



NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Honduras, C.A.



NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

ARTICULO SEGUNDO:

(b) NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL APLICABLES AL SECTOR PÚBLICO DE HONDURAS (NAG-SPH).

- 200-00 NAG-SPH.- NORMAS GENERALES.

200-01 NAG-SPH OBJETIVOS DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

1.- La auditoría gubernamental se efectúa con el propósito de establecer el grado en que las entidades del sector público, han cumplido con su finalidad, y si sus servidores públicos han cumplido con las funciones, deberes y atribuciones asignadas por la autoridad competente; si éstas se han efectuado de manera eficiente, efectiva y económica; si los objetivos y metas propuestas han sido alcanzados; si la información gerencial producida es útil, oportuna y confiable; y, si se han cumplido las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas pertinentes.

COMENTARIO:

2.- La finalidad fundamental del Gobierno es la prestación de servicios, por los cuales las personas pagan impuestos, tasas y otras contribuciones; esta responsabilidad es aplicable a cada entidad que forma parte del Estado. Para lograrlo, se establecen objetivos y metas, por lo que cada uno de los componentes del Estado, cuenta con mecanismos y recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos y gerenciales, requeridos para su máximo rendimiento. El control de las actividades que desarrolla el Estado y cada uno de sus componentes persigue los siguientes objetivos generales:

- a. Establecer el grado en que la prestación de servicios ofrecidos a la colectividad se han logrado en forma eficiente, efectiva y económica;
- b. Evaluar la gestión de la entidad objeto de una auditoría, para generar sugerencias dirigidas a que la administración mejore su gestión y asegure la vigencia de una estructura de control interno sólida y efectiva;
- c. Verificar el debido cumplimiento de las funciones y responsabilidades asignadas a cada servidor público;
- d. Evaluar el logro de los objetivos y metas fijados en los planes y programas trazados por el Estado y por cada una de sus entidades públicas;
- e. Identificar y comunicar a las autoridades competentes, las desviaciones importantes en la ejecución de las actividades, que impiden lograr los objetivos las metas previamente establecidas, recomendar las medidas correctivas para subsanar dichas desviaciones y cumplir la finalidad para la que fue creada dicha entidad;
- f. Garantizar la calidad de la información financiera, administrativa o de cualquier otro tipo, de modo que permita a todos los niveles jerárquicos tomar decisiones acertadas, sobre una base firme y segura; y,
- g. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas aplicables.

3.- En las auditorías gubernamentales, la evaluación del cumplimiento de las leyes y reglamentos es una tarea que el auditor gubernamental por ningún motivo debe dejar de realizar, porque las entidades, programas, servicios, actividades y funciones gubernamentales se crean generalmente por ley y están sujetos a disposiciones legales y reglamentarias más específicas que las que rigen en el sector privado.

4.- Las leyes y los reglamentos establecen regularmente qué debe hacerse, quién debe hacerlo, la finalidad para lo cuál fue constituida, las metas y objetivos por alcanzar, la población que se va a beneficiar, y cuánto podrá gastarse y en qué. La necesidad de

evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, así como la naturaleza de esa evaluación, varían de acuerdo con los objetivos de la auditoría.

5.- El aspecto más importante de la auditoría gubernamental es la actitud positiva que deben observar quienes la ejecutan, al recomendar cambios en los procedimientos y en las prácticas actuales, por otros más eficientes, efectivos y económicos. La auditoría gubernamental constituye una asesoría imparcial e independiente que tiene la administración de las entidades, por cuanto, con sus opiniones y alternativas, le permite mejorar su gestión y aumentar la calidad y cantidad de los servicios prestados a la colectividad a costos más bajos.

6.- El TSC y las auditorías internas, definirán los objetivos generales de los planes anuales de auditoría que serán sometidos a la aprobación del TSC y los objetivos específicos para cada auditoría.

200-02 NAG-SPH. ALCANCE DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

7.- La auditoría gubernamental podrá cubrir toda actividad, operación o programa que ejecuten las entidades, sean de carácter financiero, administrativo, técnico o de cualquier otro tipo, que se halle vinculado con el objetivo y alcance específico de la auditoría. El TSC puede realizar labores de auditoría en todas las entidades sujetas a su jurisdicción, de conformidad con lo que dispone su Ley Orgánica y el Reglamento; y, las auditorías internas del sector público, en todas las dependencias de la entidad en que prestan sus servicios, sin excepción alguna.

COMENTARIO:

8.- En términos generales, la auditoría tradicionalmente se ha orientado hacia la emisión de una opinión o dictamen respecto de los estados financieros en su conjunto cuya elaboración es responsabilidad de la administración de la entidad y, a la verificación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. Si bien tal orientación tiene importancia, en el sector público es mucho más relevante efectuar mejoras significativas a

los sistemas, a las operaciones y a las actividades que desarrolla el Estado y cada una de sus entidades.

9.- El ámbito de aplicación de la auditoría gubernamental abarca las auditorías financieras y de cumplimiento legal; las de gestión y resultados; fiscalización de los bienes patrimoniales del Estado; exámenes de alcance específico y las investigaciones especiales.

10.- En cuanto al alcance de su jurisdicción, el TSC, puede ejercer la auditoría gubernamental con sus auditores, con auditores internos gubernamentales y con firmas privadas de contadores públicos, a todas las entidades sujetas a su jurisdicción, de conformidad con lo que dispone su Ley Orgánica y el Reglamento.

11.- Las auditorías financieras y de cumplimiento comprenden:

119. Verificar la correcta percepción de los ingresos y ejecución del gasto corriente y de inversión, de manera tal que se cumplan los principios de legalidad y veracidad.

120. El examen y evaluación de las operaciones financieras y contables con el fin de emitir una opinión sobre los estados financieros y, sobre otros informes y cuentas elaborados y presentados por las entidades públicas;

121. La evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, estatutarias, contractuales, normativas y políticas aplicables; y,

122. La evaluación de la estructura del control interno, establecido en la entidad.

12.- La auditoría de gestión y de resultados comprende:

a. Controlar el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento oportuno de políticas, programas, prestación de servicios, adquisición de bienes y ejecución de proyectos;

b. Evaluar los resultados de legalidad, eficacia, eficiencia, economía, veracidad, equidad y gestión ambiental en las operaciones del sector público;

c. Evaluar la capacidad administrativa para impedir, identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos del Estado.

13.- La fiscalización de los bienes patrimoniales comprende:

123. Asegurar que los bienes se registren, administren y custodien con criterios técnicos y económicos;

124. Supervisar que los organismos u órganos del Estado y los particulares usen los bienes que se les asigne para los fines legalmente determinados; supervisar que la adquisición de bienes se haga atendiendo los principios de publicidad, economía y transparencia;

125. Supervisar que la venta de acciones propiedad del Estado y la transferencia o liquidación de empresas de su propiedad, se realicen dentro del marco legal y previo justiprecio; y, propiciar la integración del sistema de información de bienes patrimoniales del Estado.

14.- Las auditorías de alcance específico y las investigaciones especiales se efectúan a rubros, áreas críticas, o partes componentes de un todo. Pueden ser de carácter financiero o de desempeño, por tanto, comprenderán similares acciones de control que las enunciadas en las tres clasificaciones anteriores.

15.- El TSC puede preparar programas de auditoría que cubran varias entidades, cuando éstas se hallen vinculadas con las actividades que se examinan; en el caso de las auditorías internas, podrán incluir varias dependencias o áreas que tengan relación con el ciclo normal de las operaciones objeto de una auditoría.

16.- Independientemente del objetivo señalado para cada auditoría, el informe deberá mencionar el alcance del examen, en el que se describirá la materia y el período examinado así como cualquier limitación que haya dificultado la aplicación de normas de auditoría o de procedimientos calificados como indispensables para emitir opiniones o conclusiones profesionales. De esta manera, el lector adquiere un conocimiento completo

de las operaciones que fueron examinadas y el grado de profundidad con que se efectuó. Si tal limitación puede imputarse a una o varias personas, sin importar el nivel jerárquico dentro del ente u organismo gubernamental, deberá indicarse en el informe y determinar la o las faltas que dichas personas han incurrido para establecer las sanciones correspondientes, según lo determina la Ley Orgánica del TSC y su Reglamento.-

200-03 NAG-SPH-CONTROL DE CALIDAD.-

17.- El TSC, las auditorías internas y las firmas privadas de contadores públicos autorizadas para que efectúen auditorías gubernamentales, establecerán y mantendrán actualizado un sistema interno de control de calidad y participarán en programas de revisión externa del control de calidad, con el fin de asegurar la calidad de los trabajos e informes de auditoría, conseguir mejoras y evitar que se repitan las deficiencias detectadas.-

COMENTARIO:

18.- El sistema interno de control de calidad deberá ofrecer una seguridad razonable de que el TSC, las auditorías internas y las firmas privadas de contadores públicos autorizadas para realizar auditorías gubernamentales: a. Disponen de políticas y procedimientos de auditoría adecuados y sus servidores públicos las aplican de manera apropiada; y, b. Han adoptado y cumplen las Normas de Auditoría Gubernamental Aplicables al Sector Público y las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.-

19.- La naturaleza y magnitud del sistema interno de control de calidad del TSC, las auditorías internas y de las firmas privadas de contadores públicos autorizadas para que efectúen auditorías gubernamentales, depende de varios factores, tales como, el grado de autonomía financiera, funcional y operativa, la naturaleza de su trabajo, su estructura orgánica y las consideraciones pertinentes de costo / beneficio.

20.- El TSC, las auditorías internas y las firmas privadas de contadores públicos que realizan auditorías gubernamentales, deberán someterse periódicamente al control de

calidad externo practicado por un organismo que sea independiente y con suficiente competencia profesional.

21.- Los procedimientos que se empleen en la revisión externa del control de calidad, deberán corresponder a la magnitud y a la naturaleza de los trabajos de auditoría que lleve a cabo el TSC.

22. El control de calidad externo de las auditorías internas y de las firmas privadas de contadores públicos será realizado por el TSC de acuerdo con las facultades que le concede la Ley Orgánica y su Reglamento.

201-00 NAG-SPH-NORMAS PERSONALES.

201-01 NAG-SPH- CAPACIDAD PROFESIONAL.

23.- El personal designado para practicar la auditoría gubernamental, deberá poseer en su conjunto, entrenamiento y capacidad profesional, para realizar con el más alto nivel de calidad, las tareas que se requiere en todas las fases de la auditoría.

COMENTARIO:

24.- Esta norma obliga al TSC, a las unidades de auditoría interna y a las firmas privadas de contadores públicos que presten sus servicios al sector público, la responsabilidad de garantizar que la auditoría sea ejecutada por personal que en su conjunto posea los conocimientos y la experiencia necesarias para llevarla a cabo. Los auditores gubernamentales y aquellas personas que desarrollen auditoría en una entidad gubernamental sujeto a la jurisdicción del TSC, también deberán poseer un amplio conocimiento del medio gubernamental, entre otros aspectos, en lo relativo a las disposiciones legales, presupuestarias, contables, organizativas, administrativas y de las características particulares de la auditoría gubernamental.

25.- La capacidad profesional se refiere a los conocimientos y a la experiencia del personal del TSC, de las auditorías internas y de las firmas privadas de contadores públicos, en su

conjunto y no necesariamente a los que posea cada auditor en particular. Si se emplea o contrata personal de apoyo con conocimientos y experiencias especializadas aceptables en áreas como: contabilidad, estadística, derecho, ingenierías, procesamiento electrónico de datos, administración pública, economía, ciencias sociales, ciencias forestales, ciencias ambientales, actuariales, administración de empresas, banca, entre otras, no será necesario que todos los auditores posean conocimientos y experiencia en todas esas áreas especializadas del saber.

26.- El TSC, las organizaciones o agrupaciones profesionales de contadores públicos y las auditorías internas, deberán diseñar y desarrollar programas de educación y capacitación continuas con el objeto de garantizar que el personal actualice su capacidad profesional. Los auditores responsables de planear, dirigir o ejecutar auditorías gubernamentales, deberán acreditar cada año la educación y capacitación que haya contribuido a mantener su competencia profesional. Por tanto, será necesario que para la actualización de la licencia profesional o para autorizar el ejercicio de la auditoría gubernamental, sea necesario acreditar un número determinado de horas de participación en actividades de capacitación y desarrollo profesional.

27.- La vinculación activa de los auditores gubernamentales en las organizaciones y agrupaciones de contadores públicos, es recomendable, no sólo como participantes en programas de capacitación sino en la vida institucional misma, porque es un medio para elevar el nivel de la profesión.

28.- La educación y capacitación deberá versar sobre temas tales como: avances en métodos de auditoría, evaluación de controles internos, técnicas de supervisión, administración financiera, contabilidad y presupuestos gubernamentales, muestreo estadístico, administración pública, políticas y estructuras gubernamentales, ingenierías industrial, eléctrica y forestal, economía, ciencias sociales, procesamiento electrónico de datos, relaciones humanas y técnicas de comunicación; entre otras materias.

Los expertos o especialistas internos deberán estar calificados y mantener su competencia profesional en su campo y/o especialidad y deberán tener conocimientos fundamentales pero actualizados, sobre las normas que rigen el ejercicio de la auditoría gubernamental.

201-02 NAG-SPH-INDEPENDENCIA.

30.- En todas las acciones relacionadas con la auditoría que ejecuta el TSC, las auditorías internas y las firmas privadas de contadores públicos, deberán mantener una actitud objetiva de absoluta independencia para con las entidades y los servidores públicos sujetos a una auditoría.

COMENTARIO:

31.- Los auditores gubernamentales tienen la responsabilidad de preservar su independencia a fin de que sus opiniones, comentarios, conclusiones y recomendaciones sean objetivos, imparciales y así sean considerados por los usuarios de sus servicios.

32.- Los auditores gubernamentales deberán considerar, no solamente si son independientes y si sus actitudes y actividades les permiten proceder como tales, sino también, si existe algo que pudiera dar lugar a que otros cuestionaran su independencia. Por lo tanto, además de sentirse independientes, el auditor gubernamental debe parecer independiente ante los demás.

33.- El personal de las auditorías internas no participará en los procesos de administración, aprobación, contabilización o adopción de decisiones de la entidad a la que pertenezca; y, en general los auditores gubernamentales, durante el curso de toda auditoría, no participarán en actividades administrativas o financieras ni en la toma de decisiones de la dependencia auditada.

34.- Si un auditor gubernamental por disposición de autoridad competente integra una comisión para analizar, evaluar o definir una situación conflictiva en una entidad, sobre asuntos relacionados con cualquier aspecto del proceso administrativo, éste participará y

tendrá la facultad de objetar la validez de las decisiones, si a su juicio existe evidencia de no ajustarse al marco legal y a los intereses del Estado. El auditor gubernamental deberá comunicar su objeción a la autoridad que integró dicha comisión y al Tribunal para impedir la consumación de los efectos del acto irregular detectado.

35.- Los auditores gubernamentales, incluyendo los especialistas, deberán considerar en general, tres clases de impedimentos a su independencia: personales, externos y organizacionales. Si una o más de esas tres clases de impedimentos limitan la capacidad del auditor gubernamental para desempeñar su trabajo y para informar de sus resultados con independencia, objetividad e imparcialidad, deberá abstenerse de practicar la auditoría o en aquellas situaciones en que no pueda hacerlo, deberá manifestar su impedimento.

36.- El TSC, y las auditorías internas son responsables de establecer políticas y procedimientos que ayuden a determinar si los auditores gubernamentales tienen algún impedimento personal. Todo auditor gubernamental que tenga auditores subordinados bajo su mando en cualquier circunstancia y siempre que desarrollen una actividad propia de auditoría, tendrá que velar que éstos no tengan impedimento alguno que limite su independencia. Los directivos y supervisores deben mantenerse alerta para detectar los impedimentos personales de los auditores gubernamentales para ejercer su cargo. Los auditores gubernamentales son responsables de informar cualquier impedimento personal que puedan tener. Estos impedimentos se refieren a los auditores del TSC, de las auditorías internas y de las firmas privadas de contadores públicos. Los impedimentos personales pueden ser entre otros, los siguientes:

- a. Relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras que puedan influir para que el auditor gubernamental reduzca el alcance de su revisión, limite la revelación de errores o irregularidades detectados, atenúe o altere de cualquier manera los resultados de la auditoría;
- b. Ideas preconcebidas respecto a personas, grupos, entidades y objetivos de un programa en particular que puedan restar objetividad a la auditoría;

- c. Responsabilidad previa en las decisiones o en la administración de una entidad que puedan afectar el cumplimiento de sus obligaciones actuales como auditor gubernamental o la ejecución del programa de auditoría;
- d. Prejuicios, incluyendo los derivados de convicciones políticas, religiosas y sociales, que resulten de prestar servicios o de guardar lealtad a determinado grupo, entidades o nivel de gobierno;
- e. La persona que, por ejemplo, ha autorizado anteriormente facturas, nóminas, pagos de reclamaciones y otras erogaciones relacionadas con la entidad o con el programa que sea objeto de la auditoría;
- f. La persona que tiene o tuvo a su cargo los registros de contabilidad de la entidad o programa que sea objeto de auditoría; y,
- g. Interés económico, directo o indirecto, en la entidad o en el programa objeto de la auditoría.

37.- Factores externos al TSC y a las auditorías internas, pueden limitar la auditoría o interferir con la capacidad del auditor gubernamental para formarse opiniones y conclusiones independientes, imparciales, y objetivas. Por ejemplo, las circunstancias que se indican a continuación podrían afectar negativamente la ejecución de auditorías:

- a. Influencia externa interesada en limitar el alcance de una auditoría o modificar su enfoque;
- b. Interferencia externa en la selección o aplicación de adecuados procedimientos de auditoría o en la selección de las transacciones que habrán de examinarse;
- c. Restricciones injustificadas en cuanto al tiempo o la disposición de otros recursos necesarios para efectuar la auditoría;
- d. Influencia externa en lo que respecta al nombramiento, remoción, promoción, fijación de remuneraciones y asignación del personal de auditoría;

e. Restricciones o disminuciones de los fondos o de otros recursos que se suministren al TSC o a las auditorías internas que limiten su capacidad operativa para cumplir las funciones y responsabilidades asignadas;

f. Autoridad utilizada para invalidar o influenciar el juicio del auditor gubernamental en cuanto al contenido apropiado de un informe de auditoría; y,

g. Influencias que pongan en peligro la permanencia del auditor gubernamental en su cargo, por motivos ajenos a su competencia o a la necesidad de sus servicios.

38.- La independencia de las unidades de auditoría interna de las entidades, puede resultar afectada por su posición en la estructura orgánica dentro de la entidad gubernamental respectiva. La ubicación correcta en la estructura organizacional es de asesoría al órgano colegiado del más alto nivel; caso de no existir éste, al titular de la entidad.

39.- Las auditorías internas no guardarán subordinación alguna con el Titular de la Entidad en sus atribuciones propias de auditoría, y no deberán mantener dependencia lineal o funcional alguna con otros órganos administrativos, para garantizar la independencia, objetividad e imparcialidad de sus labores. Si como resultado de sus auditorías, se descubriesen hechos que puedan generar responsabilidades administrativas, deberán comunicarlo al titular de la entidad u órgano para que dicte las medidas correctivas que correspondan, dándole seguimiento a las decisiones adoptadas.

En caso de no adoptar o no aplicar medidas necesarias, la Unidad de Auditoría Interna deberá comunicarlo al Tribunal, en un plazo máximo de quince (15) días.

Cuando del examen de los actos o hechos se descubriesen indicios de responsabilidad civil o penal, el Auditor Interno de la entidad procederá a ponerlo en conocimiento del Tribunal, quien a la vez lo comunicará a la Procuraduría General de la República para que instruya las acciones civiles que fueren procedentes, y al Ministerio Público o Procuraduría General de la República, cuando proceda, para el ejercicio de la acción penal.

40.- Las auditorías internas, deberán hallarse suficientemente libres de presiones políticas partidistas, sindicales, de asociaciones de empleados, para asegurarse de que podrán practicar sus auditorías con independencia, objetividad, e imparcialidad, para informar de sus hallazgos y para dar opiniones, conclusiones y recomendaciones sin temor a reacciones de cualquier naturaleza que les afecte. En todos los casos, estarán sujetos a un sistema de administración de personal, en la cual las remuneraciones, la capacitación, la permanencia en el puesto y las promociones se basen en sus méritos, sin exclusión de puesto alguno cualquiera sea el nivel jerárquico.

41.- El TSC respaldará la aplicación de una administración de personal justa, digna y objetiva para los auditores gubernamentales, como un medio para salvaguardar su independencia, objetividad e imparcialidad.

121. Únicamente si se cumplen las condiciones anteriores y no existen impedimentos personales, organizacionales o externos, los auditores gubernamentales podrán considerarse independientes, imparciales y objetivos al practicar auditorías y libres para rendir informes veraces y oportunos.

201-03 NAG-SPH-DEBIDO CUIDADO PROFESIONAL.

43.- El auditor gubernamental deberá proceder con el debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y al preparar los informes correspondientes. También, es responsable del cumplimiento de elevadas normas éticas y morales y de su propio desarrollo profesional.

COMENTARIO:

44.- Esta norma obliga al auditor gubernamental del TSC, de las auditorías internas y de las firmas privadas de contadores públicos a cumplir las disposiciones legales, reglamentarias, las normas generales sobre auditorías internas, las normas de auditoría gubernamental aplicables al sector público de Honduras, el código de ética que emitirá el TSC y otras normas aplicables para ejecutar auditorías gubernamentales. Los auditores

gubernamentales deberán emplear correctamente su criterio profesional para determinar los procedimientos que sean aplicables al trabajo que vayan a realizar y que, por consiguiente, habrán de cumplir. Podrán presentarse situaciones en que los auditores gubernamentales no puedan aplicar ciertos procedimientos y pruebas al practicar la auditoría. En esos casos, los auditores gubernamentales deberán revelar, en la sección de su informe que se refiera al alcance de la auditoría, el hecho de que no se haya cumplido determinada norma aplicable, las causas de ello y, en caso de ser posible, su efecto en los resultados de la auditoría. Su decisión deberá documentarse en los papeles de trabajo respectivos.

45.- Proceder con el debido cuidado profesional, significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos que habrán de aplicarse en ella debido a las características específicas de cada auditoría.

46.- También deberá emplearse correctamente el criterio para aplicar las pruebas y demás procedimientos de auditoría, para evaluar los resultados alcanzados con su aplicación, y para preparar el informe respectivo. Para determinar el alcance de la auditoría, la metodología que habrá de emplearse y el alcance y profundidad de las pruebas y demás procedimientos que habrán de aplicarse, deberá considerarse por lo menos:

- a. Los recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos y gerenciales disponibles para lograr los objetivos de la auditoría;
 - b. La importancia o significación de las cuentas o áreas objeto de examen en que habrá de aplicarse, los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos de auditoría;
 - c. La eficiencia de los controles internos;
 - d. La relación costo / beneficio de la auditoría y la magnitud del trabajo por realizar.
- Sin embargo, en situaciones excepcionales como la presencia de actos ilícitos, o

irregularidades que conlleven responsabilidades penales, debe practicarse la auditoría a pesar de que su costo exceda los beneficios que de ella habrán de derivarse; y,

e. Los plazos en que se deberán presentar los informes respectivos.

47.- La calidad del trabajo de auditoría y de los informes correspondientes dependerá del grado en que:

a. El alcance de la auditoría y la metodología, pruebas y demás procedimientos que se apliquen en ella sean adecuados y permitan tener una seguridad razonable de que se cumplirán sus objetivos. Cuando sea conveniente, deberán emplearse técnicas de auditoría con la asistencia del computador, el muestreo estadístico, la recopilación estandarizada de datos, así como otros métodos de análisis;

b. Los hallazgos, conclusiones y las recomendaciones que se presenten en los informes están plenamente fundamentados en evidencia suficiente, competente, pertinente y relevante que se haya obtenido o preparado en el curso de la auditoría;

c. El proceso de auditoría se ajuste a las normas aplicables a la ejecución del trabajo y a la presentación de informes; y,

d. Se supervise todo el proceso de la auditoría, desde la planificación hasta la elaboración de los informes respectivos.

48.- El auditor gubernamental deberá considerar la importancia y/o significación de las cuentas o áreas objeto de examen, al planear la auditoría; al definir los enfoques y las estrategias; al seleccionar la metodología para determinar la cantidad y calidad de las pruebas; al determinar los procedimientos de auditoría necesarios para realizar el examen; y, al decidir la información que deberá revelarse en los informes que prepare como producto del trabajo efectuado.

49.- El personal de las auditorías internas del sector público y de las firmas privadas de auditoría contratadas por las entidades y órganos sujetos a la competencia del Tribunal, deberán guardar estricta confidencialidad respecto de los documentos e información que

en razón de sus funciones o de su actividad llegaren a conocer. El incumplimiento será sancionado según la gravedad del caso.

50.- Los auditores gubernamentales que deliberadamente no reporten las irregularidades encontradas conforme a las directrices y lineamientos establecidos en el plan y programa de la auditoría, estarán sujetos a las responsabilidades administrativas, civiles y penales a que hubiere lugar, de conformidad a lo establecido en la Ley Orgánica del Tribunal y su Reglamento.

202.00 NAG-SPH NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO.

202.01 NAG-SPH PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

51.- El TSC y las unidades de auditoría interna formularán anualmente, dentro de los plazos previstos en el Reglamento de la Ley del Tribunal, un plan de auditoría a ser ejecutado en el año siguiente. En adición, para cada auditoría se elaborará una orden de trabajo a la medida de cada entidad, área o dependencia. Esta orden contendrá los objetivos, los recursos a utilizar y el tiempo estimado en que el trabajo se realizará.

COMENTARIO:

52.- La Dirección y los Departamentos de Auditoría del TSC prepararán sus planes anuales de auditoría, dentro de los plazos que señale la Ley y el Reglamento del Tribunal. El citado plan contendrá la siguiente información mínima:

- a. Nombre de las entidades, unidades administrativas, rubros o áreas que serán objeto de examen;
- b. Objetivos generales del plan y de cada examen previsto;
- c. Recursos humanos, materiales, financieros, tecnológicos y de otra naturaleza requeridos; y,
- d. Cronograma de Ejecución.

53.- Igualmente, cada unidad de auditoría interna de las entidades del sector público preparará su plan anual de actividades de acuerdo con la naturaleza y prioridades del ente correspondiente y enviará copia al TSC.

54.- La planificación general de control del TSC, deberá incluir los planes preparados por las unidades de auditoría interna, a efecto de lograr una coordinación eficaz y aprovechar al máximo el trabajo que ejecuten los auditores internos. Dentro de lo posible, debido a su condición de Organismo Superior de Control, el TSC coordinará sus actividades con los otros organismos de control como la Comisión de Bancos y Seguros, a fin de no duplicar esfuerzos en el ejercicio del control y eventualmente formar equipos interinstitucionales o definir en mejor forma los campos de competencia de cada entidad.

55.- En muchos casos, los convenios con organismos internacionales de financiamiento establecen la obligación de que los proyectos por ellos financiados se constituyan en entes contables independientes de las entidades ejecutoras. Cuando esto suceda, el TSC planificará la ejecución de un examen integral y simultáneo, tanto al proyecto como a la entidad ejecutora. Incluso, el auditor gubernamental deberá determinar los niveles de gobierno que utilizarán los resultados de la auditoría y planear la misma de tal modo que, en la medida de lo posible, contribuya a satisfacer las necesidades legales y reglamentarias de los usuarios potenciales que haya identificado.

56.- Al planificar la ejecución de auditorías, el auditor gubernamental deberá establecer como objetivo la evaluación del cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y las normas emitidas por el Tribunal, y seleccionar el alcance y oportunidad de las pruebas que sean necesarias para evaluar el grado en que las entidades y los servidores públicos han cumplido con las disposiciones que les corresponde.

57.- El auditor gubernamental debe planificar sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría profesional y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debidas.

58.- La planificación específica de cada trabajo de auditoría, deberá incluir como mínimo, la siguiente información:

- a. Objetivos generales y específicos de cada examen. Los objetivos generales deben ser definidos por quien tiene la potestad de ordenar la auditoría, los objetivos específicos recaen en el encargado de cada examen y en el supervisor asignado. Con base en la identificación precisa de los objetivos se establecerán las guías o programas de auditoría que ayudarán a alcanzarlos;
- b. La naturaleza, alcance del examen a ser practicado y niveles de riesgo. Esto incluye, la definición de los enfoques y estrategias, así como de los ciclos de operaciones y transacciones que se examinarán;
- c. Los programas o guías de trabajo que contendrán el detalle de las pruebas de cumplimiento y sustantivas que serán aplicadas por los auditores gubernamentales para alcanzar los objetivos del examen; y,
- d. Los recursos que se utilizarán para efectuar el examen; y, el cronograma para la aplicación de los procedimientos detallados en el programa de auditoría.

122. Al planificar todo trabajo de auditoría el auditor gubernamental debe asignar un número suficiente de horas para realizar el seguimiento de los resultados de auditorías anteriores. Un primer punto de evaluación, es el determinar la actitud de auditoría interna para vigilar su cumplimiento. En esta misma fase, se debe prever la forma en que se comunicarán los resultados del seguimiento realizado durante y al final de la ejecución del trabajo.

202-02 NAG-SPH- EVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO.

60.- Al realizar una auditoría se deberá ejecutar un cuidadoso estudio y evaluación de la estructura de control interno, alcanzar su adecuada comprensión y estar en condiciones de realizar una evaluación objetiva, como medio para:

123. Planear la auditoría;

124. Determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que habrán de practicarse; y,

125. Formular las recomendaciones que permitan su fortalecimiento y actualización.

La labor anterior servirá para dar cumplimiento a lo establecido en el Artículo 205 Constitucional, atribución 38, en el cual se faculta al Tribunal Superior de Cuentas la función de evaluar la gestión y fiabilidad del control interno.

COMENTARIO:

61.- Los sujetos pasivos aplicarán bajo su responsabilidad sistemas de control interno de acuerdo con las normas generales que emita el Tribunal, asegurando su confiabilidad, para el ejercicio de la fiscalización a que le corresponde al Tribunal. Los controles internos apropiados son esenciales para prestar un mejor servicio público a los diferentes usuarios y para rendir cuenta cabal de los recursos utilizados con ese propósito. Estos controles también facilitan el logro de los objetivos de la administración, ya que permiten el uso adecuado de los recursos y a la vez identifican los riesgos probables a fin de evitar posibles errores o irregularidades.

62.- La estructura de control interno de una entidad comprende el ambiente de control; el sistema contable y financiero; y, las políticas, métodos y procedimientos establecidos para tener una seguridad razonable de que, los recursos han sido debidamente salvaguardados y la información gerencial será útil, oportuna, confiable y que se alcanzarán con la mayor calidad y al menor costo posible los objetivos y metas establecidos. Es necesario que el auditor gubernamental conozca y evalúe los controles y los riesgos que estos controles pueden prevenir o detectar, así como aquellos riesgos que son inherentes con la naturaleza de las operaciones que se examina.

63.- No es posible que el auditor gubernamental verifique todas las transacciones comprendidas en un período de operaciones de una entidad. Para que el auditor

gubernamental realice su examen en forma efectiva, selectiva, suficientemente profunda y dentro de un límite razonable de tiempo, deberá determinar si la estructura del control interno de la entidad a examinar asegura la confiabilidad del sistema contable y financiero, y evaluar la gestión para determinar que las operaciones se realicen de una manera eficiente, efectiva y económica. Un adecuado conocimiento y evaluación de la estructura del control interno permitirá identificar las áreas que requieren ser examinadas y la extensión de las pruebas a aplicarse luego de comparar los riesgos con los controles establecidos.

64.- El auditor gubernamental evaluará la organización y los sistemas utilizados en sus aspectos formales y reales; esto incluirá, el ambiente de control, la efectividad y solidez del sistema contable y financiero, los procedimientos, políticas, medidas y métodos diseñados y utilizados por la entidad para lograr el control interno de sus operaciones administrativas, financieras y operacionales; la relación costo / beneficio; y, el cumplimiento de objetivos y metas.

65.- El auditor gubernamental, al efectuar una auditoría debe reflejar un amplio conocimiento para revisar y evaluar la estructura del control interno, dirigiendo su atención hacia las cuentas, ciclos de transacciones o áreas de la entidad que requieran de mayor análisis, con la finalidad de formular las conclusiones y recomendaciones para mejorar los elementos de control interno.

66.- Todas las acciones efectuadas por el auditor gubernamental para alcanzar completo conocimiento de la estructura de control interno de la Entidad, así como para realizar su evaluación y la calificación de los riesgos, debe ser adecuadamente documentada en papeles de trabajo.

En esta fase del proceso de la auditoría, el apoyo de la supervisión es de singular importancia, porque es el punto de partida para decidir la cantidad y la calidad de las pruebas a realizar y el tipo de recomendaciones que podrían introducir mejoras en el control interno de las entidades.

67.- Cuando la información procesada por medios electrónicos constituye una parte importante e integral de la auditoría y su confiabilidad sea esencial para cumplir los objetivos de la auditoría, los auditores gubernamentales deben cerciorarse de la relevancia y confiabilidad de esa información. Para realizar esta evaluación los auditores gubernamentales pueden efectuar:

- a. Una revisión de los controles generales de los sistemas computarizados y de los relacionados específicamente con sus aplicaciones; o,
- b. Pruebas adicionales o emplear otros procedimientos que en las circunstancias sean recomendables para reunir la evidencia que respalde en forma adecuada sus opiniones, comentarios, conclusiones y recomendaciones.

68.- Si no se revisan los controles generales y los relacionados específicamente con las aplicaciones o se confirma con otras pruebas, que esos controles no son confiables, los auditores gubernamentales no pueden cumplir con los objetivos de la auditoría, por lo que deben comunicar dicha situación, señalando las debilidades o ausencia de los mismos, los riesgos no cubiertos y sus efectos actuales o potenciales para que la administración pueda subsanarla en la brevedad del caso.

69.- La información proporcionada por los sistemas informativos deberá ser certificada y firmada por la autoridad competente responsable de dicho proceso computarizado, en el sentido de que sea completa, veraz y confiable.

70.- Al revisar los controles generales y los relacionados con las aplicaciones, el auditor gubernamental deberá considerar la eficacia de aquellos controles generales que sean importantes para la operación del sistema computarizado que se esté revisando.

71.- Normalmente, los controles generales se aplican a todas las operaciones de procesamiento electrónico de datos que se llevan a cabo en una entidad o área, crean un ambiente de control que afecta a las distintas aplicaciones del sistema de cómputo. En cambio, los controles relacionados con las aplicaciones se ejercen en forma individual y pueden variar de una aplicación a otra.

72.- Los controles generales incluyen el plan de organización y los objetivos, políticas, procedimientos y métodos que se aplican a todas las operaciones de procesamiento electrónico de datos que se efectúan en una entidad. Al revisar los controles generales, el auditor gubernamental deberá determinar si:

a. Se han diseñado de acuerdo con las instrucciones de la administración y con las disposiciones legales que sean aplicables; y, b. Operan con la eficacia necesaria para que la información que se procesa sea completa y confiable, y esté debidamente salvaguardada. Con ese propósito se deberá determinar si:

Se han asignado claramente las responsabilidades inherentes a la planeación, administración y control de las actividades a cargo del organismo procesador de la información, incluyendo las relacionadas con el proceso de rendición de cuentas;

El personal es competente y se capacita y supervisa adecuadamente;

Se han delimitado debidamente las funciones y obligaciones;

Existen manuales de procedimientos por cada aplicación o sistema desarrollado debidamente actualizados;

Existe debidamente actualizada la documentación sobre: el análisis, diseño, desarrollo de la aplicación, programación, datos de prueba, autorizaciones de los cambios a los procesos y programas, detección de acciones con la finalidad de provocar fraudes, documentarlos y evitarlos;

En el diseño y desarrollo de sistemas informáticos se incluyen los controles internos que a juicio del auditor gubernamental sean necesarios, debiendo establecerse las pistas y controles de auditoría; y,

El auditor gubernamental deberá tener acceso libre y permanente a los programas, procedimientos en la computadora, para verificar su estricto cumplimiento.

73.- Los controles de esta naturaleza contribuyen a garantizar el logro de los objetivos de la entidad y la prevención o detección de errores y de irregularidades.

74.- Al revisar los controles de seguridad, el auditor gubernamental deberá determinar si se han establecido medidas de seguridad adecuadas para proteger:

- a. Los equipos;
- b. Los programas de cómputo;
- c. Los archivos de datos;
- d. El sistema de telecomunicaciones;
- e. Los “back-up” de respaldo del sistema; y,
- f. Los materiales empleados para los insumos y los productos.

126. Los controles de esta índole, como las restricciones físicas y el empleo de claves para limitar el acceso al sistema computarizado, ayudan a asegurarse de que únicamente tendrán acceso a él las personas autorizadas y para fines autorizados.

76.- La contratación de seguros contra siniestros y la incorporación de programas para la detección de virus en las aplicaciones, es otro medio para fortalecer los controles de seguridad en el ambiente de cómputo.

77.- Los controles relacionados con las aplicaciones están diseñados para garantizar que se autorice debidamente la generación de datos, la exactitud de los datos que se empleen como insumos, la integridad del procesamiento de la información y la apropiada validación y distribución de los productos. El auditor gubernamental deberá revisar los controles relacionados con las aplicaciones en que se apoye para evaluar su confiabilidad y comprobar que permitan procesar únicamente datos autorizados y procesarlos en forma rápida, correcta y completa. Ello implica revisar los controles que se empleen para asegurarse de que el “software” y sus modificaciones posteriores hayan sido autorizados y

probados antes de su implantación. La finalidad de los controles de esta clase es proteger la integridad de la aplicación del “software”.

202-03 NAG-SPH-OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE, COMPETENTE Y PERTINENTE.

78.- Durante el curso de la auditoría, el auditor gubernamental acumulará en papeles de trabajo, la evidencia suficiente, competente y pertinente, mediante la aplicación de técnicas de auditoría.

79.- La evidencia que cumple con los requisitos descritos, servirá para que el auditor gubernamental formule sus opiniones, conclusiones y recomendaciones sobre una base objetiva e irrefutable. Los papeles de trabajo pueden incluir evidencias constituidas sobre cintas de videos, películas, fotografías, discos o cualquier otro medio que tenga forma física y que contenga medios probatorios.

COMENTARIO:

80.- La ejecución de programas de auditoría y la aplicación de los procedimientos previstos tienen como objetivo básico llegar a emitir opiniones sobre los aspectos examinados, desarrollar los hallazgos de auditoría de manera adecuada y formular conclusiones y recomendaciones apropiadas.

81.- Para respaldar estos elementos, el auditor gubernamental requiere acumular en el curso de su examen, la evidencia que le permita demostrar las condiciones observadas, los criterios expuestos, los efectos y las causas que las originaron.

82.- Al aplicar las técnicas y los procedimientos de auditoría, el auditor gubernamental determinará si la administración de la entidad ha observado de manera uniforme, los principios, normas, métodos y prácticas de utilización corriente, aplicables al área examinada, las disposiciones legales y normas secundarias pertinentes y si las acciones tomadas se han encaminado a la consecución de los objetivos y las metas previstas en los planes, para cumplir la finalidad para lo cual dichas entidades fueron creadas.

83.- Los papeles de trabajo constituyen el vínculo entre el trabajo de campo y los informes. Por tanto, deberán contener la evidencia necesaria para fundamentar los hallazgos, opiniones, conclusiones y recomendaciones que se presenten en los informes. El TSC mantendrá los registros, las declaraciones y la documentación soporte de las investigaciones o fiscalizaciones, que conste en medios magnéticos, fotostáticos, micro filmicos o cualquier otro medio de reproducción electrónica durante diez (10) años.

84.- La labor del auditor gubernamental es evaluar el trabajo ejecutado en el pasado por los servidores públicos; por lo tanto, requiere de una base muy segura para llegar a los resultados a que llegó la administración, o para identificar los efectos y las causas de las desviaciones ocurridas.

85.- Para que la tarea del auditor gubernamental sea efectiva, es necesario que la evidencia comprobatoria que haya acumulado sea suficiente para demostrar, en forma objetiva e inequívoca, las razones que llevaron al auditor gubernamental a las conclusiones y opiniones formuladas.

86.- La evidencia será suficiente cuando los resultados de una o de varias pruebas aplicadas sobre una parte del todo, den una base de seguridad razonable para proyectarlos con un riesgo mínimo, al conjunto de actividades u operaciones de ese tipo.

87.- Por supuesto que el grado de suficiencia de la evidencia depende en mucho de la aplicación del juicio profesional y, por lo tanto, habrá diversidad de criterios, para identificar hasta dónde es suficiente acumular evidencia sobre un asunto en particular. Además de suficiente, la evidencia deberá ser pertinente, esto es, relacionada con los aspectos examinados.

88.- De la calidad y confiabilidad de la evidencia dependerá la utilidad de los juicios y conclusiones a que llegue el auditor gubernamental; por tal razón, éste deberá poner especial cuidado en la selección del tipo de evidencia a obtener y la fuente donde habrá de hacerlo. De la importancia de los aspectos examinados dependerá la calidad de evidencia requerida. En adición, si en el trabajo del auditor gubernamental se establece la

existencia de irregularidades que den lugar al establecimiento de responsabilidades, el auditor gubernamental deberá asegurarse que la evidencia reúna ciertos requisitos legales que permitan iniciar las acciones establecidas en las disposiciones correspondientes. Todo tipo de evidencia se recopilará en papeles de trabajo elaborados u obtenidos por el auditor gubernamental.

89.- Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente, o si bien, para no considerarla como tal:

- a. La evidencia que se obtiene de fuentes independientes, es más confiable que la obtenida del propio ente auditado;
- b. La evidencia que se obtiene cuando se ha establecido una estructura de control interno apropiado es más confiable que aquella que se obtiene cuando ésta es deficiente, no es satisfactoria o no se ha establecido;
- c. La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección, es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta;
- d. Los documentos originales son más confiables que sus copias; y,
- e. La evidencia testimonial debe permitir a los informantes expresarse libremente y merece más crédito que aquella que se obtiene bajo presión (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).

202-04 NAG-SPH-SUPERVISIÓN EN EL PROCESO DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

90.- Las actividades del personal de auditoría serán permanentemente supervisadas durante todo el proceso de ejecución de cada examen específico. Por tal motivo, el TSC y las auditorías internas deben asegurarse que el personal que practica una auditoría, recibe la orientación y supervisión necesarias para garantizar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría gubernamental.

COMENTARIO:

91.- La manera más eficaz de garantizar la calidad de una auditoría y de agilizar su ejecución, es mediante la supervisión de las actividades desarrolladas por los miembros del equipo de auditoría, desde la fase de planificación hasta la comunicación de resultados. El cumplimiento de esta norma permite aumentar la eficacia y economía en la utilización de los recursos de auditoría, promover el alcance de una madurez de juicio y capacidad profesional por parte de los auditores gubernamentales y orientar efectivamente hacia la consecución de los objetivos de auditoría.

92.- Los supervisores deben asegurarse que los auditores gubernamentales miembros del equipo, comprenden claramente los objetivos generales y específicos de la auditoría y las tareas asignadas, antes de iniciar el trabajo. La responsabilidad de esta acción corresponde a los supervisores asignados, al auditor interno; y en el TSC, al Jefe de cada Departamento de Auditoría. La cantidad de la supervisión será inversamente proporcional al grado de experiencia y formación profesional del personal supervisado.

93.- La responsabilidad de efectuar funciones de supervisión es solidaria entre el nivel directivo, el supervisor designado y el jefe de equipo. El auditor gubernamental jefe de equipo tiene la responsabilidad de supervisar y revisar las labores ejecutadas y los criterios aplicados por los miembros del equipo, y éstos, asumen la responsabilidad en función del trabajo efectuado.

94.- La supervisión efectuada deberá ser evidenciada cabalmente en los papeles de trabajo de auditoría y en un expediente especial de papeles de trabajo elaborado por el supervisor en los siguientes momentos básicos:

- a. Planificación y programación de la auditoría;
- b. Selección de muestras a examinar;
- c. Visitas periódicas para evaluar el avance y orientar la acción de la auditoría; y,
- d. Organización y redacción de los informes.

95.- La planificación del trabajo de auditoría permite que, por medio de los programas preparados, se deleguen las actividades operativas a los asistentes o auxiliares; ello exige ejercer una adecuada supervisión, mediante la dirección y orientación técnica en el desarrollo del trabajo.

96.- La supervisión por profesionales experimentados aporta madurez de juicio y proporciona a los miembros menos experimentados del equipo de auditoría, el entrenamiento necesario para ejecutar posteriores trabajos de mayor importancia y dificultad.

97.- El supervisor es el enlace y coordinador del trabajo de auditoría entre los jefes de departamento de auditoría y los equipos de auditores gubernamentales. Este nexo permite el mayor éxito en el cumplimiento de objetivos y metas previstos.

98.- El trabajo de cada uno de los integrantes de los equipos de auditoría del TSC y de las unidades de auditoría interna será debidamente supervisado y verificado, siendo las responsabilidades más importantes de los supervisores, las siguientes:

- a. Analizar las tareas asignadas, a fin de que el trabajo sea más efectivo y coordinado y que todos los procedimientos tengan una relación adecuada;
- b. Coordinación del trabajo con el jefe de equipo, dándole instrucciones específicas en casos concretos, propiciando una constante actitud de justicia, amistad y firmeza;
- c. Revisar los papeles de trabajo y evaluar la evidencia obtenida, por cuanto éstos conforman la base y fundamento del informe de auditoría;
- d. Asegurarse de la corrección de los procedimientos empleados y ayudar a resolver las dudas surgidas, orientar y recomendar en las áreas difíciles, medir el estado de progreso y evaluar la labor cumplida;
- e. Revisar el borrador del informe para determinar la necesidad de alguna información complementaria o aclaratoria; y,

f. Asumir su responsabilidad en todo el proceso de la auditoría.

203-00 NAG-SPH-NORMAS DE COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS.

203-01 NAG-SPH-OPORTUNIDAD EN LA COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS.

99.- Durante la ejecución del trabajo, los auditores gubernamentales deberán considerar la conveniencia de discutir con los servidores públicos de la entidad encargados del área sujeta a examen, y los jefes inmediatos de éstos, los informes parciales que contengan resultados significativos para facilitar el cumplimiento de las recomendaciones.

100.- Sin perjuicio de la comunicación citada, los resultados finales y totales de la auditoría, siempre se tramitarán a los diferentes usuarios, en el menor tiempo posible desde la finalización del examen, a través de informes escritos aprobados por el Presidente del TSC, o por el auditor interno gubernamental.

COMENTARIO:

101.- Durante el desarrollo de la auditoría, si el auditor gubernamental identifica algunos aspectos que requieren ser mejorados o modificados por la administración de la entidad, tan pronto haya acumulado la evidencia necesaria para llegar a conclusiones y recomendaciones firmes, aunque el informe de auditoría no se haya preparado aún, los auditores gubernamentales deberán analizar la conveniencia de comunicar inmediatamente a la administración de la entidad, los resultados de importancia, a fin de que adopten las medidas correctivas, con la debida oportunidad. Sin embargo, este tipo de comunicación, la que eventualmente puede ser verbal, no sustituye al informe de auditoría gubernamental que deberá prepararse al finalizar un examen.

102.- Para que sean de suficiente utilidad, los informes de auditoría deben ser oportunos, y remitidos a los diferentes destinatarios que legalmente les competen en el menor tiempo posible después de finalizada la ejecución del trabajo. Un informe preparado cuidadosamente puede ser de escaso valor para quienes tienen que tomar decisiones, si se recibe con retraso.

103.- La imagen del TSC y de las Auditorías Internas al ejecutar trabajos de auditoría, se refleja en la forma y oportunidad con que se dan a conocer los resultados del trabajo.

104.- El informe es el único documento formal que los servidores públicos, cuya gestión se examinó reciben de los auditores gubernamentales. Este documento ayuda mucho al TSC y a las Auditorías Internas, en su relación externa, por lo que debe ser elaborado profesionalmente.

105.- Son varias las ventajas que se obtienen de mantener una adecuada comunicación con la administración de las entidades respecto del área sujeta a auditoría.

Primero, una comunicación permanente entre los auditores gubernamentales y los auditados permite un conocimiento amplio del área objeto de examen;

Segundo, porque se brinda la posibilidad para que durante el curso de la auditoría los servidores públicos cumplan las recomendaciones y se introduzcan mejoras en los sistemas y procedimientos de trabajo utilizados en las entidades;

Tercero, las entidades pueden recuperar los recursos que han sido objeto de uso indebido por parte de los servidores públicos, antes de que se tramiten las responsabilidades; y,

Cuarto, las responsabilidades que tramiten los auditores gubernamentales tendrán un respaldo mayor porque se dio a los responsables, la oportunidad de presentar las pruebas necesarias al momento de localizar el o los hechos que los originan, por lo que las impugnaciones que se presenten serían rápidamente atendidas y resueltas por el Departamento de Análisis de Impugnaciones del TSC.

203-02 NAG-SPH-CONTENIDO DEL INFORME PROVISIONAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

106.- Al finalizar el examen deberá presentarse un informe provisional que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos significativos

relacionados con los objetivos y alcances de la auditoría; y cuando se examinen estados financieros, las opiniones profesionales correspondientes.

COMENTARIO:

107.- El punto final de toda auditoría o examen de alcance específico, es el informe provisional resultante del trabajo realizado. Este debe ser formulado cuidadosamente a fin de proporcionar de manera objetiva, clara, completa, exacta y convincente toda la información referente a la auditoría practicada.

108.- Generalmente una auditoría de gestión y de resultados, no requiere que el auditor gubernamental exprese una opinión (dictamen) sobre el nivel general de la gestión. Por tanto, los auditores del TSC y los auditores internos gubernamentales no están obligados a presentar una opinión de esa naturaleza.

109.- El auditor gubernamental deberá presentar en su informe provisional una expresión clara de los objetivos y alcances de la auditoría, los estándares utilizados para la ejecución del examen, los hallazgos, conclusiones y recomendaciones respecto a la magnitud y a la calidad de la gestión, así como en relación con procesos, métodos y controles internos específicos cuya eficiencia o eficacia considere susceptibles de mejorarse.

110.- Las auditorías internas, en el alcance de los exámenes que practique debe incluir la evaluación de la gestión del área objeto de examen, en cuyo caso, el informe provisional contendrá los hallazgos, conclusiones y recomendaciones de esta evaluación. Similar actitud asumirá el auditor del TSC, principalmente en lo relacionado con la gestión de los servidores públicos de la alta dirección.

111.- Con el propósito de mantener el mayor grado de objetividad posible, se deberá incluir las opiniones de los servidores públicos de la entidad, así como las acciones adoptadas por ellos en conocimiento de las recomendaciones formuladas.

112.- Los informes provisionales de auditoría financiera, además de los objetivos y alcance, así como de otra información relacionada con la entidad auditada contendrá la

opinión sobre los estados financieros presentados por la entidad, opiniones, comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre la estructura de control interno, y el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, contractuales y normativas; y, rubros o áreas examinadas. En esta última sección desarrollará únicamente los hallazgos que no se traten en las otras secciones o que den lugar a ajustes o reclasificaciones y al establecimiento de responsabilidades.

113.- En las tres secciones citadas se deben incluir necesariamente comentarios, conclusiones y recomendaciones. Cuando sea de utilidad para la mejor comprensión de los hechos que se comenta, se pueden incluir en el texto de los comentarios, gráficos o cuadros comparativos, siempre que no sean extensos y no perjudiquen la continuidad de la lectura. Cuando se considere procedente, se pueden incluir dentro de cada hallazgo las opiniones obtenidas o expuestas por los funcionarios de la entidad.

114.- También resulta equitativo citar en el texto del informe, cualquier logro de importancia alcanzado por la entidad durante el curso del examen con base en las recomendaciones de auditoría o por su propia iniciativa.

115.- Los comentarios, conclusiones y recomendaciones deben ser redactados en forma narrativa y contener todos los atributos (condición, criterio, causa y efecto) de los hallazgos. No es necesario escribir el título de cada atributo, pero si debe asegurarse que éstos formen parte de los comentarios.

116.- El contenido de los informes provisionales lo establecerá el TSC a través de guías e instructivos específicos que oportunamente emitirá.

117.- Las recomendaciones deberán ir numeradas en forma ascendente para facilitar su identificación y seguimiento. Estas se presentarán al final de cada hallazgo o en un bloque específico y se citará el cargo del o los funcionarios encargados de ejecutarlas.

118.- Los hallazgos podrán o no contener títulos positivos; pero siempre éste deberá orientar al lector al contenido de los mismos. En lo posible se deben citar ejemplos específicos de desviaciones que se repitan con alguna frecuencia. Los cambios

importantes de políticas y procedimientos, así como su efecto en las operaciones examinadas, deben ser demostrados.

119.- Cuando el auditor gubernamental examine estados financieros, la opinión que exprese sobre ellos, puede adoptar las siguientes alternativas:

- a. Expresar una opinión limpia (sin salvedades);
- b. Expresar una opinión con salvedades;
- c. Expresar una opinión adversa; o,
- d. Abstenerse de emitir una opinión.

120.- Para cualquiera de las tres alternativas últimas, se deberá indicar en forma clara los motivos que condujeron a tal opinión. De ser posible, deberá cuantificar los efectos en la información financiera.

121.- En los casos de exámenes que no comprendan los estados financieros, el primer capítulo del informe (información introductoria) contendrá una indicación clara de la naturaleza y alcance del examen, de la metodología utilizada y consecuentemente la responsabilidad que asume el auditor gubernamental. Los capítulos de comentarios, conclusiones y recomendaciones deberán ser agrupados de acuerdo a la importancia relativa de los hallazgos y a las guías que el TSC emita para tal efecto.