y trasladar información al libro mayor;
- d) Forma en que el sistema de información captura hechos y condiciones, distintos de las transacciones, que sean relevantes para los estados financieros;
- e) Proceso de elaboración y presentación de información financiera para preparar los estados financieros de la entidad, incluidas las estimaciones contables y la información a revelar;
- f) Controles en torno a los registros contables, incluyendo aquellos que no son estándar y que se utilizan para registrar ajustes o transacciones inusuales no recurrentes;
- g) Controles relevantes que se relacionan con el cumplimiento de disposiciones legales y normativa aplicable;
- h) Controles relacionados con el seguimiento de la ejecución del presupuesto;
- i) Controles relacionados con la transferencia de fondos presupuestarios a otras entidades; y
- j) La supervisión de otros controles realizados por terceros, en áreas como:
 - i. El cumplimiento del marco de información financiera aplicable;
 - ii. Informes y reportes de supervisión;
 - iii. Cumplimiento de disposiciones legales; y
 - iv. La rendición de cuentas.

Art. 96. La auditoría requiere del conocimiento y comprensión razonable de todas las actividades de control relacionadas con cada clase de transacciones, de saldo de cuenta y de información a revelar en los estados financieros en su conjunto o con cada aseveración correspondiente a ellos.

Evaluación de Riesgos

Art. 97. El auditor, debe evaluar los riesgos de incorrección material a nivel de estados financieros y de aseveración para las clases de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar, con el objeto de proporcionar una base para el diseño y realización de los procedimientos de auditoría. Para este propósito, el auditor necesita:

- a) Identificar los riesgos en todo el proceso para obtener una mejor comprensión de la entidad auditada y de su entorno, examinando los controles relevantes que se relacionan con los riesgos y considerando las clases de transacciones, saldos de cuenta e información a revelar en los estados financieros;
- b) Evaluar los riesgos identificados y valorar si se relacionan de una manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto, que pudieran afectar varias aseveraciones; y
- c) Relacionar los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las aseveraciones, tomando en consideración los controles relevantes que el auditor tiene intención de examinar.

Art. 98. Los procedimientos de evaluación de riesgos pueden incluir:

- a) Indagaciones con la administración de la entidad auditada siempre que, a juicio del auditor, pudieran aportar información que ayude a identificar riesgos de incorrección material, debido a fraude o error;
- b) Procedimientos analíticos; y
- c) Observación e inspección.

Art. 99. Como parte de la evaluación de riesgos, el auditor determina si alguno de los riesgos identificados es a su juicio, significativo, por lo que deberá considerar al menos lo siguiente:

- a) Si se trata de un riesgo de fraude;
- b) Si el riesgo está relacionado con recientes acontecimientos económicos, contables o de otro tipo y por lo tanto requiere de atención específica;
- c) La complejidad de las transacciones;
- d) Si el riesgo afecta transacciones significativas con entidades relacionadas;
- e) El grado de subjetividad en la medición de la información financiera relacionada con el riesgo, especialmente mediciones que involucren un alto grado de incertidumbre;
- f) Si el riesgo involucra transacciones significativas que están fuera del curso normal de la entidad auditada o que de otra manera parezcan inusuales; y
- g) Si el riesgo también afecta el cumplimiento de las disposiciones legales y normativas aplicables.

Art. 100. La identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, aseveraciones y controles correspondientes, deben estar suficientemente documentados.

Respuestas a los Riesgos Evaluados

Art. 101. El auditor, debe proceder de forma objetiva al analizar los riesgos de incorrección material evaluados en los estados financieros.

Art. 102. La respuesta a los riesgos evaluados incluye procedimientos de auditoría sustantivos y de cumplimiento. Los sustantivos, comprenden pruebas de detalle y de análisis de las diferentes clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar; y los de cumplimiento, se refieren a la verificación del apego al marco legal y técnico aplicable.

Art. 103. La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, se basan y responden a los riesgos de incorrección material a nivel de aseveración. En la elaboración de los procedimientos de auditoría, deberán considerarse las causas de dichos riesgos, las cuales pueden incluir los riesgos inherentes y de control.

Art. 104. La revisión del riesgo de control, requiere que el auditor obtenga evidencia de que los controles están operando de manera eficaz; por lo que el auditor confiará en la eficacia operativa de los controles al determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos sustantivos.

Art. 105. Independiente de los resultados de las pruebas de control, el auditor debe realizar pruebas sustantivas. Además, si ha determinado que un riesgo de incorrección material a nivel de aseveración es significativo, deberá realizar procedimientos sustantivos que respondan específicamente a ese riesgo. Cuando identifique un riesgo significativo, aplicará procedimientos sustantivos que incluyan pruebas de detalle.

Consideraciones Relativas al Fraude en una Auditoría Financiera

Art. 106. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error, el aspecto que los distingue es la intención de la acción u omisión que dio lugar a la incorrección.

El auditor, debe identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debido a fraude, evidenciándolo de manera suficiente y adecuada, para proceder conforme a la ley.

Art. 107. El auditor, es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error, verificando las medidas de prevención y disuasión implementadas por la administración superior de la entidad.

Art. 108. El auditor, mantendrá una actitud de escepticismo profesional en todo el proceso de la auditoría, reconociendo la posibilidad de incorrecciones materiales originadas por fraude en los estados financieros o a nivel de aseveraciones, para las diferentes transacciones, saldos de cuentas e información a revelar.

Art. 109. El auditor, debe estar alerta a posibles riesgos de fraude que pudieran llevar a la existencia de incorrecciones materiales, en actividades como: contrataciones públicas, subsidios, concesiones, privatizaciones, exposición intencionalmente falsa de resultados o de información y el mal uso de la autoridad.

Consideraciones Relativas a Disposiciones Legales y Normativas Aplicables en una Auditoría Financiera

Art. 110. El auditor, identificará los riesgos de incorrección material originadas por el incumplimiento de leyes, reglamentos u otras disposiciones aplicables, basándose en la comprensión general del marco legal y regulatorio, conforme al entorno específico en el que opera la entidad auditada, incluyendo la forma en que ésta cumple con dicho marco.

Art. 111. El auditor, debe obtener seguridad razonable que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, por fraude o error. Sin embargo, no es responsable de evitar el incumplimiento y no le es posible detectar todos los casos de incumplimiento de leyes y otras disposiciones aplicables.

Art. 112. El incumplimiento de leyes y otras disposiciones aplicables puede originar la imposición de multas, litigios u otras consecuencias para la entidad auditada y generar un efecto material en los estados financieros.

Art. 113. El incumplimiento de leyes y otras disposiciones aplicables identificado por el auditor en el transcurso de la auditoría, deberá comunicarse a las personas relacionadas. Sin embargo, el mandato de auditoría o las obligaciones de las entidades públicas que surjan de otras disposiciones legales aplicables, pueden originar la responsabilidad de reportarlos ante las instancias pertinentes.

Evidencia de Auditoría

Art. 114. El auditor, llevará a cabo los procedimientos de auditoría de forma que pueda obtener evidencia suficiente y adecuada, para sustentar las conclusiones en las que base su opinión.

Art. 115. La evidencia de auditoría proviene de la documentación relacionada con los registros contables que sustentan los estados financieros y de otras fuentes. El auditor deberá considerar la relevancia y confiabilidad de la información.

Art. 116. La evidencia de auditoría deberá ser suficiente y adecuada. La suficiencia está relacionada con la cantidad necesaria, mientras que lo adecuado, se refiere a la calidad de la misma, su relevancia y confiabilidad.

La cantidad de la evidencia requerida, depende del riesgo de incorrección material en la información del objeto de revisión (cuanto mayor sea el riesgo, es probable que se requiera más evidencia) y de la calidad de la misma (cuanto mayor sea la calidad, menos se necesitará). En consecuencia, la suficiencia y lo adecuado de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

Art. 117. La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente, naturaleza y de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. La evidencia es más confiable cuando:

- a) Se obtiene de fuentes independientes y externas;
- b) Se genera internamente y los controles de la entidad auditada son efectivos;
- c) Se obtiene directamente por el auditor que cuando es obtenida indirectamente o por inferencia;
- d) Existe en forma física, ya sea en papel u otro medio; y
- e) Es proporcionada en documentación original.

Art. 118. La mayor seguridad se consigue por la evidencia adquirida de diversas fuentes o de naturaleza diferente, y no por elementos obtenidos de manera individual.

Art. 119. La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables, al igual que la información que justifican las aseveraciones de la administración de la entidad; sin embargo, se debe tomar en cuenta cualquier información que las contradiga.

Art. 120. El auditor, debe considerar la necesidad de requerimientos que permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, en las siguientes circunstancias:

- a) El uso de confirmaciones externas;
- b) Utilice procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;
- c) Mida el valor razonable, si resulta relevante;
- d) Cuando la entidad auditada tenga partes relacionadas;
- e) Cuando provenga de auditoría interna;
- f) Sea generada por expertos internos o externos; y
- g) Se utilicen manifestaciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.

Consideración de Hechos Posteriores

Art. 121. El auditor, debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación a los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha de ejecución de la auditoría, siempre que implique un ajuste o revelación en los mismos.

Para obtener dicha evidencia realizará procedimientos para verificar y comprobar hechos posteriores que podrían afectar los estados financieros del período auditado. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales con respecto al objeto de revisión, en el que los procedimientos previos de auditoría han proporcionado conclusiones satisfactorias.

Los estados financieros auditados, pueden verse afectados por hechos posteriores a la fecha de su elaboración. El marco de información financiera se refiere específicamente a los mismos. Normalmente, se identifican dos tipos:

- a) Los que proporcionan evidencia de condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y
- b) Los que proporcionan evidencia de situaciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

Art. 122. Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pueden incluir:

- a) Comprender los procedimientos establecidos por la administración de la entidad para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores;
- b) Indagaciones ante la administración de la entidad, sobre si han ocurrido hechos posteriores que puedan afectar a los estados financieros;
- c) Lectura de actas posteriores a la fecha de los estados financieros; y
- d) Lectura de los últimos estados financieros intermedios posteriores.

Al hacer indagaciones con la administración de la entidad, es posible que los auditores necesiten considerar cualquier hecho posterior relevante respecto a la capacidad de la entidad auditada para cumplir con sus objetivos institucionales y que, por lo tanto, afecten la presentación de la información en los estados financieros.

Evaluación de las Incorrecciones

Art. 123. El auditor, debe mantener un registro completo de incorrecciones identificadas durante la auditoría y comunicar a los servidores relacionados, según corresponda y de forma oportuna.

Art. 124. Las incorrecciones no corregidas, deberán evaluarse para conocer su materialidad, individualmente o en conjunto, a fin de determinar el efecto que pudieran tener sobre la opinión expresada en el informe de auditoría.

Art. 125. El auditor, comunicará a la administración de la entidad las incorrecciones; de no efectuar las respectivas correcciones, indagará las razones.

Se notificará a la administración de la entidad las incorrecciones no atendidas y el efecto que pudieran tener individualmente o en conjunto, sobre la opinión expresada en el informe de auditoría.

Art. 126. El auditor, determinará si las incorrecciones no atendidas son materiales individualmente o en su conjunto, para lo cual deberá considerar:

- a) El tamaño y naturaleza de las incorrecciones en relación con determinadas clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar con los estados financieros en su conjunto y las circunstancias específicas bajo las cuales se han generado, y
- b) El efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a períodos anteriores sobre clases de transacciones, saldos de cuenta o información a revelar y sobre los estados financieros en su conjunto.

Formación de una Opinión y Elaboración del Informe de Auditoría

Art. 127. El auditor, debe formarse una opinión de acuerdo con la evaluación de la evidencia de auditoría, sobre si los estados financieros en su conjunto, han sido preparados de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta opinión deberá expresarse claramente en un informe escrito que también describa las bases de dicha opinión.

Art. 128. Con el fin de emitir una opinión, el auditor debe en primer lugar concluir si se ha obtenido una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debido a fraude o error. Esta conclusión debe tener en cuenta:

- a) Si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada;
- b) Si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto;
- c) La evaluación del auditor, respecto a los siguientes puntos:
 - i. Si los estados financieros han sido preparados en todos los aspectos materiales, de acuerdo con los requisitos del marco de información financiera aplicable;
 - ii. Si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables relevantes seleccionadas y aplicadas;
 - iii. Si las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de información financiera aplicable y si son adecuadas;
 - iv. Si las estimaciones contables hechas por la administración de la entidad son razonables;
 - v. Si la información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y comprensible;
 - vi. Si los estados financieros revelan la información adecuada que le permita a los usuarios interesados comprender el efecto de las transacciones y hechos que resultan materiales, sobre la información incluida en los mismos; y

- d) Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera aplicable, la conclusión deberá considerar si éstos logran una presentación razonable, de acuerdo a su estructura y contenido, incluidas sus notas explicativas, que describen las transacciones y hechos subyacentes.

Tipos de Opinión

Art. 129. El auditor, debe emitir una opinión no modificada (favorable o limpia) cuando se concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Si el auditor concluye que, sobre la base de la evidencia de la auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrecciones materiales o si no es capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales, entonces el auditor, emitirá una opinión modificada

Elementos Necesarios en el Informe de Auditoría

Art. 130. El informe de auditoría, debe presentar los resultados utilizando un lenguaje claro, directo y conciso, sobre los aspectos financieros (Dictamen), de control interno y de cumplimiento legal. El dictamen de auditoría financiera deberá contener al menos los elementos siguientes:

- a) Título, que indique claramente que es el informe de auditoría financiera.
- b) Destinatario, según corresponda;
- c) Párrafo introductorio que:
 - i. Identifique a qué entidad corresponden los estados financieros que se han auditado;
 - ii. Declare que los estados financieros han sido auditados;
 - iii. Identifique el título de cada uno de los estados financieros;
 - iv. Refiera a las notas explicativas; y
 - v. Fecha o período cubierto por cada estado financiero.
- d) Una sección que señale la responsabilidad de la administración de la entidad en relación con los estados financieros, expresando que es responsable de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable y de los controles internos que garanticen la preparación que los mismos y que están libres de incorrecciones materiales, debido a fraude o error;
- e) Una sección que señale que es responsabilidad del auditor, expresar una opinión basada en la auditoría financiera y describiendo que en dicho trabajo se han desarrollado procedimientos que permitieron obtener evidencia de auditoría, acerca de las cifras y la información revelada en los estados financieros;
- f) Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas y a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la administración de la entidad; así como, a la presentación general de los estados financieros. Deberá señalar si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y adecuada para proporcionar una base que permita sustentar la opinión;
- g) Una sección con la opinión, en caso que sea no modificada, utilizando la siguiente frase:

“Los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales... de conformidad con (el marco de información financiera aplicable)”.

Si el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable no es la normativa emitida por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, el dictamen del auditor deberá identificar el origen de dicho marco.

Si es necesario o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado “informe sobre otros requisitos legales y regulatorios” según corresponda al contenido de la sección, señalando las otras responsabilidades de información adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros.

- h) Lugar y fecha de emisión del informe;
- i) Leyenda: DIOS UNIÓN LIBERTAD (aplicable para CCR); y
- j) Firma y sello.

Además del dictamen, el auditor debe reportar los hallazgos que afecten o no a la opinión. Estos elementos deberán diferenciarse de la opinión.

Opinión Modificada del Informe de Auditoría

Art. 131. El auditor, emitirá opinión modificada si concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material o si el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada, para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrecciones materiales. El auditor puede emitir dos tipos de opinión modificada: con salvedad y adversa (o desfavorable).

Tipos de Opinión Modificada

Art. 132. La opinión modificada depende de que:

- a) Los estados financieros contengan incorrecciones materiales o por la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y
- b) El juicio del auditor, respecto a la incidencia de los efectos generalizados del objeto de la auditoría en los estados financieros.

Art. 133. El auditor, deberá expresar una opinión con salvedad, si:

- a) Habiendo obtenido evidencia suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones individuales o en su conjunto, son materiales, pero no generalizadas en relación a los estados financieros, o
- b) No le fue posible obtener evidencia suficiente y adecuada, sobre la cual fundamentar su opinión, pero concluye que los efectos en los estados financieros de cualquier incorrección no detectada, podrían ser materiales, pero no generalizadas.

Art. 134. El auditor, expresará opinión adversa (o desfavorable) si habiendo obtenido evidencia suficiente y adecuada, concluye que las incorrecciones individuales o en conjunto, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Art. 135. El auditor, debe abstenerse de dar una opinión en un dictamen, cuando en la auditoría no fue posible obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la cual basar su opinión, concluye que los efectos sobre los estados financieros de cualquier error no detectado pudieran ser materiales y generalizados.

Si después de aceptar el trabajo, una firma privada determina que la administración ha impuesto una limitación en el alcance de la auditoría, que pudiera implicar la expresión de una opinión modificada o abstenerse de dar opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la administración que elimine dicha limitación.

Párrafo de Énfasis y de Otros Asuntos en el Dictamen del Auditor

Art. 136. Si el auditor considera necesario, llamar la atención de los usuarios interesados sobre aspectos revelados en los estados financieros, que sean fundamentales para su comprensión, y si de conformidad a la evidencia no existen incorrecciones materiales, deberá incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría.

Art. 137. El párrafo de énfasis deberá cumplir con los siguientes aspectos:

- a) Ser incorporado inmediatamente después de la opinión;
- b) Hacer referencia a los aspectos enfatizados de los estados financieros e indicar dónde se puede encontrar la información que los describe; y
- c) Indicar que el dictamen del auditor no expresa una opinión modificada en relación con el aspecto enfatizado.

Art. 138. Si el auditor considera necesario comunicar un asunto diferente a los revelados en los estados financieros, que a su juicio sea relevante para que los usuarios interesados comprendan la auditoría; las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, podrá hacerlo en un párrafo de otros asuntos. Este párrafo, deberá agregarlo inmediatamente después de la opinión y de cualquier párrafo de énfasis, si hubiere.

Información Comparativa de Estados Financieros

Art. 139. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad, depende de las exigencias del marco de información financiera aplicable. La forma de presentar la información comparativa, se realiza mediante los siguientes enfoques de carácter general:

- a) Cifras correspondientes: La opinión de auditoría sobre los estados financieros se refiere al ejercicio auditado; y
- b) Estados financieros comparativos: La opinión de auditoría, se refiere a cada ejercicio por el que se presentan los estados financieros.

Art. 140. La información comparativa, se refiere a los importes monetarios e información a revelar en los estados financieros, relativos a uno o más períodos anteriores. El auditor debe determinar si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está clasificada correctamente.

Para lograr esto, el auditor deberá evaluar si:

- a) La información comparativa concuerda con los importes monetarios y demás información a revelar, que se presentó en el período anterior o, cuando proceda, si ha sido re expresada; y
- b) Las políticas contables reflejadas en la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el período actual o en caso de que haya habido modificaciones en las políticas contables, si dichos cambios han sido debidamente registrados y se han presentado y revelado adecuadamente.

Art. 141. Si el auditor detecta que, durante el período auditado, existieron posibles incorrecciones materiales en la información comparativa, llevará a cabo procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios conforme a las circunstancias para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre su existencia.

Art. 142. Cuando se presentan cifras correspondientes a períodos anteriores, la opinión del auditor no deberá hacer referencia a las mismas, salvo en las siguientes circunstancias:

- a) Si el informe de auditoría del período anterior, incluye una opinión modificada y si el aspecto que dio origen a la opinión modificada persiste, el auditor deberá expresar el mismo tipo de opinión en el informe de auditoría de los estados financieros del período auditado;
- b) Si el auditor obtiene evidencia de que existe una incorrección material en los estados financieros del período anterior, sobre los cuales se emitió una opinión favorable o no modificada y las cifras correspondientes no han sido correctamente re expresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor deberá expresar una opinión con salvedades o una opinión adversa en el informe de auditoría de los estados financieros del período actual; y
- c) Si los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo relativo a otros asuntos que las cifras correspondientes no han sido auditadas.

El auditor, debe considerar estas circunstancias usando el año en curso con fines de comparación y las consideraciones de materialidad para el año actual. Si se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor deberá referirse a cada período para el cual se presentan y en el cual se expresó una opinión de auditoría.

Art. 143. Si el dictamen del período auditado difiere del emitido en el período anterior, el auditor revelará los motivos fundamentales de la diferencia en un párrafo sobre otros asuntos.

Art. 144. Si los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor deberá señalarlo en un párrafo de otros asuntos. Ello no exime al auditor de la necesidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de que los saldos iniciales no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del período auditado.

Consideraciones Especiales: Auditorías Financieras Preparadas de Conformidad con Marcos de Propósitos Específicos

Art. 145. En una auditoría de estados financieros de propósitos especiales, el auditor debe considerar:

- a) Finalidad para la cual fueron preparados;
- b) Usuarios interesados a quienes se destina el informe; y
- c) Si las decisiones de la administración para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable.

Art. 146. En la planificación y realización de una auditoría de estados financieros con propósitos específicos, el auditor deberá determinar si la aplicación de las NAG requiere alguna consideración especial, dadas las circunstancias del trabajo.

Art. 147. Al elaborar informes sobre estados financieros con propósitos específicos, el auditor debe cumplir los mismos requisitos para los estados financieros con fines generales; el informe debe contener:

- a) Descripción del propósito para el cual fueron preparados los estados financieros; y
- b) Referencia sobre la responsabilidad de la administración para determinar que el marco de información financiera sea aceptable.

Art. 148. El auditor, debe incluir un párrafo de énfasis informando a los usuarios interesados sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco con fines específicos y que, como resultado, es posible que no sean adecuados para otros propósitos.

Consideraciones Especiales para las Auditorías de Estados Financieros Consolidados

Art. 149. En las auditorías de estados financieros consolidados, el auditor debe obtener evidencia suficiente y adecuada, relativa a la información financiera de todos los componentes del grupo y del proceso de consolidación para emitir una opinión sobre si los estados financieros consolidados han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Art. 150. Los principios de este capítulo son aplicables a todas las auditorías de estados financieros, ya sea que se realice de componentes individuales o a su totalidad. En situaciones en las que el auditor debe examinar los estados financieros consolidados, aplicará consideraciones y requisitos especiales.

El auditor establecerá una estrategia y desarrollará un plan de auditoría. Los principios para conocer y comprender a la entidad incluyen un entendimiento adecuado del grupo, sus componentes y entorno, los controles internos y el proceso de consolidación.

La comprensión debe ser suficiente para confirmar e identificar los componentes que pueden ser relevantes para los estados financieros y para evaluar los riesgos de incorrección material, ya sea que se deba a fraude o error, en los estados financieros consolidados.

Art. 151. Los componentes de los estados financieros consolidados pueden incluir, entre otros: dependencias, diferentes fondos, entidades, municipios, sociedades gubernamentales. Los componentes se consideran significativos por:

- a) La importancia financiera individual;
- b) Su naturaleza o circunstancias específicas, es posible que aporten riesgos considerables de incorrección material a los estados financieros consolidados; y
- c) Los asuntos de interés público, tales como: seguridad nacional, proyectos sociales o los informes de ingresos fiscales.

Art. 152. La aplicación del marco de información financiera, puede dar por resultado la exclusión de un tipo específico de entidad. En tales casos, si el auditor evalúa que esta situación podría dar por resultado una presentación errónea de los estados financieros consolidados, debe considerar su impacto en el informe de auditoría.

Art. 153. En el caso de un componente que sea significativo, debido a su importancia financiera individual dentro del grupo, se deberá auditar la información financiera del componente, usando como valor de la materialidad del componente establecido por el auditor.

En cuanto a un componente que sea significativo, debido a su naturaleza o circunstancias específicas y a la posibilidad de que represente riesgos considerables de incorrección material en los estados financieros consolidados, es posible que no sea necesario auditar la información financiera, sino aplicar procedimientos de auditoría específicos relativos a los riesgos significativos identificados. En el caso de los componentes que no son significativos, el auditor llevará a cabo los procedimientos analíticos a nivel de grupo.

CAPÍTULO III

PRINCIPIOS DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Art. 154. Este capítulo establece los principios fundamentales para el desarrollo de la auditoría de gestión.

MARCO PARA LA AUDITORÍA DE GESTIÓN

Definición de la Auditoría de Gestión

Art. 155. La auditoría de gestión, es un examen independiente, transversal, sistemático, multidisciplinario, propositivo y objetivo, orientado a verificar la eficiencia, efectividad y economía de las acciones, sistemas, operaciones, programas o actividades, ejecutados por una o más entidades del sector público y municipal, con la finalidad de identificar áreas de mejora.

Art. 156. Las auditorías de gestión generan conocimiento o valor en:

- a) Nuevas perspectivas de análisis;
- b) Facilitar la comprensión de la información existente a las diversas partes interesadas;
- c) Proporcionar una visión o conclusión independiente, basada en la evidencia de auditoría; y
- d) Emitir recomendaciones de auditoría.

Principios de Gestión

Art. 157. Los principios básicos de la gestión comprenden la economía, eficiencia y efectividad, los cuales se refieren a los siguientes aspectos:

- a) **Eficiencia:** Obtener el máximo beneficio con los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados o servicios prestados, en la cantidad, calidad y oportunidad esperadas;
- b) **Efectividad:** Cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos; y
- c) **Economía:** Adquirir los recursos al menor costo y en el momento oportuno, así como en la cantidad y calidad necesarias.

Objetivos de la Auditoría de Gestión

Art. 158. El objetivo principal de la auditoría de gestión, es evaluar de forma objetiva y concreta que la administración pública se realice bajo los principios de eficiencia, efectividad y economía, contribuyendo a la rendición de cuentas y a la transparencia.

La auditoría de gestión, se enfoca en áreas con potencial de mejora y en las que se busca agregar valor a los bienes y servicios proporcionados a la ciudadanía; promoviendo la transparencia al presentar a los usuarios interesados, una visión amplia de la administración de los recursos y de los resultados de las actividades auditadas.

ELEMENTOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN**Objeto de Revisión**

Art. 159. En una auditoría de gestión, es importante establecer que el objeto de revisión no tiene que estar limitado a programas, entidades o fondos específicos, pueden también incluir actividades, productos, resultados e impactos o situaciones existentes, que incluyan causas y efectos; el objeto de revisión está definido por su propósito y se analiza a través de las preguntas de auditoría básicas para determinar el enfoque y alcance del examen.

Las tres partes en la auditoría de gestión

Art. 160. La auditoría de gestión, involucra al menos a tres partes:

- a) El auditor: Es responsable de la selección de temas de auditoría tomando en cuenta la planificación estratégica y operativa, determinando las partes responsables relevantes y los usuarios interesados, así como del planteamiento de preguntas de auditoría, identificación de criterios y definición de líneas de investigación, para realizar una evaluación de la gestión del objeto de revisión, con base al menos, en los principios de eficiencia, efectividad y economía;
- b) El auditado: Es el responsable de la gestión eficiente, efectiva y económica del objeto de revisión, preparar y proporcionar información, así como del diseño, aplicación y evaluación de indicadores de gestión; y
- c) Los usuarios interesados: Son las personas para quienes el auditor prepara el informe de auditoría; éstos pueden ser: las entidades y organismos del sector público, organismos internacionales y el público en general.

La Seguridad en la Auditoría de Gestión

Art. 161. El auditor, lleva a cabo procedimientos para reducir o gestionar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas sobre los principios de gestión evaluados, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, ya que ninguna puede proporcionar una seguridad absoluta sobre los resultados.

Art. 162. Existen dos niveles de aseguramiento:

- a) **Seguridad razonable:** Indica que, en la conclusión del auditor, el objeto de revisión cumple o no, en todos los aspectos importantes, con los criterios establecidos y los principios de gestión, y
- b) **Seguridad limitada:** Cuando nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el objeto de revisión no cumple con el marco legal y técnico aplicable.

PRINCIPIOS DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN**PRINCIPIOS BÁSICOS DE AUDITORÍA****Objetivos de la Auditoría**

Art. 163. El auditor, debe establecer los objetivos de auditoría que se relacionen con los principios de eficiencia, efectividad y economía, los cuales determinan el enfoque y alcance del examen y se clasifican en:

- a) **Normativos:** Evalúan el deber ser de los procesos, actividades, sistemas, entre otros, y
- b) **Analíticos:** Determinan las razones o circunstancias por las cuales los procesos, actividades, sistemas, entre otros, no cumplen con el deber ser.

Art. 164. Los objetivos de la auditoría, se pueden enmarcar en preguntas de auditoría generales y específicas, relacionadas temáticamente y complementarias. La formulación de preguntas de auditoría es un proceso reiterativo, considerando la información relevante conocida sobre el tema, así como su viabilidad.

Enfoque de Auditoría

Art. 165. El enfoque de auditoría, es un elemento central de cualquier auditoría, determina la naturaleza del examen a realizar, define el conocimiento, la información y los datos necesarios; así como, los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos.

En la planificación del examen, el auditor definirá un enfoque orientado a resultados, a problemas o sistemas, o bien a una combinación de éstos.

Art. 166. La auditoría de gestión, puede enfocarse a los siguientes aspectos:

- a) **A resultados:** Evalúa los objetivos en términos de resultados o productos, programas o servicios;
- b) **A problemas:** Examina, verifica y analiza las causas de los problemas particulares o desviaciones de los criterios establecidos; y
- c) **A sistemas:** Examina el funcionamiento de los sistemas de gestión establecidos en cada entidad.

Según el método aplicado, los tres enfoques pueden desarrollarse desde diferentes perspectivas.

Criterios

Art. 167. El auditor, identifica las fuentes de criterio para la auditoría de gestión, que correspondan a las preguntas de auditoría y a los principios de economía, eficiencia y efectividad.

Los criterios de la auditoría de gestión, son utilizados para evaluar el objeto de revisión y se refieren a normas razonables y específicas de desempeño, con los cuales se pueden evaluar uno o más de los principios de economía, eficiencia y efectividad; proveen una base para evaluar la evidencia, desarrollar hallazgos y formular conclusiones sobre los objetivos de auditoría.

Art. 168. Los criterios pueden ser cualitativos o cuantitativos y constituyen el marco de referencia para evaluar la gestión; pueden ser generales o específicos, y respaldados en leyes, reglamentos y demás normativa aplicable.

Los criterios proveen una base para evaluar la evidencia, desarrollar los hallazgos y formular conclusiones sobre los objetivos de la auditoría. También constituyen un elemento importante en las discusiones dentro del equipo de auditoría.

El auditor, utilizará diversas fuentes de criterio, los que deberán ser relevantes, comprensibles, confiables y objetivos, en el contexto del objeto de revisión y los objetivos de la auditoría.

Riesgo de Auditoría

Art. 169. El auditor, debe gestionar el riesgo de auditoría, para disminuir la posibilidad de obtener conclusiones incorrectas o incompletas. En la auditoría de gestión, el objeto de revisión puede incluir temas complejos y sensibles. El riesgo de que una auditoría no agregue valor, depende entre otros factores de la probabilidad de que no pueda proporcionar nueva información o perspectivas, descuidar factores importantes y no dar a los usuarios del informe, recomendaciones que contribuyan a mejorar la gestión.

Art. 170. El riesgo de auditoría, se incrementa por la falta de competencia del auditor para llevar a cabo análisis efectivos del objeto de revisión, carecer de acceso a información de calidad, obtener información incorrecta, no recopilar o abordar los argumentos más importantes y no revelar todos los hallazgos.

El auditor, debe gestionar el riesgo, como parte integral de todo el proceso y la metodología de la auditoría de gestión. Los documentos de planificación, deben indicar los riesgos posibles o conocidos de la auditoría y mostrar cómo se deben administrar.

Comunicación

Art. 171. El auditor, durante el proceso de auditoría mantendrá comunicación con los servidores de las entidades auditadas y demás partes interesadas que considere; identificando al personal clave relacionado con la auditoría, a fin de establecer una comunicación eficaz, que permita el acceso a fuentes de información, datos y opiniones, sin poner en riesgo su independencia e imparcialidad.

Habilidades

Art. 172. El equipo de auditoría, debe poseer la competencia profesional necesaria, incluyendo conocimiento sobre diseño y técnicas de investigación, métodos aplicados en las ciencias sociales, así como habilidades analíticas.

Para cada auditoría de gestión, los equipos de auditoría deben conocer las medidas gubernamentales que son objeto de revisión; así como, sus causas relevantes y posibles impactos. Este conocimiento debe ser adquirido o desarrollado específicamente para la ejecución del examen.

Las auditorías de gestión, implican un proceso de aprendizaje y desarrollo metodológico. El aprendizaje y la capacitación, deben estar disponibles para fortalecer las habilidades profesionales de los auditores, quienes mantendrán una actitud abierta al aprendizaje fomentando una cultura autodidacta y de apoyo entre los miembros de cada equipo.

Control de Calidad

Art. 173. El auditor, debe aplicar procedimientos para salvaguardar la calidad, garantizando que se cumplan los requisitos normativos, con el propósito de emitir informes adecuados, oportunos y precisos que agreguen valor y respondan a las preguntas de auditoría.

Art. 174. En la realización de las auditorías de gestión, se debe hacer énfasis en los siguientes aspectos:

- a) Propiciar un ambiente de trabajo de confianza mutua, responsabilidad y apoyo al auditor;
- b) Establecer procedimientos de control de calidad que aseguren la mejora del proceso de auditoría; y
- c) Los mecanismos de control deben ser complementados por medidas de apoyo, tales como capacitación en el trabajo y orientación al auditor.

Materialidad

Art. 175. El auditor, debe considerar la materialidad en todo el proceso de auditoría, no sólo en lo cuantitativo, sino también en aspectos cualitativos del objeto de revisión, con el propósito de entregar mayor valor agregado. La materialidad debe entenderse como la importancia relativa de una materia en cuestión en el contexto considerado, teniendo en cuenta la magnitud de sus impactos.

Art. 176. La materialidad se relaciona con todos los aspectos de la auditoría de gestión, tales como: la selección de temas, definición de criterios, evaluación de la evidencia, documentación y gestión de riesgos de auditoría o de resultados inapropiados o de bajo impacto.

Cuando una actividad es comparativamente menor y si las deficiencias de ésta, no influyen en otras actividades de la entidad auditada, se considerará que no es materialmente importante para la auditoría.

Documentos de Auditoría

Art. 177. El auditor, debe documentar su trabajo con evidencia suficiente y adecuada, de tal manera que permita a un auditor que no haya tenido vinculación previa con la auditoría, comprenda el proceso de auditoría realizado, los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.

En el proceso de preparación de documentos de auditoría, el auditor debe considerar que:

- a) La metodología y los criterios de auditoría pueden haber sido desarrollados específicamente para un objeto de revisión, por lo que el auditor tiene la responsabilidad de documentar sus resultados;
- b) La documentación no sólo debe confirmar la veracidad de los hechos, sino también asegurar que el informe presente una evaluación oportuna, justa y completa del objeto de revisión;
- c) Los objetivos de la auditoría establecen la naturaleza de las pruebas y de la documentación, proveyendo nuevas perspectivas sobre el objeto de revisión; y
- d) Mantener una documentación adecuada, no es sólo una parte en la salvaguarda de la calidad, sino también del desarrollo profesional de los auditores, ya que puede dar forma a buenas prácticas para las auditorías similares en el futuro.

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA

Selección de Temas y Fases de Auditoría

Art. 178. Las auditorías de gestión, pueden originarse del Plan Anual de Trabajo o por requerimiento y realizarse a una entidad o área específica. En auditorías de gestión con enfoque transversal, los temas de auditoría surgen del análisis de áreas potenciales de fiscalización y de la realización de investigaciones para identificar riesgos y problemas que pudieran afectar la gestión pública.

Art. 179. La auditoría de gestión, comprende las siguientes fases:

- a) **Planificación:** Se refiere al diseño de la estrategia de auditoría;
- b) **Ejecución:** En esta fase se recopilan, analizan datos y se obtiene evidencia; y
- c) **Informe:** Presentación de resultados, respuestas a las preguntas de auditoría, conclusiones y recomendaciones.

Planificación de la auditoría

Art. 180. El auditor, debe realizar el proceso de planificación de acuerdo con la normativa legal y técnica, considerando lo siguiente:

- a) Obtener una comprensión del entorno en el que opera la entidad, que permita una evaluación del problema y sus riesgos, definir la importancia del área considerada para la auditoría y la metodología para la obtención de información;
- b) Determinar los objetivos de la auditoría, en relación a las razones que la justifican, identificando los aspectos a fiscalizar y sobre los que va a informarse;
- c) Definir el alcance, extensión, oportunidad y naturaleza de los procedimientos de la auditoría;
- d) Identificar los factores y variables importantes para la evaluación de indicadores;
- e) Formular las preguntas de auditoría y diseñar las hipótesis a comprobar, según corresponda;
- f) Identificar fuentes de criterios de auditoría, que proporcionen un enfoque a la fiscalización y una base para el desarrollo de los hallazgos;
- g) Definir la metodología a utilizar en la auditoría, incluyendo las técnicas para la recolección y análisis de la documentación;
- h) Definir los recursos necesarios para el desarrollo de la auditoría y cronograma de actividades;
- i) Permitir flexibilidad en la planificación, para que los auditores consideren diferentes puntos de vista durante el desarrollo de la auditoría;
- j) Evaluar el riesgo de fraude, en el contexto de los objetivos de la auditoría; y
- k) Verificar el cumplimiento a las recomendaciones de auditorías anteriores.

Ejecución de la Auditoría

Art. 181. La ejecución de la auditoría de gestión, implica el desarrollo de procedimientos contenidos en los diferentes programas de auditoría, diseñados en la fase de planificación por cada línea de investigación.

La información recopilada se analiza tomando en cuenta los métodos de investigación seleccionados para dar respuesta a las preguntas de auditoría y evaluar los indicadores, lo cual puede involucrar la combinación y comparación de datos de diferentes fuentes. Esa información, constituye la evidencia suficiente y adecuada, que puede ser persuasiva en vez de concluyente para documentar los resultados.

De la aplicación de procedimientos se determinarán los resultados preliminares que serán comunicados a los funcionarios y empleados relacionados para que presenten comentarios escritos y documentación que pudiera ratificar, modificar o superar las condiciones señaladas. Las condiciones no superadas serán incorporadas en el Borrador de Informe, tomando en cuenta el parámetro de materialidad establecido o el juicio del auditor.

Las conclusiones se emitirán para dar respuesta a los objetivos de la auditoría, tomando en cuenta los resultados obtenidos y el análisis de indicadores, lo que requiere del juicio profesional del auditor.

De los resultados obtenidos se formularán las recomendaciones necesarias.

Informe de Auditoría

Art. 182. El auditor, emitirá informes de auditoría que cumplan al menos con las siguientes características:

- a) **Completo:** Que contengan la información necesaria para demostrar el cumplimiento de los objetivos y que se ha dado respuesta a las preguntas de auditoría, siendo lo suficientemente detallados para proporcionar comprensión del tema auditado, hallazgos, conclusiones y recomendaciones;
- b) **Convincentes:** Estructurados lógicamente y que presenten una clara relación entre los objetivos de auditoría, criterios, hallazgos, conclusiones y recomendaciones;

- c) **Oportunos:** Presentados en el tiempo previsto para que sean de utilidad a la administración, en la toma de decisiones, y
- d) **De fácil lectura:** Redactados de manera clara, concisa como lo permita el objeto de revisión y contener un lenguaje sin ambigüedades. En general, debe ser constructivo, contribuir a un mejor conocimiento y destacar cualquier mejora necesaria.

Recomendaciones

Art. 183. El auditor, emitirá recomendaciones constructivas y viables que contribuyan con la administración a prevenir o superar las deficiencias o problemas identificados en la auditoría, considerando las causas que les dieron origen.

En auditoría posterior, el auditor dará seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones, verificando las acciones adoptadas por la administración de los entes auditados y documentando los resultados.

CAPÍTULO IV

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES PARA EXAMEN ESPECIAL

PROPÓSITO DE LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES PARA EXAMEN ESPECIAL

Art. 184. El propósito de este Capítulo es proporcionar los principios y normas para llevar a cabo el examen especial, relacionados entre otros, con:

- a) Operaciones financieras;
- b) Legalidad y cumplimiento de las operaciones;
- c) Control interno financiero;
- d) Planificación, organización y control interno administrativo;
- e) Uso de recursos; y
- f) Resultado de las operaciones y cumplimiento de objetivos y metas.

MARCO PARA UN EXAMEN ESPECIAL

Objetivo del Examen Especial

Art. 185. El objetivo del examen especial es determinar si las actividades, operaciones financieras, control interno, uso de recursos u otro asunto en particular, cumplen con las disposiciones legales y normativas aplicables.

Características del Examen Especial

Art. 186. Un examen especial, puede abarcar una amplia variedad de objetos de revisión y realizarse para proporcionar una seguridad razonable o limitada, permite identificar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y la emisión de recomendaciones para que la administración superior de la entidad auditada adopte medidas preventivas y correctivas.

El examen especial, puede ser compromiso de atestiguamiento o de elaboración de informes directos o de ambos.

Esta clase de auditoría, es aplicable a todo el sector público y municipal; también a otras entidades, organismos y personas que reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos.

ELEMENTOS DEL EXAMEN ESPECIAL

Disposiciones Legales, Normativa Aplicable y Criterios

Art. 187. Los criterios son los puntos de referencia o parámetros que se utilizan para evaluar o medir el objeto de revisión, de manera consistente y razonable. El auditor identifica los criterios basándose en las disposiciones legales y normativas aplicables.

Objeto de Revisión

Art. 188. El objeto de revisión de un examen especial se define en su alcance, puede tomar la forma de actividades, operaciones financieras u otra materia.

En el caso de un trabajo de atestiguamiento sobre el cumplimiento, es más importante identificar la información del objeto de revisión, en razón de constituir la base sobre la cual el auditor emitirá su pronunciamiento o conclusión.

Art. 189. El contenido del objeto de revisión en un examen especial, puede variar significativamente, ser general o específico; algunos tipos de objeto son cuantitativos y con frecuencia pueden medirse fácilmente, mientras que otros son cualitativos y de naturaleza más subjetiva.

Las Tres Partes en un Examen Especial

Art. 190. El examen especial, involucra al menos a tres partes:

- a) **El auditor:** Es el responsable de obtener evidencia suficiente y adecuada, a fin de expresar una conclusión sobre la evaluación del objeto de revisión, respecto a los criterios definidos y emitir el informe resultante;
- b) **El auditado:** Es el responsable de la información del objeto de revisión y del cumplimiento de las recomendaciones; y
- c) **Los usuarios interesados:** Son personas, grupos, organizaciones o cualquiera que tenga interés en las actividades y operaciones, en la financiación de entidades y en los resultados de la administración de los recursos públicos.

La Seguridad en el Examen Especial

Art. 191. El auditor, lleva a cabo procedimientos para reducir o gestionar el riesgo de presentar conclusiones incorrectas, debido a las limitaciones inherentes a toda auditoría, ya que ninguna puede proporcionar una seguridad absoluta sobre los resultados. En la mayoría de los casos, un examen especial no cubrirá todos los elementos del objeto de revisión, pero se apoyará en técnicas de muestreo cuando sea aplicable.

Art. 192. Existen dos niveles de aseguramiento:

- a) **Seguridad razonable:** Indica que, en la conclusión del auditor, el objeto de revisión cumple o no, en todos los aspectos importantes y con los criterios establecidos; y
- b) **Seguridad limitada:** Cuando nada ha llamado la atención del auditor para que considere que el objeto de revisión no cumple con el marco legal y técnico aplicable.

Tanto la seguridad razonable como la seguridad limitada, se pueden presentar en los informes directos y en los compromisos o trabajos de atestiguamiento.

PRINCIPIOS DEL EXAMEN ESPECIAL**PRINCIPIOS BÁSICOS DE AUDITORÍA****Riesgo de Auditoría**

Art. 193. El examen especial, debe realizarse administrando el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. El auditor desarrollará procedimientos para reducir o administrar el riesgo de llegar a conclusiones inadecuadas, reconociendo que las limitaciones inherentes al examen, implican que no podrá proporcionar una certeza absoluta sobre el objeto de revisión.

El auditor, debe considerar los tres componentes del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, que están relacionados con el objeto de revisión y con la presentación de resultados.

Materialidad

Art. 194. El auditor, cuando sea aplicable, determinará la materialidad en la fase de planificación.

Determinar la materialidad, es un asunto de juicio profesional, la cual se establece en términos cuantitativos y cualitativos, considerando los objetivos y el alcance del examen.

Una parte esencial para determinar la materialidad, es considerar si las deficiencias identificadas podrían influir sobre las decisiones de los usuarios interesados. Los aspectos que deben observarse en esta evaluación de juicio profesional, son los requisitos legales, el interés o las expectativas institucionales y de la opinión pública; así como, los rubros presupuestarios y contables relacionados.

En caso de identificar posibles ilícitos penales con incidencia menor a la materialidad determinada, tales como el fraude, también deben considerarse significativos.

Documentos de Auditoría

Art. 195. El auditor, preparará los documentos de auditoría oportunamente y revelará de forma clara los criterios empleados, el alcance de la auditoría, los juicios realizados, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que se llegó.

El contenido de la documentación, debe ser lo suficientemente detallado para que un auditor experimentado, sin conocimiento previo de la auditoría, comprenda lo siguiente: la relación entre el objeto de revisión, los criterios, el alcance de la auditoría, la evaluación del riesgo, la estrategia global y la planificación de la auditoría; así como la naturaleza, el alcance, oportunidad y los resultados de los procedimientos realizados, la evidencia obtenida para fundamentar los resultados; el análisis de los asuntos significativos que requirieran un juicio profesional y las conclusiones resultantes.

Comunicación

Art. 196. El auditor, mantendrá comunicación constante durante el proceso de la auditoría, la cual se llevará a cabo, previo al inicio de la auditoría, durante la planificación y ejecución del trabajo; y en la elaboración y presentación del informe. Cualquier limitante que se presente durante la auditoría, así como las deficiencias identificadas, deben ser comunicadas a la administración de la entidad o a las instancias respectivas.

PRINCIPIOS RELACIONADOS CON EL PROCESO DE AUDITORÍA

PLANIFICACIÓN DEL EXAMEN ESPECIAL

Alcance de la Auditoría

Art. 197. El auditor, determinará el alcance del examen especial definiendo su enfoque, el período sujeto a examen, las posibles limitantes para su realización y la información del objeto de revisión. El alcance de la auditoría se ve influenciado por la materialidad y el riesgo.

Objeto de Revisión y Criterios

Art. 198. La determinación del objeto de revisión y de los criterios, son de las primeras actividades a desarrollar en un examen especial. En los compromisos de atestiguamiento, es importante identificar la información del objeto de revisión requerida a la administración, relativa al cumplimiento de un asunto determinado.

Art. 199. Al identificar el objeto de revisión, el auditor debe ejercer su juicio y escepticismo profesional para desarrollar el examen, evaluar la materialidad y el riesgo.

El objeto de revisión, se establecerá con claridad, de tal forma que pueda ser evaluado con los criterios aplicables, para obtener evidencia suficiente y adecuada que respalde los resultados del examen.

Conocimiento y Comprensión de la Entidad

Art. 200. El auditor, debe conocer y comprender la entidad sujeta a examen, en cuanto a su estructura organizativa y funcionamiento; así como sus procedimientos para cumplir con las disposiciones legales aplicables, esto será utilizado por el auditor al determinar la materialidad y evaluar los riesgos de la falta de cumplimiento.

Comprensión del Control Interno

Art. 201. El auditor, debe comprender el Sistema de Control Interno dependiendo del alcance del examen, para evaluar su efectividad. La comprensión que el auditor obtenga del ambiente de control de la entidad auditada, es relevante para la determinación del alcance de la auditoría.

En un examen especial, la evaluación del ambiente de control se enfoca principalmente en el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables.

Los mecanismos de control en los que el auditor se enfoque, dependerán del objeto de revisión, naturaleza y alcance del examen. Al verificar los controles internos, el auditor evaluará el riesgo de que no puedan evitar o detectar aspectos importantes de incumplimiento, considerando si son congruentes con el ambiente de control.

Evaluación de Riesgos

Art. 202. De conformidad con los criterios de auditoría, el alcance de la misma y las características de la entidad auditada, el auditor realizará evaluación de riesgos para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a ser llevados a cabo. Al respecto, el auditor debe tomar en consideración el riesgo inherente referido a los posibles incumplimientos de las disposiciones legales y normativas aplicables. El incumplimiento puede referirse a fraude, error o a la naturaleza inherente del objeto de revisión.

La identificación de los riesgos de incumplimiento y su impacto potencial sobre los procedimientos de auditoría, deben tomarse en cuenta durante el proceso de auditoría.

Riesgo de Fraude

Art. 203. El auditor, en caso de identificar indicios de fraude, seguirá el procedimiento establecido para comunicar el posible ilícito a la instancia respectiva.

La detección de un fraude, no es el principal objetivo de un examen especial, no obstante, los auditores deben incluir factores de riesgo de fraude en sus evaluaciones y permanecer alerta al efectuar su trabajo.

Estrategia y Plan de la Auditoría

Art. 204. En la planificación, se desarrollará una estrategia global y un plan de auditoría que será elaborado con la participación y deliberación de todos los miembros del equipo de auditoría.

El propósito de la estrategia global de auditoría, es diseñar una respuesta eficaz ante el riesgo de incumplimiento de los criterios según la naturaleza del objeto de revisión, sirviendo de guía para la elaboración de un plan de auditoría detallado.

Tanto la estrategia global como el plan de la auditoría deben documentarse en un memorando de planificación, que será del conocimiento de todo el equipo de auditoría. La planificación es continua y reiterativa.

Evidencia de auditoría

Art. 205. El auditor, debe recopilar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para establecer la base de los resultados. La suficiencia es una medida de la cantidad de evidencia, mientras que lo adecuado se relaciona con su calidad, la cual incluye la relevancia, validez y confiabilidad.

La cantidad y calidad de la evidencia requerida, dependen del riesgo de auditoría, es decir, cuanto mayor sea el riesgo, es probable que se requiera más cantidad y mejor calidad de evidencia; no obstante, cuando mayor sea su calidad, menos cantidad se necesitará. En consecuencia, la suficiencia y lo adecuado de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, una mayor cantidad de evidencia no compensa la baja calidad de la misma.

La confiabilidad de la evidencia, está condicionada por su fuente y naturaleza. El auditor considerará tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de la auditoría, manteniendo la confidencialidad de la misma.

Evaluación de la evidencia de Auditoría y Formulación de Conclusiones

Art. 206. El auditor, evaluará si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y formular las conclusiones sobre el objeto de revisión.

Si la evidencia que se obtiene de una fuente, es inconsistente con la obtenida de otra, o si existen dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, el auditor debe determinar qué modificaciones o ampliaciones a los procedimientos resolvería la inconsistencia y considerará las implicaciones, si las hubiera, para otros aspectos de la auditoría.

Al concluir el examen, el auditor revisará la documentación del mismo para determinar si el objeto de revisión ha sido analizado de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la evaluación del riesgo y la determinación inicial de la materialidad fueron adecuadas de conformidad a la evidencia recopilada, o si es necesario revisarla.

Informe de Examen Especial

Art. 207. El auditor, elaborará un informe considerando entre otros, las siguientes características: integridad, objetividad y oportunidad. Estructurado de forma completa y su contenido será preciso, objetivo, convincente, claro y conciso. Contendrá conclusiones basadas en los resultados e incluirá las recomendaciones necesarias.

En caso de existir opiniones divergentes entre servidores y auditores, éstas se harán constar en el informe.

Seguimiento a las Recomendaciones

Art. 208. El auditor, realizará seguimiento a las acciones implementadas por los servidores públicos para dar cumplimiento a las recomendaciones contenidas en los informes de auditorías anteriores, relacionadas con el objeto de revisión.

TÍTULO III**DISPOSICIONES FINALES**

Art. 209. Derógase el Decreto No. 2, publicado en el Diario Oficial No. 27, Tomo No. 402, de fecha 11 de febrero de 2014.

Art. 210. Con el propósito de mantener actualizadas las presentes Normas, éstas deberán ser revisadas por una Comisión nombrada por el Organismo de Dirección de esta Corte, cuando lo estime conveniente.

Art. 211. Mientras la Corte de Cuentas de la República, no emita las directrices referidas en el artículo 2 literal d) del presente Reglamento, en lo aplicable, se utilizará el Manual de Auditoría Gubernamental vigente y las directrices del Nivel 4 de las ISSAI, emitidas por la INTOSAI.

Art. 212. Las presentes Normas de Auditoría Gubernamental, entrarán en vigencia ocho días después de la publicación en el Diario Oficial.

San Salvador, a los diecinueve días del mes de enero de dos mil dieciocho.

Licda. CARMEN ELENA RIVAS LANDAVERDE,
PRESIDENTE.

Licda. MARÍA DEL CARMEN MARTÍNEZ BARAHONA,
PRIMERA MAGISTRADA.

Lic. ROBERTO ANTONIO ANZORA QUIROZ,
SEGUNDO MAGISTRADO.