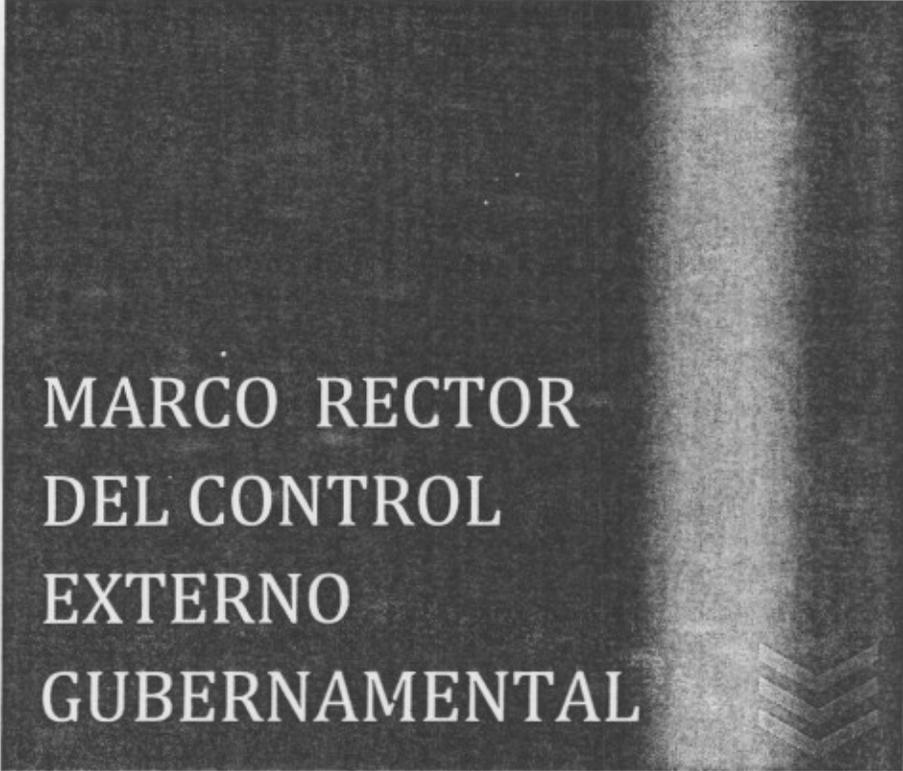


REPÚBLICA DE HONDURAS

TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS - ORGANO RECTOR DEL SISTEMA DE CONTROL
DE LOS RECURSOS PÚBLICOS - ART. 222-CRH

**MARCO RECTOR
DEL CONTROL
EXTERNO
GUBERNAMENTAL**

TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS (TSC)

ACUERDO ADMINISTRATIVO POR EL CUAL SE APRUEBA EL MARCO RECTOR DEL CONTROL EXTERNO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS, PREVISTO EN EL REGLAMENTO DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL DE LOS RECURSOS PÚBLICOS (SINACORP).

- PRINCIPIOS DE CONTROL EXTERNO
- PRECEPTOS GENERALES DE CONTROL EXTERNO
- NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA EXTERNA GUBERNAMENTAL

JUNIO DE 2010

MARCO RECTOR DEL CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL**ACUERDO ADMINISTRATIVO TSC No. 011/2010****Tabla de Contenido**

| | |
|---|----|
| INTRODUCCIÓN..... | 7 |
| TÍTULO I | |
| PRINCIPIOS Y PRECEPTOS RECTORES DE CONTROL EXTERNO | |
| CAPÍTULO I | |
| ASPECTOS BÁSICOS GENERALES | |
| 1. PROPÓSITO..... | 9 |
| 2. PRINCIPIOS Y PRECEPTOS..... | 10 |
| 3. FORMA DE PRESENTACIÓN | 12 |
| CAPÍTULO II | |
| PRINCIPIOS RECTORES DE CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL | |
| TSC-PRICE-01: UNIVERSALIDAD..... | 13 |
| TSC-PRICE-02: CARÁCTER INTEGRAL | 14 |
| TSC-PRICE-03: PRESUNCIÓN DE PROBIDAD | 15 |
| TSC-PRICE-04: OBJETIVIDAD | 16 |
| TSC-PRICE-05: INDEPENDENCIA | 17 |
| TSC-PRICE-06: AUTONOMÍA FUNCIONAL Y ECONÓMICA | 19 |
| TSC-PRICE-07: LIBRE ACCESO | 20 |
| TSC-PRICE-08: TRANSPARENCIA | 21 |
| TSC-PRICE-09: DIFUSIÓN | 23 |
| TSC-PRICE-10: MATERIALIDAD | 24 |
| TSC-PRICE-11: CARÁCTER PERMANENTE | 27 |
| TSC-PRICE-12: COMPLEMENTARIEDAD | 28 |
| TSC-PRICE-13: CARÁCTER TÉCNICO | 30 |
| TSC-PRICE-14: CARÁCTER SELECTIVO | 32 |
| CAPÍTULO III | |
| CRITERIOS Y PRECEPTOS DE CONTROL EXTERNO | |
| TSC-PRECE-01: OPORTUNIDAD..... | 34 |
| TSC-PRECE-02: PLANEACIÓN..... | 35 |
| TSC-PRECE-03: EFICIENCIA Y EFICACIA | 37 |
| TSC-PRECE-04: FLEXIBILIDAD..... | 38 |
| TSC-PRECE-05: RESERVA | 39 |
| TSC-PRECE-06: PREEMINENCIA NORMATIVA | 40 |
| TSC-PRECE-07: VALOR AGREGADO | 41 |

TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS - ÓRGANO RECTOR DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTROL DE LOS RECURSOS PÚBLICOS - SINACORP

TÍTULO II
NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA EXTERNA GUBERNAMENTAL - NOGENAEG -
CAPÍTULO I

ASPECTOS BÁSICOS DE LAS NORMAS

| | |
|-------------------------------------|----|
| 1. INTRODUCCIÓN | 42 |
| 2. OBJETIVOS DE LAS NORMAS | 43 |
| 3. OBLIGATORIEDAD | 44 |
| 4. EVENTUALES VACÍOS TÉCNICOS | 44 |
| 5. FUENTES DE LAS NORMAS | 45 |
| 6. COMPOSICIÓN Y CODIFICACIÓN | 45 |

CAPÍTULO II

NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA EXTERNA GUBERNAMENTAL

| | |
|----------------------------------|----|
| 1. DEFINICION Y OBJETIVOS.....* | 46 |
| 2. ESTRUCTURA DE LAS NORMAS..... | 47 |

NORMAS RELATIVAS A LA CALIDAD DEL AUDITOR

| | |
|---|----|
| TSC-NOGENAEG-01: COMPETENCIA PROFESIONAL..... | 48 |
| TSC-NOGENAEG-02: INDEPENDENCIA..... | 50 |
| TSC-NOGENAEG-03: CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL | 54 |
| TSC-NOGENAEG-04: RESERVA Y CONFIDENCIALIDAD | 56 |
| TSC-NOGENAEG-05: CONTROL DE CALIDAD.....* | 56 |

NORMAS RELATIVAS A LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

| | |
|---|----|
| TSC-NOGENAEG-06: PLANIFICACIÓN CON BASE EN EVALUACIÓN DE RIESGOS..... | 58 |
| TSC-NOGENAEG-07: DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA | 63 |

NORMAS RELATIVAS AL DESEMPEÑO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

| | |
|--|----|
| TSC-NOGENAEG-08: ADMINISTRACIÓN Y COORDINACIÓN DE LAS ACTIVIDADES | 64 |
| TSC-NOGENAEG-09: EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO..... | 65 |
| TSC-NOGENAEG-10: EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES LEGALES..... | 66 |
| TSC-NOGENAEG-11: OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS..... | 67 |
| TSC-NOGENAEG-12: OBTENCIÓN ACTA DE SALVAGUARDA | 72 |
| TSC-NOGENAEG-13: SUPERVISIÓN..... | 72 |
| TSC-NOGENAEG-14: COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS..... | 73 |
| TSC-NOGENAEG-15: SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES | 76 |

NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

| | |
|---|----|
| TSC-NOGENAEG-16: INFORME ESCRITO | 78 |
| TSC-NOGENAEG-17: CONTENIDO DEL INFORME..... | 81 |
| TSC-NOGENAEG-18: INFORME ESPECIAL | 85 |

| | |
|-----------------------|-----------|
| GLOSARIO | 87 |
|-----------------------|-----------|

MARCO RECTOR DEL CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL

ACUERDO ADMINISTRATIVO No. TSC011/2010**EL TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS:**

CONSIDERANDO: Que el Artículo 222 reformado de la Constitución de la República de Honduras define al Tribunal Superior de Cuentas como el ente rector del sistema de control de los recursos públicos.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el Artículo 222, reformado, de la Constitución de la República de Honduras, el Tribunal Superior de Cuentas tiene como función la fiscalización a posteriori de los fondos, bienes y recursos administrados por los poderes del Estado, instituciones descentralizadas y desconcentradas, incluyendo los bancos estatales o mixtos, la Comisión Nacional de Bancos y Seguros, las municipalidades y de cualquier otro órgano especial o ente público o privado que reciba o administre recursos públicos de fuentes internas o externas. Que en cumplimiento de su función deberá realizar el control financiero, de gestión y de resultados, fundados en la eficiencia y eficacia, economía, equidad, veracidad y legalidad.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el Artículo 31, numeral 2, de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas (LOTSC), el Tribunal tiene la función administrativa de emitir las normas generales de la fiscalización interna y externa.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el Artículo 45, Numerales 1, 2, 3, 7 y 9, de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, el Tribunal tiene las atribuciones de: verificar la gestión administrativa y financiera de los órganos, organismos y personas sujetas a la presente Ley; llevar a cabo auditorías de regularidad que comprendan el control de legalidad y la auditoría financiera; llevar a cabo auditorías operacionales o de gestión que comprenden los controles de economía, eficiencia y eficacia; realizar auditorías de sistemas y tecnología de información y de supervisar y evaluar la eficacia del control interno, para lo cual emitirá normas de carácter general.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el Artículo 73 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, el Tribunal ejercerá la vigilancia y control de los bienes nacionales que integran el patrimonio de las entidades estatales.

CONSIDERANDO: Que el Tribunal Superior de Cuentas mediante Acuerdo Administrativo TSC No. 002 de 2007 aprobó el Reglamento del Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos, SINACORP.

CONSIDERANDO: Que de conformidad con el Numeral 2 del Artículo 8 del Acuerdo TSC 002/2007, al Tribunal Superior de Cuentas como órgano rector del SINACORP le corresponde

emitir y desarrollar las normas generales o rectoras de control externo, teniendo en cuenta los estándares internacionales.

CONSIDERANDO: Que es necesario emitir el Marco Rector del Control Externo de los Recursos Públicos elaborado en el contexto de la Constitución de la República de Honduras, de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas y de las Normas Internacionales de Auditoría.

PORTANTO:**EL TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS**

En uso de las facultades que las leyes le confieren y en aplicación del Artículo 222 de la Constitución de la República y de los Artículos 3, 4, 7 y 31, numeral 2, Artículo 47 y demás aplicables de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas,

ACUERDA:

ARTÍCULO PRIMERO: Aprobar y emitir el Marco Rector del Control Externo de los Recursos Públicos, integrado por los principios, preceptos y normas generales presentados en el documento titulado Marco Rector del Control Externo Gubernamental, que se adjunta a continuación:

**MARCO RECTOR DEL CONTROL EXTERNO
GUBERNAMENTAL****INTRODUCCIÓN**

El Control Externo es uno de los dos elementos que integran el Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos (SINACORP)¹, que de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 47 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas² -LOTSC, están obligados a aplicar bajo su responsabilidad los sujetos pasivos de dicha Ley, en el marco de las normas rectoras o generales que emita el Tribunal Superior de Cuentas.

La Constitución de la República en su Artículo 222 reformado y la LOTSC en su Artículo 3, otorgan al Tribunal Superior de Cuentas la calidad de órgano rector del Sistema de Control de los Recursos Públicos.

¹ Sistema aprobado en abril de 2005 y reglamentado mediante el Acuerdo Administrativo TSC 002/2007, del 6 de julio de 2007, publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 31,354 del 13 de julio de 2007.

² LOTSC: Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas, Decreto del Congreso Nacional No. 10-2002-E del 19 de diciembre de 2002, publicado en el Diario Oficial la Gaceta No. 29.990 de fecha 20 de enero-2003.

El Artículo 2 de la LOTSC define el Control Externo como la acción realizada por el Tribunal con el propósito de fiscalizar a los sujetos pasivos en los aspectos administrativos, legales, financieros o económicos, de gestión y de resultados.

El Decreto N°. 10-2002-E, mediante el cual el Congreso Nacional emitió la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas -LOTSC, estipula en sus considerandos que el Tribunal tiene como propósito cumplir y hacer cumplir el sistema de control externo, integral, exclusivo y unitario, instituido para garantizar la gestión y utilización legal, eficiente, eficaz y económica de los recursos financieros; asegurar una conducta honesta y ética de los servidores públicos y de los particulares en sus relaciones económico-patrimoniales con el Estado; y vigilar la correcta administración del patrimonio estatal.

El control externo es la actividad de revisión y auditoría ejercida por un órgano o ente independiente de las entidades o sujetos pasivos controlados.

Otras definiciones similares definen el control externo como la realización de revisiones o auditorías externas, independientes del respectivo ente auditado y ejecutadas en forma posterior, a las operaciones realizadas. Tiene por objetivos generales, aumentar la eficiencia de los sistemas de administración y control interno; mejorar la pertinencia, oportunidad, confiabilidad y razonabilidad del sistema de información gerencial, contribuir al incremento del grado de economía y eficiencia de las operaciones e informar a las autoridades competentes, sobre los resultados de las auditorías realizadas, a fin de facilitar el cumplimiento de las acciones administrativas o judiciales que sean pertinentes.

Por lo tanto, el control externo requiere de un conjunto de políticas, normas, métodos y procedimientos técnicos aplicados por el Tribunal Superior de Cuentas y/o por los auditores independientes que el Tribunal designe y contrate como apoyo para evaluar la gestión, la captación y el uso de los recursos públicos por parte de los sujetos pasivos de la LOTSC.

El Marco Rector del Control Externo Gubernamental se ha estructurado en los dos Títulos siguientes:

| | |
|-----------|---|
| Título I | Principios y Preceptos de Control Externo |
| Título II | Normas Generales de Auditoría Externa Gubernamental |

El Título I sobre Principios y Preceptos de Control Externo se ha subdividido en tres Capítulos que se refieren a los aspectos generales de los principios y preceptos, a la enunciación de los Principios en los que se fundamenta el Control Externo y a los Criterios y Preceptos sobre aspectos técnicos esenciales del Control Externo.

En el Título II se agrupan las Normas Generales de Auditoría Gubernamental en dos Capítulos así: Un primer Capítulo destinado

a definir y señalar los aspectos básicos generales del Control Externo y de las Normas Generales de Control Externo, tales como su definición, objetivos, rectoría y responsabilidad y un segundo capítulo que describe las Normas Generales de Auditoría Gubernamental.

Cada principio, precepto o norma general de control externo o auditoría externa está debidamente codificado y acompañado de una explicación básica o declaración técnica, también codificada, para facilitar su comprensión y aplicación por parte del Tribunal Superior de Cuentas.

En este contexto, el presente documento contiene el Marco Rector del Control Externo Gubernamental, basado en el desarrollo y aplicación del Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos (SINACORP), según el cual el control externo es uno de los dos elementos claves de dicho sistema, que se interrelaciona de manera armónica e integral con el control interno para asegurar de una manera razonable el uso, manejo e inversión de los recursos públicos. El Marco Rector está en concordancia con las Normas Internacionales de Auditoría³ -NIA, y las Declaraciones sobre Normas de Auditoría -SAS⁴, las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna -NIEPAI⁵ y las Normas de Auditoría elaboradas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, conocida por su sigla inglesa INTOSAI⁶.

TÍTULO I PRINCIPIOS Y PRECEPTOS RECTORES DE CONTROL EXTERNO

CAPÍTULO I ASPECTOS BÁSICOS GENERALES

I. PROPÓSITO

La enunciación y desarrollo de los Principios y Preceptos Rectores de Control Externo Gubernamental de Honduras, en el

³ Emitida por la Federación Internacional de Auditores - IFAC, por sus siglas en inglés.

⁴ Emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos - AICPA, por sus siglas en inglés.

⁵ Emitidas por el Instituto de Auditores Internos - The IIA, por sus siglas en inglés.

⁶ INTOSAI: International Organization of Superiors Auditing Institutions. En español: Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, cuyo Secretariado General tiene sede en Austria. El Tribunal Superior de Cuentas de la República de Honduras es Miembro Efectivo de dicha Organización.

contexto del Reglamento del Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos (SINACORP) y en concordancia con los principios aceptados y aplicados en el entorno de la auditoría gubernamental a nivel continental, tiene como propósito presentar de una manera organizada y coherente los criterios y valores fundamentales sobre los cuales descansa el proceso de fiscalización del manejo y control de los recursos públicos que, de acuerdo con los Artículos 3 y 5 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas (LOTSC)⁷, debe aplicar el Tribunal a los sujetos pasivos de dicha Ley.

2. PRINCIPIOS Y PRECEPTOS

El Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos (SINACORP)⁸ está integrado por dos elementos: el control externo a posteriori, cuyo ejercicio por mandato constitucional corresponde exclusivamente al Tribunal Superior de Cuentas, tal como lo prevé el Artículo 5 del Acuerdo No. TSC 002/2007 mediante el cual se aprobó su Reglamento, y el control interno, bajo responsabilidad del Poder Ejecutivo.

El control fiscal o externo es un precepto constitucional (Artículo 222 de la Constitución de la República de Honduras), por lo cual se asume, en primer lugar, que el fundamento o principio supremo de dicho control es la soberanía nacional, puesto que no sólo se trata de una manifestación de la comunidad nacional sino que tiene como objetivo proteger los recursos públicos a través de la verificación de su adecuado manejo.

En segundo lugar, el principio o génesis del control fiscal es la obligación que tiene el TSC de fiscalizar a posteriori los fondos, bienes y recursos administrados por los Poderes del Estado y por cualquier otro órgano público o privado que reciba o administre recursos públicos de fuentes internas o externas.

Los principios son la base o razón fundamental del control externo; se refieren a los valores, ideas o verdades fundamentales, de carácter convencional, en los cuales se basa el control a posteriori de los recursos públicos que manejan los sujetos pasivos de la LOTSC y se relacionan con las ideas, valores y atributos generales que deben estar siempre presentes en el ejercicio del control externo, como por ejemplo la universalidad, la objetividad, la independencia y la presunción de probidad.

Es de anotar que, en algunos casos, determinados principios se relacionan estrechamente con otros, como es el caso de la independencia, la objetividad y la autonomía funcional y económica, al igual que la transparencia se relaciona con la difusión y todas las anteriores se relacionan con la presunción de probidad, lo cual puede dar lugar a que en ciertos escritos, documentos o

⁷ Ver Nota 2.

⁸ Ver Nota 1.

tratados, dos o más principios se combinen o se unifiquen y en otros casos se pueden presentar separados entre sí. Aunque existe la relación mencionada entre los diferentes principios, es muy importante tener claramente definidas o visualizadas las diferencias específicas entre ellos.

Es importante diferenciar los valores o principios del control externo de los valores o principios del control interno, pues en casos específicos como la ética es aplicable al control interno ya que se relaciona con los valores y calidades morales que como elemento de control, deben tener los servidores públicos y también en el caso de la legalidad y normatividad que rige las actuaciones de los mencionados servidores públicos y que, igualmente, se incluye como un principio en el marco rector del control interno, pero no en el control externo, por cuanto quienes ejercen este último control no ejecutan funciones administrativas, financieras ni operativas y su rol se limita a la fiscalización a posteriori del manejo de los recursos públicos.

Los preceptos de control externo de los recursos públicos son los mandatos, condiciones o criterios, de carácter técnico, a los que debe ajustarse el TSC en el ejercicio de su gestión.

Representan por lo tanto, las disposiciones o mandatos de carácter superior, a los cuales se debe sujetar el ejercicio del control externo gubernamental, tales como la oportunidad, la planeación, la eficiencia, la eficacia y la legalidad, entre otros criterios. Estos mandatos o criterios permiten la ejecución del control externo mediante la aplicación de parámetros uniformes.

Un principio es una verdad fundamental, una doctrina o ley básica; es la piedra o base angular de cualquier marco teórico. En el ámbito del control externo y de la auditoría gubernamental en general, los principios deben reunir las siguientes características:

- Son autoevidentes, es decir, no necesitan ser demostrados;
- Son de aceptación general por parte de los auditores o contadores públicos; y,
- Son reconocidos legalmente.

Los principios y preceptos de control externo se derivan de los valores universales del ejercicio de la auditoría externa y de los principios clásicos de administración científica, por lo cual han sido la base para las Mejores Prácticas⁹ o estándares internacionales del control externo, para la creación y emisión de las Normas Internacionales de Auditoría, de las Declaraciones sobre Normas de Auditoría -SAS, de las Normas de Auditoría de la INTOSAI, de las Normas Internacionales para el Ejercicio

⁹ TheBestPractices: Se refiere al conjunto de acciones exitosas en diferentes ámbitos o especializaciones a nivel mundial y cuya aplicación se recomienda para mejorar determinados procedimientos y maneras de actuar.

Profesional de la Auditoría Interna – NIEPAI y de las experiencias técnicas del desarrollo de Sistemas Integrados de Administración Financiera y Control en América Latina. Estos principios han sido la base de la creación y reglamentación del Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos (SINACORP) de la República de Honduras.

En este contexto, se han definido catorce (14) Principios de Control Externo y siete (7) Preceptos, a saber:

Principios: 1) Universalidad, 2) Carácter Integral, 3) Presunción de Probidad, 4) Objetividad, 5) Independencia, 6) Autonomía Funcional y Económica, 7) Libre Acceso, 8) Transparencia, 9) Difusión, 10) Materialidad, 11) Carácter Permanente 12) Complementariedad, 13) Carácter Técnico, y, 14) Carácter Selectivo.

Preceptos: 1) Oportunidad, 2) Planeación, 3) Eficiencia y Eficacia, 4) Flexibilidad, 5) Reserva, 6) Preeminencia; Normativa; y, 7) Valor Agregado.

En su conjunto, los principios y los preceptos mencionados y las Normas Generales de Control Externo que se presentan en el Título II, conforman el Marco Rector del Control Externo de los Recursos Públicos.

3. FORMA DE PRESENTACIÓN

Los Principios de control externo se codifican con el prefijo PRICE y los Preceptos se codifican con el prefijo PRECE. Si se trata de una Norma General de Auditoría Externa Gubernamental, se codifica como NOGENAEG.

A continuación de dichos códigos prefijos, aparece el número consecutivo ascendente específico para cada Principio, Precepto o Norma, partiendo de 01.

Asimismo, los Principios, Preceptos y Normas se acompañan de sendas declaraciones explicativas, a fin de facilitar su comprensión, sensibilización, apropiación, manejo y consulta, por parte de las dependencias del TSC responsables de ejercer el control externo.

CAPÍTULO II PRINCIPIOS RECTORES DE CONTROL EXTERNO GUBERNAMENTAL

TSC-PRICE-01: UNIVERSALIDAD

TODAS LAS ENTIDADES DEL SECTOR PÚBLICO Y CUALQUIER OTRO ÓRGANO, ENTE O PERSONA NATURAL O JURÍDICA QUE ADMINISTRE

RECURSOS PÚBLICOS DE FUENTES INTERNAS O EXTERNAS, ESTÁN SUJETOS AL CONTROL EXTERNO DEL TSC.

Declaración PRICE-01-01:

La universalidad se refiere a la potestad, que por su naturaleza y alcance tiene el TSC, para ejercer, con arreglo a su competencia y atribuciones, el control externo sobre todas las entidades públicas.

La Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas – LOTSC en su Artículo 3, al establecer las Atribuciones del TSC fija su alcance al estipular que “El Tribunal como ente rector del sistema de control, tiene como función constitucional la fiscalización a posteriori de los fondos, bienes y recursos administrados por los poderes del Estado, instituciones descentralizadas y desconcentradas, incluyendo los bancos estatales o mixtos, la Comisión Nacional de Bancos y Seguros, las municipalidades y de cualquier otro órgano especial o ente público o privado que reciba o administre recursos públicos de fuentes internas o externas”. Este Artículo respalda la cobertura, alcance o universalidad de la gestión del TSC, en primer lugar, sobre todas las operaciones y actividades del respectivo ente auditado y que tenga a bien examinar el TSC, y, en segundo lugar, sobre todas las entidades del Estado y las entidades mixtas que reciban o administren recursos públicos. Es decir, la gestión del TSC cubre el universo completo del sector público.

Igualmente, el Artículo 6 del Reglamento de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas¹⁰, que se refiere al ámbito de aplicación de dicha Ley, también se orienta al principio de la universalidad en la gestión del TSC, por cuanto estipula que: “La Ley del Tribunal y el Presente Reglamento se aplicará a todas las personas naturales o jurídicas susceptibles de derechos y obligaciones derivadas de su relación con el Estado y sus diferentes órganos e instituciones además de las municipalidades y sobre cualquier otro organismo especial o ente público o privado que reciba o administre fondos, bienes o recursos públicos provenientes de fuentes nacionales o internacionales u originados en colectas públicas, y en general se aplicará a todos los sujetos pasivos a que se refiere el Artículo 5 de la Ley”.

El Artículo 73 de la LOTSC también implica una cobertura universal en la gestión de control, por cuanto estipula que el Tribunal ejercerá la vigilancia y control de los bienes nacionales que integran el patrimonio de las entidades estatales.

En resumen, el espíritu de la LOTSC en cuanto a la cobertura de la función y gestión del Tribunal es que tenga un carácter

¹⁰ Reglamento publicado en el Diario Oficial La Gaceta N° 30,249 del 26 de noviembre de 2003.

universal en relación con el ámbito público, es decir que debe cubrir todas las entidades que conforman el sector público e, inclusive, aquellas entidades que no siendo públicas reciban o administren fondos, bienes o recursos públicos.

TSC-PRICE-02: CARÁCTER INTEGRAL

EL CONTROL EXTERNO DE LOS RECURSOS PÚBLICOS DEBE CUBRIR LA VERIFICACIÓN INTEGRAL DE LOS ASPECTOS DE CARÁCTER NORMATIVO Y LEGAL, CONTABLE, FINANCIERO Y OPERACIONAL O DE GESTIÓN.

Declaración TSC-PRICE-02-01:

El control externo tiene una amplia cobertura que va más allá de la verificación del cumplimiento de las normas y procedimientos por parte de los entes sometidos a su vigilancia y abarca diferentes aspectos que implican un enfoque y un alcance integral.

El carácter integral es aquel en virtud del cual el ejercicio del control consta de un conjunto de acciones y técnicas orientadas a evaluar, de manera cabal y completa, los procesos y operaciones materia de examen en la entidad, así como sus beneficios económicos y/o sociales obtenidos, en relación con el gasto generado, las metas cualitativas y cuantitativas establecidas, su vinculación con políticas gubernamentales, variables exógenas no previsibles o controlables e índices históricos de eficiencia.

El Artículo 7 de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas se refiere al alcance integral del control externo, al estipular que: "El Tribunal tendrá la dirección, orientación, organización, ejecución y supervisión del sistema de control que se regula en esta Ley. En consecuencia, le corresponde esencialmente el control económico-financiero, el de gestión y de resultados; el de Probidad y ética públicas, así como el de los bienes del Estado".

El Acuerdo Administrativo TSC 002/2007¹¹ mediante el cual se reglamentó el Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos-SINACORP, establece en su Artículo 7 que el ejercicio de la fiscalización que corresponde al TSC y a la auditoría interna institucional se debe efectuar con base en ejecución de planes y programas estratégicos que aseguren que las actividades de control externo y de auditoría interna tengan un enfoque integral.

TSC-PRICE-03: PRESUNCIÓN DE PROBIDAD

SALVO PRUEBA EN CONTRARIO, EN LA EJECUCIÓN DEL CONTROL EXTERNO SE CONSIDERA QUE LAS AUTORIDADES, FUNCIO-

¹¹ Ver Nota 1.

NARIOS Y SERVIDORES DE LAS ENTIDADES AUDITADAS, HAN ACTUADO CON APEGO A LA ÉTICA Y A LAS NORMAS LEGALES Y ADMINISTRATIVAS PERTINENTES.

Declaración TSC-PRICE-03-01:

La probidad se refiere a la honestidad, honradez, integridad y rectitud del comportamiento.

Los auditores del TSC deben ejecutar su trabajo de manera objetiva e imparcial, lo cual implica que no debe haber ningún tipo de predisposición hacia los funcionarios de los entes auditados, es decir que el auditor debe considerar que los auditados han actuado apegados a las normas éticas, legales y administrativas, y por lo tanto, se debe presumir la probidad de dichos funcionarios públicos, salvo que existan indicios razonables o evidencias en contra, en cuyo caso el auditor una vez obtenidas las referidas evidencias debe informar a los entes competentes para que lleven a cabo las acciones pertinentes.

En este contexto los servidores públicos estarían en condiciones de demostrar su probidad, en caso de ser involucrados en una irregularidad o desviación en el manejo de los recursos públicos, en la cual no hayan tenido ninguna responsabilidad y de demostrar su eficiencia en el desempeño de sus funciones cuando por circunstancias válidas no se hayan podido lograr los objetivos y metas previstas.

No obstante, el Artículo 62 de la LOTSC estipula que el TSC puede presumir enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos que no autoricen la investigación de sus depósitos en instituciones financieras o negocios en el país o en el extranjero. Las investigaciones por enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos y de sus cónyuges, compañeros de hogar e hijos menores y pupilos, las lleva a cabo el TSC a través del Departamento de Investigación y Verificación.

El Artículo 89 de la Constitución de la República establece que toda persona es inocente mientras no se haya declarado su responsabilidad por autoridad competente.

Si llegare a presentarse predisposición de los auditores hacia los auditados se desvirtuaría la función y objetivos de la auditoría y se afectaría la imagen profesional de los auditores, que debe ser la de profesionales competentes en la verificación del cumplimiento de políticas, normas y procedimientos establecidos y en la evaluación de los procesos.

TSC-PRICE - 04: OBJETIVIDAD

LA APLICACIÓN DE CONTROLES EXTERNOS Y LA REALIZACIÓN DE AUDITORÍAS EN CUMPLI-

MIENTO DE TALES CONTROLES, REQUIEREN COMO UNA DE SUS CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES QUE SE EFECTÚEN CON OBJETIVIDAD E IMPARCIALIDAD.

Declaración TSC-PRICE-04-01:

Las acciones de control externo se deben ejecutar sobre la base de una debida e imparcial evaluación de fundamentos de hecho y de derecho, que eviten la subjetividad. Los usuarios de las auditorías y la colectividad en general, le dan credibilidad a las opiniones y conclusiones de los auditores, por cuanto asumen que los auditores son objetivos e imparciales en sus juicios y actuaciones. De no ser así, la auditoría perdería su razón de ser. Cualquier evaluación o revisión que se lleve a cabo debe tener como base el requisito de la objetividad, para que los resultados obtenidos sean confiables y dignos de credibilidad ante terceros.

La razón de ser del control externo es verificar y evaluar objetivamente si las actuaciones y acciones que toma la administración en el manejo de los recursos públicos, se están haciendo como fueron concebidas y de acuerdo con lo establecido en las leyes y disposiciones correspondientes y reportar a los niveles que correspondan, sobre los resultados de tales evaluaciones y sobre las deficiencias y desviaciones encontradas, junto con las respectivas recomendaciones para su corrección. El gran valor e importancia de esta actividad radica en la objetividad e imparcialidad con que se desarrollen las evaluaciones y verificaciones, por cuanto la base central es la credibilidad que deben tener las conclusiones y opiniones de quienes desarrollan actividades de control externo. Por lo tanto, el principio de la objetividad es fundamental en el control externo.

La objetividad implica que los auditores sean imparciales, intelectualmente honestos y que carezcan de conflictos de interés al cumplir sus responsabilidades profesionales. La objetividad es indispensable para lograr la credibilidad.

Por su parte, la INTOSAI¹² estipula que:

- Los auditores deben mantener su integridad y objetividad al realizar su trabajo para tomar decisiones consistentes con el amplio interés del público en el programa o actividad bajo revisión.
- Se requiere objetividad e imparcialidad en toda la labor efectuada por los auditores, y en particular en sus informes, que deberán ser exactos y objetivos. Las conclusiones de los dictámenes e informes, por consiguiente, deben basarse exclusivamente en las pruebas obtenidas y unificadas de

¹² Ver Nota 6.

acuerdo con las normas de auditoría de la Entidad Fiscalizadora Superior.

TSC-PRICE - 05: INDEPENDENCIA

LAS ACTIVIDADES DE CONTROL EXTERNO SE DEBEN REALIZAR CON TOTAL INDEPENDENCIA EN RELACIÓN CON EL ENTE AUDITADO, PARA GARANTIZAR QUE EL CONTROL SE EJERZA SIN NINGÚN TIPO DE IMPEDIMENTOS DE TIPO PERSONAL, ORGANIZACIONAL O EXTERNO.

Declaración TSC-PRICE-05-01:

El principio que respalda la adecuada aplicación de las actividades de control externo y la credibilidad de las conclusiones, observaciones y recomendaciones que se deriven de su aplicación, es el de la independencia de quienes ejecutan dicho control, que junto con el principio de la objetividad son las bases fundamentales de la gestión que lleva a cabo el TSC.

En todos los aspectos relativos a la gestión de control externo, ya sea en los hechos o en apariencia, los auditores gubernamentales que ejercen dicho control deben estar libres de impedimentos personales, externos y organizacionales para su independencia, de modo que las opiniones, conclusiones, dictámenes y recomendaciones que emitan estén libres de cualquier tipo de presión o influencia de terceros. Por lo tanto, los auditores deben ser profesionales, objetivos, imparciales e independientes y basarse en hechos en sus relaciones con las entidades auditadas y con los usuarios de sus informes.

El Artículo 24 de la LOTSC establece que "Desde el momento de su elección, los miembros del Tribunal, funcionarios y empleados, quedan desvinculados de cualquier obediencia con organizaciones políticas, gremiales y profesionales, en cuanto al cumplimiento de sus deberes y responsabilidades legales".

La independencia evita relaciones que puedan, en los hechos o en la apariencia, deteriorar la objetividad de los auditores al realizar las auditorías. El mantenimiento de la objetividad y la independencia exige una continua evaluación de las relaciones con las entidades auditadas en el contexto de la responsabilidad de los auditores ante el público o comunidad.

El principio de la independencia requiere que se den las siguientes circunstancias, algunas de las cuales corresponden a la combinación de otros principios de control externo:

- a) La existencia o respaldo de un marco constitucional y legal.
- b) La autonomía funcional o de gestión.
- c) La autonomía económica-financiera.

- d) La autonomía para planificar las actividades a realizar o ejecutar.
- e) El libre acceso a la información.
- f) La libertad para difundir o informar los resultados dentro de los plazos estipulados legalmente.

También es importante considerar que la independencia en el control externo se debe analizar desde tres aspectos:

- La independencia de los responsables del Tribunal, es decir de sus magistrados.
- La independencia del personal del TSC, es decir que se nombren mediante adecuados sistemas de selección de personal y que se establezcan claramente los regímenes de incompatibilidades.
- La independencia de funcionamiento del TSC, es decir la capacidad del Tribunal para establecer su propio programa de trabajo y la disponibilidad de un presupuesto suficiente para la ejecución de sus labores de control externo.

TSC-PRICE-06: AUTONOMÍA FUNCIONAL Y ECONÓMICA

EL TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS TIENE LA POTESTAD DE ORGANIZARSE, ADMINISTRARSE Y EJERCER SUS FUNCIONES DE MANERA INDEPENDIENTE Y CON UN MANEJO ECONÓMICO AUTÓNOMO.

Declaración TSC-PRICE-06-01:

La viabilidad del ejercicio del control externo está dada en gran parte, en la medida en que el ente que ejerce dicho control disponga realmente de autonomía funcional y económica, en relación con los organismos controlados, cumpliendo así con la condición de autonomía del auditor en relación con el ente auditado.

La autonomía funcional, se relaciona con la potestad de los órganos de control para organizarse y ejercer sus funciones con independencia técnica y libre de influencias. Ninguna entidad o autoridad, funcionario o servidor público, ni terceros, pueden oponerse, interferir o dificultar el ejercicio de las funciones y atribuciones de control que ejerce el TSC.

El Artículo 222 de la Constitución de la República de Honduras le otorga expresamente dicha autonomía al Tribunal, pues estipula que: "El Tribunal Superior de Cuentas es el ente rector del sistema de control de los recursos públicos, con autonomía funcional y administrativa de los poderes del Estado, sometido solamente al

cumplimiento de la Constitución y las leyes. Será responsable ante el Congreso Nacional de los actos ejecutados en el ejercicio de sus funciones."

Por otra parte, el Artículo 227 de la Constitución de la República de Honduras estipula que: "Todos los aspectos relacionados con la organización y funcionamiento del Tribunal Superior de Cuentas y sus dependencias, serán determinados por su Ley Orgánica". En cumplimiento de este mandato constitucional, la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas en su Artículo 6, estipula que: "El Tribunal en el cumplimiento de sus funciones actuará con autonomía funcional y administrativa de los poderes del Estado, sometido únicamente a la Constitución de la República, la presente Ley y sus reglamentos."

Para dar efecto a la autonomía funcional y económica del Tribunal, tanto la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas en sus Artículos 8 y 30, como el Reglamento de dicha Ley, en sus artículos 9 y 37, estipulan lo relacionado con la organización y jurisdicción del Tribunal y con la aprobación de su presupuesto.

TSC-PRICE-07: LIBRE ACCESO

ES REQUISITO FUNDAMENTAL PARA EL CABAL EJERCICIO DE LA FUNCIÓN DE CONTROL A POSTERIORI DE LOS FONDOS, BIENES Y RECURSOS DEL ESTADO, EL ACCESO IRRESTRICTO A LOS REGISTROS, SISTEMAS E INFORMACIÓN Y DOCUMENTACIÓN EN GENERAL, DE LAS ENTIDADES SOMETIDAS A REVISIÓN POR PARTE DEL TSC.

Declaración TSC-PRICE-07-01:

La atribución para acceder a las instalaciones y a los registros, documentos, sistemas, e información en general de los entes auditados, es práctica de aceptación universal en todos los tipos o especialidades de la auditoría. El acceso a la información se refiere a la potestad de los órganos de control de requerir, conocer y examinar toda la información y documentación sobre las operaciones de la entidad, que se considere necesaria para su función. La limitación o impedimento para el acceso a los registros y documentos de los entes o sujetos pasivos de la LOTSC sometidos a revisión, afecta el normal desarrollo y alcance de las respectivas auditorías y debe ser manifestado expresamente en el informe del auditor, indicando de ser posible, el efecto que dicha limitación tiene sobre las conclusiones y opiniones que se emiten.

Para que el auditor gubernamental pueda cumplir con su función deberá tener libre acceso a las actividades, operaciones

o programas que ejecuten las entidades auditadas, 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.

En el Artículo 3 de la LOTSC se indica que en cumplimiento de su función el TSC deberá realizar el control financiero y el de gestión y resultados, siendo indispensable para el cumplimiento de tales actividades de control, el libre acceso a los respectivos registros, sistemas e información y documentación.

El Artículo 5 de la LOTSC especifica los Sujetos Pasivos que están sometidos a revisión por parte del TSC, siendo apenas natural el libre acceso a los documentos, registros y demás evidencias que el auditor requiera para poder llevar a cabo las respectivas auditorías.

El principio del libre acceso del auditor a documentos, registros físicos y electrónicos, sistemas y otros es de gran importancia para la práctica de la auditoría, de acuerdo con normas técnicas vigentes y con estándares internacionales.

TSC-PRICE-08: TRANSPARENCIA

LA GESTIÓN DEL TSC SE DEBE DESARROLLAR CON CLARIDAD, NITIDEZ, VERACIDAD Y OBJETIVIDAD Y SUS ACCIONES Y RESULTADOS DEBEN SER COMPENSIBLES PARA LA COMUNIDAD.

Declaración TSC-PRICE-08-01:

El principio de la transparencia se basa en la claridad y nitidez y es uno de los valores en los que se fundamenta la gestión pública, lo cual implica, en el caso del Tribunal Superior de Cuentas, que las actividades y gestiones del control externo deben efectuarse y comunicarse de manera clara y transparente, por cuanto se trata de auditorías y evaluaciones sobre el manejo de los recursos públicos.

De acuerdo con este principio, el TSC tiene la obligación de dar a conocer los resultados de las auditorías que practica, una vez completado el proceso de auditoría.

Un primer paso en la aplicación de la transparencia por parte del TSC es dar a conocer a la comunidad como está organizado el Tribunal, que funciones y atribuciones tiene y quienes asumen la responsabilidad en los distintos aspectos vinculados a las funciones y misión de la organización.

La Constitución de la República de Honduras¹³ prevé que el Tribunal Superior de Cuentas (TSC) establezca un sistema de transparencia de la gestión de los servidores públicos. La Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública¹⁴ en su Artículo 3, define la Transparencia, como "El conjunto de disposiciones y medidas que garantizan la publicidad de la información relativa de los actos de las Instituciones Públicas y el acceso de los ciudadanos a dicha información". Sobre este particular es conveniente aclarar que la esencia de la transparencia es la claridad y facilidad de comprensión de los actos de las instituciones públicas, difundidos o conocidos a través del conjunto de disposiciones y medidas que garanticen la publicidad de tales actos. La garantía de transparencia está dada por el derecho de acceso a la Información Pública para que los ciudadanos puedan fiscalizar y exigir cuentas a los servidores públicos.

En el Capítulo II de la LOTSC, referente a las Definiciones de términos utilizados en dicha Ley, se estipula que la Transparencia es una gestión clara, veraz y objetiva por medio de la ejecución y desarrollo de sistemas de control, fiscalización, probidad y ética, promoviendo la participación ciudadana. A su vez, el Reglamento General de la LOTSC en su Artículo 4, relacionado con la Transparencia, estipula que se debe establecer un sistema de transparencia para la regulación de la gestión de los servidores públicos, contratación, determinación del enriquecimiento ilícito, el control de los activos y pasivos, y en general la salvaguarda del patrimonio del Estado.

Desde el punto de vista de la gestión del control externo de los recursos públicos, la transparencia está dada por la manera clara, objetiva, independiente y directa como se programen y se lleven a cabo las auditorías en los entes públicos y como se comuniquen los resultados de tales auditorías, tanto al Congreso Nacional como a la comunidad en general.

Debe existir un sistema de información y comunicación orientado a facilitar que tanto al interior de cada institución, como en el ámbito externo, el Tribunal Superior de Cuentas facultado para supervisar sus actividades y, en general, los ciudadanos, puedan conocer de una manera clara, diáfana y transparente, no sólo la manera como se recaudan, manejan e invierten dichos recursos, sino también los resultados obtenidos de las gestiones o revisiones de control externo.

¹³ El Artículo 222 de la Constitución de la República dispone que el Tribunal Superior de Cuentas debe establecer un sistema de transparencia de la gestión de los recursos públicos.

¹⁴ Decreto No. 170-2006. Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, fue emitido por el Congreso Nacional el 26 de noviembre de 2006 y publicado en La Gaceta No. 31,193 del 30 de diciembre de 2006.

Cuando por razones de seguridad nacional u otros motivos válidos se deban aplicar reservas o limitaciones a la transparencia, éstas deben ser específicas para cada clase de información y no generales para la entidad o alguna de sus dependencias. Por tanto, deben estar expresamente establecidas por ley, en concordancia con lo dispuesto en la citada Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

TSC-PRICE-09: DIFUSIÓN

LA INFORMACIÓN SOBRE LAS GESTIONES DEL TSC DEBE DARSE A CONOCER CONTINUAMENTE Y DEBE ESTAR PERMANENTEMENTE A DISPOSICIÓN DE LA COMUNIDAD.

Declaración TSC-PRICE-09-01:

La difusión de las acciones y de los resultados de las gestiones de control externo de mayor importancia, constituye un principio clave para beneficio de la comunidad. Dada la condición pública del TSC, deben existir disposiciones y medidas que garanticen la publicidad y difusión de la información relacionada con las actuaciones de dicho Tribunal y el acceso de la comunidad a dicha información. Sin embargo, la difusión también debe contemplar una serie de requisitos para no divulgar informaciones antes de finalizar formalmente los trabajos de auditoría y de disponer del informe final debidamente aprobado.

La LOTSC contempla en sus Artículos 32 y 33 la obligación del Tribunal de presentar anualmente al Congreso Nacional el Informe de Actividades y los demás Informes que el Congreso requiera, y el Artículo 35 de la misma Ley, estipula que el Tribunal debe publicar los informes enviados al Congreso Nacional, empleando los medios que considere apropiados, respetando los derechos y garantías previstos en la Constitución de la República y las leyes, para lo cual el Congreso Nacional debería tener una Comisión Legal de Cuentas que se encargaría de la recepción y análisis de los informes que emita el TSC. Asimismo, el Tribunal deberá publicar una recopilación anual de los informes emitidos.

El Reglamento de la LOTSC en el Título VI, Capítulo III, Artículos 43, 44, 45 y 46 se refiere, igualmente, a la publicación y difusión de los informes del Tribunal.

En la medida en que se difundan adecuadamente las acciones de control externo de mayor relevancia y las normativas y procedimientos de control, se logrará en primer lugar, un verdadero aprendizaje basado en la experiencia resultante de las evaluaciones de los sistemas de control interno y de las auditorías que ejecute el TSC y, en segundo lugar, se producirá un impacto positivo en la cultura de control de cada ente público.

La difusión de las actividades de control aplica igualmente al nivel de cada ente auditado, puesto que las Unidades de Auditoría Interna tendrán la obligación ineludible de proporcionar al Tribunal sus informes y los respectivos documentos de soporte de los mismos, según se establece en el Artículo 61 de la LOTSC.

La Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública¹⁵, creó el Instituto de Acceso a la Información Pública (IAIP) para promover y facilitar el acceso de los ciudadanos a la información pública y para regular y supervisar los procedimientos de las instituciones obligadas respecto a la protección, clasificación y custodia de la información pública, según consta en el Artículo 8 de dicha Ley. Asimismo, esta Ley creó el Sistema Nacional de Información Pública con el propósito de integrar, sistematizar, publicar y dar acceso a la información pública por medio de todos los subsistemas de información existentes, los cuales deberán integrarse en formatos uniformes de acuerdo a las normas y procedimientos establecidos en el mismo, según se estipula en el Artículo 8 de dicha Ley.

El principio de la difusión tiene estrecha relación con el principio de la transparencia, por cuanto este último implica mantener una organización moderna y adecuada de información que permita determinar los manejos y gestiones que realizan en el cumplimiento de sus funciones e implementar métodos y procedimientos necesarios para que sus acciones reflejen el apego a las leyes y las políticas generales del Estado, tal como se estipula en el literal f) del Artículo 83 del Reglamento de la LOTSC.

TSC-PRICE-10: MATERIALIDAD

EL CONTROL EXTERNO DEBE CONCENTRARSE PRINCIPALMENTE EN LAS TRANSACCIONES, OPERACIONES O PROCESOS DE MAYOR SIGNIFICACIÓN, MATERIALIDAD O IMPORTANCIA EN LA ENTIDAD EXAMINADA.

Declaración TSC-PRICE-10-01:

La concentración o enfoque de la auditoría en las transacciones y procesos de mayor significación o impacto, tiene como propósito fundamental asegurar que los aspectos relevantes de las transacciones y de los procesos son debidamente evaluados y que las eventuales debilidades o deficiencias de importancia sean debidamente identificadas, de manera que al presentar las recomendaciones para su corrección el resultado de las auditorías genere alto valor agregado para el ente auditado, por cuanto se optimizan los procesos y se minimizan los riesgos.

En el Artículo 7 del Acuerdo Administrativo TSC 002/2007¹⁶ se estipula que el ejercicio de fiscalización que le corresponde al

¹⁵ Ver Nota 14.

¹⁶ SINACORP. Ver Nota 1.

TSC y a la auditoría interna institucional, debe estar orientado a los aspectos institucionales más significativos, importantes y prioritarios de la gestión de los recursos públicos.

Es práctica usual, tanto en la auditoría en general como en la auditoría gubernamental en particular, que los enfoques y desarrollo de la auditoría deben 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 se deberá revelar en los informes que prepare el auditor como producto del trabajo efectuado.

De acuerdo con lo anterior, la materialidad y la importancia relativa se aplican en todo el proceso de control externo, desde la planeación de las revisiones hasta el informe final, por cuanto es la base para que el trabajo del auditor recaiga sobre los aspectos importantes, en lugar de enfocarse a aspectos rutinarios e irrelevantes que no agregan valor. La correcta aplicación de la materialidad en las revisiones requiere un adecuado criterio profesional por parte de quienes planean y ejecutan las auditorías en cada ente u organismo, teniendo en cuenta que deben utilizar su criterio profesional y considerar las necesidades de los usuarios al aplicar las normas de auditoría y otras guías en las auditorías de una entidad gubernamental o de una entidad que reciba concesiones del gobierno. Por ejemplo, los auditores del sector público deberán establecer niveles de materialidad más bajos que en las auditorías del sector privado, debido a la responsabilidad pública de la entidad auditada, a los varios requisitos legales y reglamentarios y a la visibilidad y sensibilidad de los programas de gobierno.

La materialidad implica que el auditor debe considerar la importancia relativa de cualquier situación que está siendo sometida a revisión o examen y muy especialmente cuando se trata de partidas o cifras de los estados financieros. La evaluación de que es importante es un asunto de juicio profesional.

Según las Normas Internacionales de Auditoría¹⁷, el auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando:

- i) Determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y,
- ii) Evalúa el efecto de las representaciones erróneas.

Se considera importancia relativa a la magnitud o naturaleza de un monto erróneo, incluyendo una omisión en la información financiera que, ya sea individualmente o en su conjunto, a la luz de

¹⁷ Norma 320 - Importancia Relativa de la Auditoría.

las circunstancias, hace probable que se vea influido el juicio de una persona razonable que confía en la información, o que su decisión sea afectada como resultado de tales errores u omisiones¹⁸.

Un asunto es de importancia relativa si su conocimiento puede tener consecuencias para el destinatario del informe de auditoría gubernamental. Frecuentemente, la importancia relativa se estima en términos de valor cuantitativo, pero la naturaleza o las características inherentes a una transacción o actividad, o grupo de ellas, puede determinar que un asunto se convierta en algo esencial.

El auditor deberá considerar la posibilidad de que cantidades relativamente pequeñas que se presenten en forma repetitiva y acumulativa pueden llegar a tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes podría ser una indicación de una representación errónea de importancia relativa si ese error se repitiera cada mes.

Las Normas Internacionales de Auditoría también estipulan que hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, pues mientras más alto sea el nivel de importancia relativa, más bajo es el riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensará esto:

- a) Reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales; o,
- b) Reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

Al presentar los resultados de su trabajo, los auditores deben revelar todos los hechos materiales o significativos que conozcan, los cuales, si no son revelados, podrían confundir a los usuarios conocedores, distorsionar los resultados, u ocultar prácticas inapropiadas o ilegales.

Los conceptos de materialidad o importancia relativa se aplican siempre de acuerdo con el criterio profesional del auditor, siendo

¹⁸ Normas de Auditoría del Sector Público en España- IGAE (Intervención General de la Administración del Estado).

este criterio la base fundamental para enfocar y ejecutar apropiadamente cualquier auditoría.

TSC-PRICE-11: CARÁCTER PERMANENTE

EL CONTROL EXTERNO COMO INSTRUMENTO DE VIGILANCIA DE LOS PROCESOS Y OPERACIONES DE LA ENTIDAD, POR SU NATURALEZA CONTINUA Y PERDURABLE, ES DE CARÁCTER PERMANENTE.

Declaración TSC-PRICE-11-01:

La función de control externo de los fondos, bienes y recursos públicos ejercida por el TSC es un mandato estipulado en el Artículo 222 de la Constitución de la República, lo cual le confiere naturaleza de carácter permanente, es decir con validez continua y perdurable en su aplicación. Por esta razón el Tribunal tiene la potestad de ejercer el control externo en el momento en que lo considere conveniente y necesario y con el alcance y duración que las circunstancias exijan.

Sin embargo, el hecho de que el control externo o fiscalización sea un mandato constitucional que le da la connotación de continuidad y perdurabilidad en el tiempo, no significa que dicho control se tenga que aplicar permanentemente y sobre todas las actividades y operaciones que ejecuten los entes sometidos a su vigilancia. El Tribunal tiene la potestad de aplicar el control externo en cualquier momento, con base en una planeación o en un requerimiento específico, y con la extensión o alcance que las circunstancias y el criterio profesional requieran.

TSC-PRICE-12: COMPLEMENTARIEDAD

EL CONTROL EXTERNO DEBE INTERRELACIONARSE DE MANERA COHERENTE Y COMPLEMENTARIA CON EL CONTROL INTERNO, MEDIANTE UN SISTEMA INTEGRAL QUE ASEGURE EL USO, MANEJO E INVERSIÓN DE LOS RECURSOS PÚBLICOS CON EFICIENCIA, TRANSPARENCIA, PROBIIDAD Y ÉTICA PÚBLICA.

Declaración TSC-PRICE-12-01:

El adecuado control de los recursos públicos requiere que se complementen e interrelacionen en forma armónica e integral, el control externo, responsabilidad del Tribunal Superior de Cuentas, y el control interno, responsabilidad de los entes de la Administración Central, Descentralizada y desconcentrada, Municipalidades, los Poderes Legislativo y Judicial y demás dependencias y órganos del Estado, tal como se estipula

en el Acuerdo Administrativo N°. TSC 002/2007¹⁹, que creó el Sistema Integrado de Control de los Recursos Públicos – SINACORP y en la Ley Orgánica del TSC, Título IV, Capítulo III.

Estos dos elementos del control tienen como fin común asegurar de manera razonable el adecuado recaudo, manejo e inversión de los recursos públicos con eficiencia, transparencia, probidad y ética pública y en función del logro de los objetivos y metas institucionales programadas o presupuestadas en desarrollo de los planes y programas de desarrollo económico y social del país y configuran, por tanto, los elementos de un sistema nacional de control integral y unitario, en un marco trazado por el Tribunal Superior de Cuentas.

En esencia, el control externo es un control independiente ejercido por un órgano igualmente independiente de los Poderes del Estado, mientras que el control interno está comprometido con la gestión del respectivo ente público en el cual esté establecido; el control externo también se define como la acción realizada por el TSC con el propósito de fiscalizar a los sujetos pasivos en los aspectos administrativos, legales, financieros o económicos, de gestión y de resultados; y, por otra parte, el Artículo 222 de la Constitución de la República de Honduras, estipula que la función del TSC es la fiscalización a posteriori de los fondos, bienes y recursos administrados por los Poderes del Estado, instituciones descentralizadas y desconcentradas y de cualquier otro órgano especial o ente público o privado que reciba o administre recursos públicos de fuentes internas o externas, reafirmando de esta manera la importancia y esencia del control externo en esta Institución.

La rectoría del Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos le corresponde por definición constitucional al Tribunal Superior de Cuentas. La LOTSC, en desarrollo de este mandato, prevé en el Artículo 36, la existencia de un sistema de control integral, exclusivo y unitario que funcionará bajo los principios de legalidad, eficacia, eficiencia, economía, equidad y veracidad, el cual fue reglamentado por el TSC mediante el Acuerdo Administrativo TSC No. 002/2007, que en sus Artículos 2 y 5 estipula que los elementos de dicho Sistema son: El Control Externo y el Control Interno, componentes que deben aplicarse de manera complementaria, interrelacionada, coherente y coordinada, para contribuir al logro de los objetivos institucionales de los entes públicos, en términos de beneficios para el Estado y para la colectividad hondureña.

El enfoque integral del control externo es parte importante del SINACORP, que en su Artículo 7, sobre Fiscalización Estratégica, establece que dicho sistema deberá tener en cuenta que el ejercicio de la fiscalización que le corresponde al Tribunal

¹⁹ Ver Nota 1.

Superior de Cuentas y la auditoría interna institucional, se efectúen en ejecución de planes y programas estratégicos basados en los criterios de alto riesgo, valor agregado, seguridad sistémica e interés nacional, entre otros, para asegurar que las actividades de control externo y de auditoría interna, tengan un enfoque integral y se orienten a los sujetos pasivos y a los aspectos institucionales más significativos, importantes y prioritarios de la gestión de los recursos públicos.

La complementariedad entre el control externo y el control interno es coordinada por el Comité de Enlace creado mediante el Acuerdo Administrativo TSC 002/2007, tal como se estipula en el Capítulo IV, Artículo 11 de dicho Acuerdo.

Al control externo le corresponde la rectoría del control interno, en razón de lo cual lleva a cabo la evaluación de éste para determinar su eficacia y el examen a posteriori de la gestión pública para determinar el adecuado manejo, uso e inversión de los recursos públicos y dar fe pública de ello.

Esta complementariedad permite, dentro del enfoque de un sistema nacional de control, que si el control interno falla, la actuación del control externo detecte tal circunstancia, agregando valor a la efectividad del control interno mediante la identificación de situaciones susceptibles de mejora y la presentación de recomendaciones útiles, verosímiles y costeables que optimicen los controles y minimicen los riesgos y, de ser el caso, mediante el ajuste de las normas rectoras o la emisión de nuevas normas. Además, permite completar de manera significativa el alcance de la acción de control de los recursos públicos. Igualmente, la complementariedad del control externo con el control interno por su propósito común permite y demanda, a su vez, la coordinación de los planes operativos de la función de auditoría interna que cierra el ciclo del proceso de control interno, con el plan operativo anual del control externo para garantizar la eficacia y la eficiencia de los dos controles, evitar duplicación de tareas y asegurar el uso racional de los recursos de control, generalmente escasos.

TSC-PRICE-13: CARÁCTER TÉCNICO

EL CARÁCTER TÉCNICO Y ESPECIALIZADO DEL CONTROL EXTERNO ES LA BASE PRINCIPAL DE SU OPERATIVIDAD, POR CUANTO SE APLICA BAJO ESTÁNDARES DE CALIDAD, EN FORMA CONSISTENTE Y EN FUNCIÓN DE LA NATURALEZA DE LA ENTIDAD FISCALIZADA.

Declaración TSC-PRICE-13-01:

El hecho de aplicar el control externo a posteriori, es decir, sin interferir en el desarrollo de las transacciones administrativas que controla, le confiere a dicho control un carácter eminentemente

técnico y especializado, por cuanto no hay intereses más allá que los de cumplir a cabalidad con su objetivo y, por lo tanto, se orienta a la verificación de la adecuada utilización de los recursos públicos y a la revisión o evaluación de las transacciones mediante la aplicación de normas, técnicas y procedimientos de carácter técnico, las cuales son la base esencial de su operatividad e imagen de alto nivel profesional. Las normas que se aplican son pronunciamientos profesionales, según los estándares de calidad y requieren que los profesionales que ejercen el control externo sean expertos en las técnicas y procedimientos de auditoría y fiscalización.

El carácter técnico y especializado del control, como sustento esencial de su operatividad, se desarrolla en un entorno de calidad y consistencia y teniendo en cuenta la naturaleza y actividades propias de la entidad en la que se aplica el control.

El carácter técnico del control externo está claramente contemplado en el Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos -SINACORP²⁰, cuya definición establece que es el conjunto de principios, preceptos, normas generales, normas técnicas específicas y demás instrumentos y mecanismos que regulan y desarrollan la dirección, orientación, organización, ejecución y Supervisión tanto del control externo como interno de los recursos públicos, para su aplicación de manera complementaria, interrelacionada, coherente y coordinada, a fin de lograr los objetivos generales y específicos del Sistema. El Acuerdo Administrativo TSC 002/2007, mediante el cual se aprobó el Reglamento del SINACORP, estipula en su Artículo 4 que uno de los objetivos de dicho Sistema es "el establecimiento de las bases técnicas para el ejercicio del control y auditoría de calidad del control externo e interno y para la evaluación y seguimiento de la efectividad del control interno".

Algunos de los pronunciamientos técnicos internacionales relacionados con la Auditoría son los siguientes:

- Normas Internacionales de Auditoría²¹;
- Normas de Auditoría Gubernamental – GAO²²;
- Normas de Auditoría de la INTOASI²³; y,
- Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna - NIEPAI²⁴.

El desarrollo del trabajo de control externo y de auditoría en general se orienta a la verificación y comprobación de las

²⁰ Ver Nota 1.

²¹ Ver Nota 3.

²² GAO - Oficina del Contralor de los EEUU, emite las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas (Generally Accepted Government Auditing Standards- GAGAS) en los EEUU, aplicables a partir del 1º. de enero de 2004.

²³ Ver Nota 6.

²⁴ Ver Nota 5.

actividades administrativas del ente auditado, mediante la aplicación de técnicas de intervención y evaluación para concluir de una manera objetiva si tales actividades administrativas se ejecutaron como debe ser. El TSC es un órgano de carácter técnico legal, por lo cual, sus actividades de fiscalización son igualmente de carácter técnico. Aunque el criterio profesional del auditor es la base para el adecuado desarrollo y conclusión de su trabajo, sólo puede llevar a cabo su objetivo de fiscalización mediante la aplicación de técnicas específicas de intervención y revisión, enmarcadas en el ámbito y características propias de los respectivos entes públicos, las cuales se relacionan con los siguientes aspectos:

- Criterio técnico profesional del auditor al planear el trabajo, establecer el alcance y la metodología, al determinar las pruebas y procedimientos que se aplicarán, al conducir y ejecutar el trabajo y al presentar los resultados;
- Independencia para aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría que se estimen pertinentes;
- Competencia y calidad profesional, que implica que el auditor debe tener los conocimientos técnicos, las destrezas y la experiencia necesaria para ser competente en el tipo de trabajo a realizar;
- Educación profesional continua y, en lo posible, obtención de certificación técnica en auditoría gubernamental;
- Control y garantía de calidad de la auditoría, de manera que deben existir prácticas de evaluación periódica o control de calidad de los enfoques y ejecución de las auditorías;
- Elaboración de papeles de trabajo (evidencias) bajo características técnicas específicas para garantizar su validez; y,
- Presentación de informes respaldados en adecuada sustentación de los hallazgos y recomendaciones.

El carácter técnico del Tribunal también está determinado por su independencia del Poder Ejecutivo, lo cual le permite actuar sin intereses políticos ya que su objetivo central es la fiscalización independiente, objetiva e imparcial del manejo y control de los recursos públicos.

TSC-PRICE-14: CARÁCTER SELECTIVO

EL CONTROL EXTERNO SE APLICA CON PRIORIDAD EN LAS ENTIDADES, ÓRGANOS Y ACTIVIDADES QUE DENOTEN MAYOR RIESGO DE INCURRIR EN ACTOS CONTRA LA PROBIDAD ADMINISTRATIVA O QUE ESTÉN SOMETIDOS A AMENAZAS O HECHOS DE IMPORTANCIA QUE PUEDAN AFECTAR EL CUMPLIMIENTO DE LOS OBJETIVOS INSTITUCIONALES.

Declaración TSC-PRICE-14-01:

Debido a la amplia cobertura del sector público y al gran volumen de operaciones que las entidades públicas llevan a cabo, no es costeable ni práctico efectuar una fiscalización total, razón por la cual se ejerce el control fiscal de una manera selectiva, pero con el cumplimiento de una serie de requisitos que garanticen adecuados resultados.

El carácter selectivo del control se debe entender como aquél que se ejerce en las entidades, órganos y actividades críticas de los mismos, que tengan mayor posibilidad o riesgo de incurrir en actos contra la probidad administrativa o cuyos procesos y operaciones representen mayores riesgos de errores o desviaciones e incumplimientos de normativas, que puedan afectar la efectividad y eficiencia en el cumplimiento de los objetivos institucionales. Este enfoque es de aceptación universal y es la base para que la auditoría se efectúe sobre bases selectivas representativas, es decir, que no es indispensable revisar la totalidad de operaciones o actividades para cumplir con la función y objetivos del control externo.

Se deben planear adecuadamente las actividades de fiscalización, obteniendo previamente informaciones sobre los diferentes tipos y características de los entes públicos, los diversos tipos de servicios que prestan, así como las entidades con mayores problemas de control e incumplimiento de normativas, aquellas que hayan tenido antecedentes de fraudes e irregularidades en general y cualquier otro dato que permita hacer una adecuada evaluación de riesgos y sobre esa base, establecer hacia cuales entidades se deben orientar las actividades de control externo y dentro de esas entidades en cuales áreas y procesos se deben concentrar las pruebas y evaluaciones que se ejecutan, de manera que se cumplan adecuadamente los objetivos del control externo y se utilicen eficientemente los limitados recursos para el control en el sector público.

En el control selectivo se utiliza el muestreo como procedimiento de auditoría, el cual requiere los siguientes pasos:

- Planificar el muestreo;
- Determinar el tamaño de la muestra;
- Seleccionar la muestra;
- Aplicar, a todas las partidas seleccionadas, técnicas de auditoría apropiadas; y,
- Evaluar los resultados de la muestra.

Para facilitar este enfoque se debe elaborar una adecuada planeación del trabajo, tal como lo establecen las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas de Auditoría Gubernamental, las Normas de Auditoría del INTOSAI, así como las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la

Auditoría Interna. La planificación de la auditoría se debe basar en la evaluación de riesgos y debe incluir, entre otros aspectos, el plan global de la auditoría a realizar que incluya, además de los objetivos, el alcance o cobertura del trabajo, es decir cuales entidades se van a auditar y en que momento se van a realizar tales auditorías.

CAPÍTULO III

CRITERIOS Y PRECEPTOS DE CONTROL EXTERNO

TSC-PRECE-01: OPORTUNIDAD

LA OPORTUNIDAD EN LA EJECUCIÓN DE LAS ACCIONES DE CONTROL EXTERNO ES UN CRITERIO CLAVE PARA CUMPLIR CON LOS OBJETIVOS DE DICHO CONTROL Y PARA LOGRAR UN MAYOR BENEFICIO O VALOR AGREGADO.

Declaración TSC-PRECE-01-01:

La oportunidad consiste en que las acciones de control se lleven a cabo en el momento y circunstancias debidas y pertinentes para cumplir su cometido.

En primera instancia, la oportunidad en que se deben ejecutar las acciones de control externo es en forma posterior a la realización de las operaciones auditadas, por cuanto el Artículo 222 de la Constitución de la República, estipula que: "El Tribunal Superior de Cuentas tiene como función la fiscalización a posteriori de los fondos, bienes y recursos administrados por los Poderes del Estado, instituciones descentralizadas y desconcentradas".

Por otra parte, la oportunidad en la ejecución del control externo también se considera desde el punto de vista del momento conveniente o más adecuado para ejercer una actividad de control externo, de manera que se puedan detectar a tiempo las situaciones de importancia que estén afectando el adecuado manejo y control de los recursos públicos y se presenten las recomendaciones que faciliten tomar las medidas correctivas o las acciones requeridas.

Aunque el control externo se ejecuta a posteriori, la naturaleza de las pruebas que se llevan a cabo requiere que se apliquen con la debida oportunidad, para garantizar mejores resultados. Los estándares internacionales de calidad o Mejores Prácticas²⁵ de control, buscan principalmente aplicar experiencias que han sido exitosas en entidades y en situaciones similares, para generar valor agregado a la organización o al ente en el que se apliquen, en la medida en que se detecten oportunamente las situaciones

²⁵ Ver Nota 9.

susceptibles de mejora y se formulen las recomendaciones para la corrección de las deficiencias detectadas y para minimizar los riesgos. En este entorno, la realización de las acciones de control en el momento debido juega un papel muy importante.

También es de gran importancia la oportunidad en la discusión de las deficiencias detectadas y de las sugerencias para su corrección, así como la oportunidad en la entrega de los informes resultantes de la ejecución del control externo en cada dependencia u organismo. En muchas ocasiones, excelentes trabajos de auditoría, que han implicado grandes esfuerzos, pierden su efecto y beneficio final, por las demoras en la entrega de los informes correspondientes, lo cual trae como consecuencia la minimización del efecto real de las recomendaciones y la pérdida de vigencia e impacto de los informes.

La oportunidad en la entrega de informes a los entes auditados y al Congreso Nacional está contemplada en los Artículos 32 y 33 de la LOTSC y en los Artículos 43 y 44 del Reglamento General de la LOTSC²⁶.

La falta de oportunidad en las acciones del control externo trae como consecuencia la demora en la detección de eventuales situaciones indebidas o en la identificación de posibles irregularidades en el manejo y control de los recursos públicos.

TSC-PRECE-02: PLANEACIÓN

EL CONTROL EXTERNO SE DEBE EJECUTAR CON BASE EN UNA ADECUADA PLANEACIÓN DE ACTIVIDADES QUE PERMITA EL LOGRO DE LOS OBJETIVOS Y LA MAYOR PRODUCTIVIDAD CON LOS RECURSOS QUE GENERALMENTE SE CUENTA.

Declaración TSC-PRECE-02-01:

La complejidad y amplia cobertura del control externo hace necesario que se planifiquen adecuadamente las actividades a ejecutar, de manera que la gestión de control sea productiva y eficaz.

Los pronunciamientos técnicos sobre auditoría y control, requieren que las actividades se ejecuten con base en una adecuada planeación, que permita utilizar de una manera óptima los recursos humanos, técnicos y materiales de los entes de control.

Considerando que el control externo es una función ejercida por el Tribunal Superior de Cuentas, como ente rector del sistema de control de los recursos públicos, es indispensable llevar a cabo dicha labor de control de una manera eficiente para lo cual se

²⁶ Ver Nota 10.

deben planear adecuadamente las respectivas actividades. Este aspecto está estipulado en el Artículo 7, del Acuerdo Administrativo TSC 002/2007²⁷ que se refiere a la Fiscalización Estratégica y estipula que “La puesta en funcionamiento del SINACORP tendrá en cuenta que el ejercicio de la fiscalización que corresponde al Tribunal Superior de Cuentas y la auditoría interna institucional, se efectúen en ejecución de planes y programas estratégicos basados en los criterios de alto riesgo, valor agregado, seguridad sistémica e interés nacional, entre otros, para asegurar que las actividades de control externo y de auditoría interna, tengan un enfoque integral y se orienten a los sujetos pasivos y a los aspectos institucionales más significativos, importantes y prioritarios de la gestión de los recursos públicos”.

La planeación de las actividades de control externo se materializa en el respectivo Plan Operativo Anual –POA y en el desarrollo de los programas de auditoría a través de los cuales se ejecutarán las principales acciones de control externo.

La Norma Internacional de Auditoría²⁸ número 300-Planeación, estipula que el auditor deberá planear el trabajo de auditoría de modo que la auditoría sea desarrollada de una manera efectiva, e indica que, “Planeación” significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperado de la auditoría.

Las Normas de Auditoría de la INTOSAI²⁹, en el Capítulo III de Normas de Procedimiento en la Fiscalización Pública, numeral 3.1 estipulan que el auditor debe planear sus tareas de manera tal que se asegure la realización de una auditoría de alta calidad y que ésta sea obtenida con la economía, eficiencia, eficacia y prontitud debida.

Las Normas de Auditoría Gubernamental -GAO³⁰ en el Capítulo 7, normas 7.2 y 7.03, establecen que se debe “planificar el trabajo adecuadamente”, e indican que, al planificar la auditoría los auditores deben definir los objetivos de auditoría, así como el alcance y la metodología para alcanzar esos objetivos.

Las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna³¹ -NIEPAI, en su numeral 2010 – Planificación, estipulan que el director ejecutivo de auditoría debe establecer planes basados en los riesgos, a fin de determinar las prioridades de la actividad de auditoría interna. Dichos planes deberán ser consistentes con las metas de la organización.

²⁷ Ver Nota 1.

²⁸ Ver Nota 3.

²⁹ Ver Nota 6.

³⁰ Ver Nota 22.

³¹ Ver Nota 6.

TSC-PRECE-03: EFICIENCIA Y EFICACIA

LA EJECUCIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE CONTROL EXTERNO SE DEBE LLEVAR A CABO CON EFICIENCIA Y EFICACIA, ES DECIR, UTILIZANDO EN FORMA ÓPTIMA LOS RECURSOS PARA LOGRAR LOS OBJETIVOS TRAZADOS.

Declaración TSC-PRECE-03-01:

La eficiencia está orientada o encaminada a determinar que la asignación de los recursos, durante un periodo determinado, sea la más conveniente para maximizar los resultados. Este concepto aplicado a la gestión de control externo se relaciona con la medición de la efectividad de los resultados de dicha gestión y con la eficacia en la utilización de los recursos, todo lo cual implica que en la realización de las actividades de control externo se deben utilizar los recursos en forma óptima para lograr los objetivos establecidos.

Este principio es de relevancia por cuanto, por lo general, los recursos del sector público son limitados o escasos y por lo tanto, se requiere la optimización de su utilización para lograr una mayor cobertura y un mejor resultado en la gestión de fiscalización.

El Artículo 222 de la Constitución de la República establece que el Tribunal en cumplimiento de su función deberá realizar el control financiero de gestión y de resultados, fundados en la eficiencia y eficacia, entre otros aspectos. Este aspecto también está estipulado en el Artículo 3 de la LOTSC.

Es de aclarar que una cosa es la eficiencia aplicada a la gestión de control externo y otra diferente es la auditoría de economía y eficiencia que está orientada al análisis y evaluación de las funciones, procedimientos y operaciones realizadas por el ente auditado, con el objeto de formarse una opinión respecto del grado en que las mismas se llevaron a cabo con criterios de economía y eficiencia y para evaluar si los recursos que fueron asignados al ente auditado son administrados o empleados sobre la base de dichos criterios.

TSC-PRECE-04: FLEXIBILIDAD

EL CONTROL EXTERNO DEBE TENER LA CAPACIDAD DE ADAPTARSE A LAS CIRCUNSTANCIAS DE MANERA QUE, SIN AFECTAR SUS PROPÓSITOS, CONTRIBUYA AL LOGRO DE LOS OBJETIVOS DEL ENTE AUDITADO.

Declaración TSC-PRECE-04-01:

La flexibilidad es un precepto, según el cual, al realizarse el control, ha de otorgarse prioridad al logro de las metas propuestas,

respecto de aquellos formalismos cuya omisión no incida en la validez de la operación objeto de la verificación, ni determinen aspectos relevantes en la decisión final.

El control externo de los sujetos pasivos en los aspectos administrativos, legales, financieros o económicos, de gestión y de resultados, se debe llevar a cabo con rigurosidad pero con la suficiente flexibilidad, de manera que las labores de control no afecten ni limiten la prestación de los servicios y el cumplimiento de los objetivos de los respectivos entes u órganos auditados.

El auditor moderno debe conocer suficientemente la estructura, los procesos y los objetivos del ente que va a auditar, para que pueda discernir con la debida propiedad eventuales adaptaciones en la aplicación de los procedimientos de control, con el fin de evitar que tales procedimientos de control externo obstruyan o dificulten las actividades del ente auditado, es decir, se debe considerar una adecuada relación entre la flexibilidad y el control para apoyar el logro de los objetivos sin sacrificar la calidad de los controles o de las pruebas a realizar. Esto significa que, aunque el objetivo del auditor es llevar a cabo su gestión de control externo, este no debe sobreponerse a los objetivos estratégicos del ente auditado, sino que debe contribuir o apoyar el logro de tales objetivos, por cuanto la razón de ser del auditor y del ente auditado, es la de satisfacer los requerimientos y necesidades de la comunidad, que es el usuario final de los servicios de los entes públicos.

Los enfoques modernos y las Mejores Prácticas de auditoría promueven que el auditor, durante la planeación y ejecución de sus labores, tenga siempre presente tanto los objetivos de la auditoría como los objetivos del ente auditado, de manera que no se limite a aplicar procedimientos de verificación rutinariamente, sino que tales procedimientos contribuyan simultáneamente a la optimización de los controles y al cumplimiento de los objetivos del ente auditado. Este aspecto es clave por cuanto hoy en día la fiscalización va más allá de los aspectos de control y abarca la evaluación de la gestión del respectivo ente auditado. Sobre este particular, la Constitución de la República, en su Artículo 222, establece que el Tribunal Superior de Cuentas, "en el cumplimiento de su función deberá realizar el control financiero, de gestión y de resultados, fundados en la eficiencia y eficacia, economía, equidad, veracidad y legalidad", para lo cual se requiere un grado de flexibilidad que permita que se evalúen los controles sin afectar los objetivos y metas institucionales.

TSC-PRECE-05: RESERVA

EL AUDITOR ESTÁ OBLIGADO A MANEJAR CON PRUDENCIA, DISCRECIÓN Y CONFIDENCIALIDAD, LA INFORMACIÓN Y LOS DOCUMENTOS A LOS QUE TIENE ACCESO DURANTE EL CUMPLIMIENTO DE SUS FUNCIONES.

Declaración PRECE-05-01:

En el desarrollo de sus actividades los auditores tienen acceso a documentación e información que por su naturaleza e importancia requiere ser manejada con estricta reserva y confidencialidad. Por lo tanto, el uso y divulgación de dicha información sólo debe hacerse en estricto apego a la Ley y en relación directa con las labores propias de la auditoría, utilizando siempre los canales establecidos para tal fin.

Un auditor verdaderamente profesional debe tener el criterio adecuado que le permita manejar con la debida reserva y confidencialidad la documentación e información a la que tiene acceso. El adecuado manejo de la información genera un impacto positivo en la imagen de confianza y credibilidad que debe tener un auditor profesional. Además, la reserva y confidencialidad evitan que durante la ejecución de las actividades de control externo se revele información que pudiera afectar negativamente a la entidad auditada, a su personal o al propio sistema de control.

El Artículo 52 de la LOTSC y el Artículo 95 del Reglamento de la LOTSC se refieren a la confidencialidad y reserva que deben tener los auditores del sector público y las firmas de auditoría privadas contratadas por las entidades y órganos sujetos a la competencia del Tribunal Superior de Cuentas.

La reserva y confidencialidad de la información, por parte de los funcionarios del TSC, también está contemplada en el Artículo 23, numeral 4) de la LOTSC, en el cual se prohíbe a los miembros, funcionarios y empleados del Tribunal "Divulgar y suministrar el contenido de las declaraciones, informaciones y documentos, así como las investigaciones y demás actuaciones del Tribunal". Esta prohibición está igualmente contemplada en el Artículo 31, numeral 4 del Reglamento de la LOTSC.

Los auditores y el personal del TSC deben guardar reserva de los asuntos conocidos durante la ejecución de un trabajo, hasta tanto esté totalmente terminado y se hayan comunicado oficialmente los resultados. La divulgación anticipada de información puede entorpecer la aplicación de los procedimientos de verificación e investigación y puede generar perjuicios a entidades o personas.

El Código de Ética de la INTOSAI, en el Capítulo 4 sobre Secreto Profesional, estipula que la información obtenida por los auditores en el proceso de auditoría no deberá revelarse a terceros, ni oralmente ni por escrito, salvo a los efectos de cumplir las responsabilidades legales o de otra clase que correspondan a las Entidades Fiscalizadoras Superiores, como parte de los procedimientos normales de ésta, o de conformidad con las leyes pertinentes.

TSC-PRECE-06: PREEMINENCIA NORMATIVA

LAS DISPOSICIONES DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS TIENEN PREEMINENCIA SOBRE CUALQUIER OTRA LEY GENERAL O ESPECIAL RELACIONADA CON LA MISMA MATERIA.

Declaración PRECE-06-01:

El Artículo 4 de la LOTSC y el Artículo 5 del Reglamento de la LOTSC establecen que las disposiciones de la LOTSC constituyen un régimen especial que por su naturaleza, fines y competencias tiene preeminencia sobre cualquier otra ley general o especial que verse sobre la misma materia.

Dado que el control externo que ejerce el TSC, por mandato legal, es de gran importancia para la comunidad, por cuanto se ejecuta sobre los bienes patrimoniales e ingresos y egresos públicos, su ejercicio se llevará a cabo de acuerdo con lo estipulado en la LOTSC y su respectivo Reglamento, garantizando así que no se obrará bajo otras reglamentaciones.

TSC-PRECE-07: VALOR AGREGADO

LAS AUDITORÍAS DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE CUENTAS DEBEN GENERAR VALOR AGREGADO A TRAVÉS DEL MEJORAMIENTO DE LOS SISTEMAS DE CONTROL, LA REDUCCIÓN DE LOS RIESGOS Y LA CONTRIBUCIÓN AL LOGRO DE LOS OBJETIVOS DE LOS ENTES AUDITADOS.

Declaración PRECE-07-01:

Los enfoques tradicionales de la auditoría en el sector público, limitados durante muchos años a la verificación rutinaria del cumplimiento de las normativas y a la revisión de los registros contables, generaron discusiones y controversias que han venido produciendo importantes cambios en dichos enfoques y en la mentalidad de los auditores. Es así como Las Mejores Prácticas y los enfoques actuales de la auditoría se extienden a la evaluación de la gestión y de los resultados de los entes auditados, lo cual permite generar valor agregado a través de las recomendaciones que dan lugar al mejoramiento de los procesos y sistemas de control y a la reducción de los riesgos y que contribuyen al logro de los objetivos institucionales.

Estos nuevos enfoques implican un cambio de fondo en la mentalidad de los auditores, de manera que, sin menoscabar la función primaria de verificación y evaluación del cumplimiento de las normas, políticas y procedimientos establecidos y aprovechando el conocimiento que se obtiene de las entidades durante la preparación, planeación y ejecución de los procedimientos de auditoría, se extienda su labor más allá de la revisión de documentos

y su verificación contra los respectivos registros contables, para identificar situaciones susceptibles de mejora para el ente auditado.

Aspectos como la planificación de actividades de la auditoría con base en la evaluación de riesgos y en el conocimiento de la estructura y objetivos estratégicos de los entes auditados, el control de calidad en el proceso de la auditoría, la aplicación de los conceptos de eficiencia y eficacia en la auditoría y el cambio en la mentalidad del auditor, entre otros, tratados a lo largo de las Normas Generales de Auditoría Externa Gubernamental, están orientados a que la función de auditoría gubernamental contribuya a la aplicación de mejoras significativas en los procesos de gestión de riesgos y en los controles de las entidades auditadas.

El Acuerdo Administrativo TSC N°. 002/2007, que aprobó el Reglamento del Sistema Nacional de Control de los Recursos Públicos – SINACORP, se refiere al concepto de valor agregado, en el Artículo 3, al expresar que entre los objetivos generales del SINACORP está el asegurar razonablemente el uso, manejo e inversión de los recursos públicos y el logro de los objetivos de la gestión institucional de la Hacienda Pública, con eficiencia, eficacia, economía, equidad, veracidad, legalidad, responsabilidad, transparencia, gestión ambiental, probidad, ética pública y prioridad, asegurar la ejecución de los diferentes componentes de control externo y el diseño y funcionamiento de los controles internos, sobre bases técnicas uniformes, así como contribuir al fortalecimiento de la gobernabilidad del país. Es de anotar que todo lo mencionado contribuye de diferentes maneras a la generación de valor agregado como resultado de la ejecución de actividades de control externo y de control interno.

Igualmente, en el Artículo 7 del mencionado Acuerdo Administrativo, relacionado con la Fiscalización Estratégica, se estipula que la puesta en funcionamiento del SINACORP tendrá en cuenta que el ejercicio de la fiscalización que corresponde al Tribunal Superior de Cuentas y a la auditoría interna institucional, se efectúen en ejecución de planes y programas estratégicos basados en los criterios de alto riesgo, valor agregado, seguridad sistémica e interés nacional, entre otros, para asegurar que las actividades de control externo y de auditoría interna, tengan un enfoque integral y se orienten a los sujetos pasivos y a los aspectos institucionales más significativos, importantes y prioritarios de la gestión de los recursos públicos.

**TÍTULO II
NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA
EXTERNA GUBERNAMENTAL – NOGENAEG –**

**CAPÍTULO I
ASPECTOS BÁSICOS DE LAS NORMAS**

1. INTRODUCCIÓN

El Tribunal Superior de Cuentas es el ente rector del sistema de control de los recursos públicos, de conformidad con lo

establecido en el Artículo 222 de la Constitución de la República de Honduras. En cumplimiento de sus funciones como ente rector del sistema de control de los recursos públicos, el Tribunal emite normas generales de carácter técnico, para el ejercicio del control externo.

Considerando que por mandato constitucional el control externo se ejerce a través del Tribunal Superior de Cuentas, con una amplia cobertura que abarca desde la fiscalización a posteriori de los fondos, bienes y recursos administrados por los Poderes del Estado y demás instituciones que reciban o administren recursos públicos, hasta el control financiero, de gestión y de resultados, es necesario emitir normativas técnicas que regulen la práctica de las diferentes especialidades del control, bajo parámetros o estándares de calidad. Los diversos tipos de auditorías que se ejecutan en el control externo hacen necesario que se emitan normas que regulen los siguientes tipos de auditoría en el ámbito gubernamental:

- Auditoría Financiera;
- Auditoría Operacional o de Gestión;
- Auditoría Especial;
- Auditoría de Proyectos de Inversión Pública;
- Auditoría de Tecnología de la Información y Comunicación;
- Auditoría Ambiental;
- Auditoría Integral; y,
- Auditoría Interna - En el mes de Abril de 2009 se emitió el Marco Rector de la Auditoría Interna del Sector Público, el cual incluye las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental.

2. OBJETIVOS DE LAS NORMAS

La emisión de normas técnicas tiene los siguientes propósitos fundamentales:

- i) Establecer los parámetros de carácter técnico que se deben tener en cuenta en el ejercicio de los diversos tipos de auditoría en el sector gubernamental;
- ii) Adecuarse a los estándares nacionales e internacionales de calidad en la auditoría;
- iii) Dar consistencia al trabajo de campo que llevan a cabo los auditores en los diferentes tipos de auditorías y facilitar la aplicación de enfoques uniformes en situaciones similares; y,
- iv) Facilitar la complementación entre el control externo y el control interno.

La aplicación de las normas incluidas en este marco rector permite que los auditores gubernamentales mantengan un adecuado nivel de competencia, independencia, objetividad e integridad al planificar, ejecutar y presentar los resultados de su trabajo.

3. OBLIGATORIEDAD

Las Normas Generales de Auditoría Externa Gubernamental son de obligatorio cumplimiento por parte de quienes ejecutan el control externo, a saber:

- Auditores del Tribunal Superior de Cuentas;
- Miembros de las Unidades de Auditoría Interna que ejecuten labores en coordinación y apoyo al TSC; y,
- Firmas de auditores externos que realicen trabajos en entidades del sector público.

Para efectos de la aplicación de estas Normas, se denominan auditores gubernamentales todas las personas que ejecutan labores de auditoría en el sector público.

Se deben diseñar y/o actualizar políticas y procedimientos adecuados, para la adjudicación y contratación de firmas de auditores externos que realizan labores de control externo, como apoyo al TSC, que contemplen la implantación y uso de un Registro de Firmas y profesionales independientes de auditoría externa y consultoría especializada en auditoría.

4. EVENTUALES VACÍOS TÉCNICOS

En el caso de que durante el desarrollo de las actividades propias del control externo llegasen a surgir aspectos o situaciones no contempladas en las normas de este Marco Rector, se deben aplicar, según corresponda los criterios expuestos o las normativas emitidas por: i) el Colegio Hondureño de Profesionales Universitarios en Contaduría Pública (COHPUCP); ii) el Colegio de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos de Honduras, iii) la Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría (JUNTEC), que es el ente supremo de la aplicación de las Normas en Honduras, iv) la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIA); v) el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), que emite las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS); vi) la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que emite las Normas de Auditoría aplicables en las entidades sujetas a su vigilancia, vii) la Oficina del Contralor General de los Estados Unidos (GAO), que emite las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas en los EEUU; y, viii) el Instituto de Auditores Internos que emite las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna (NIEPAI).

5. FUENTES DE LAS NORMAS

Las Normas de este Marco Rector incorporan en su contenido los principales criterios de la normatividad emitida al respecto, por:

- El Colegio Hondureño de Profesionales Universitarios en Contaduría Pública (COHPUCP);
- El Colegio de Peritos Mercantiles y Contadores Públicos de Honduras;
- La Junta Técnica de Normas de Contabilidad y Auditoría (JUNTEC);
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS);
- Organización Centroamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OCCEFS);
- La Federación Internacional de Contadores (IFAC);
- El Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA);
- La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI);
- La Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO); y,
- El Instituto de Auditores Internos (IAI).

6. COMPOSICIÓN Y CODIFICACIÓN

Las Normas Generales de Control Externo se han agrupado en diversos capítulos de acuerdo con su naturaleza, para facilitar su análisis, clasificación y consultas posteriores.

Cada Capítulo de este Título II está conformado por las respectivas Normas Generales, cada una de las cuales se ha identificado con la sigla **NOGEN** (Norma General) antecedida por la sigla **TSC** (Tribunal Superior de Cuentas) así: **TSCNOGEN** / acompañada a continuación de un código alfabético con las tres letras que identifican la auditoría externa gubernamental: **AEG** y un número arábigo consecutivo para cada norma principal, por ejemplo para la primera Norma General del Capítulo I: **TSC-NOGENAEG-01**.

A su vez, cada Norma General se acompaña de una explicación básica, que es parte integral de la Norma, identificada con la palabra **Declaración** seguida del Código de la Respectiva Norma y de un número consecutivo de dos dígitos para cada declaración; por ejemplo en el caso de la primera Declaración sobre la primera Norma General del Capítulo I del presente Título el código es: **Declaración TSC-NOGENAEG-01.01**

CAPÍTULO II NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA EXTERNA GUBERNAMENTAL

1. DEFINICIÓN Y OBJETIVOS

Las Normas Generales de Auditoría Externa Gubernamental son declaraciones sobre los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la formación que rinde como resultado de dicho trabajo. Se

fundamentan en el Sistema Nacional de Control de los Recursos del Sector Público – SINACORP, en las Normas Internacionales de Auditoría, en las Normas de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) y en las indicaciones de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS).

Las normas son los criterios o pautas que determinan los requisitos de orden personal y profesional del auditor, facilitando la obtención de resultados de calidad como resultado de la estandarización del trabajo de la auditoría gubernamental.

La Auditoría Gubernamental es el examen profesional, objetivo, independiente, sistemático, constructivo y selectivo de evidencias, efectuado con posterioridad a la gestión de los recursos públicos, con el objeto de determinar la razonabilidad de la información financiera y presupuestal, el grado de cumplimiento de objetivos y metas, así como respecto de la adquisición, protección y empleo de los recursos y, si éstos, fueron administrados con racionalidad, eficiencia, economía y transparencia, en el cumplimiento de la normativa legal.

Principales Objetivos de la Auditoría Gubernamental:

- Evaluar la utilización de los recursos públicos y verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias;
- Emitir una opinión acerca de si los estados financieros de las entidades públicas presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público;
- Determinar el grado en que se han alcanzado los objetivos previstos y los resultados obtenidos en relación a los recursos asignados y al cumplimiento de los planes y programas aprobados en la entidad examinada;
- Recomendar medidas para promover mejoras en la gestión pública;
- Fortalecer el sistema de control interno de la entidad auditada; y,
- Verificar si la entidad ha establecido un sistema adecuado de evaluación para medir el rendimiento, elaborar informes y monitorear su ejecución.

Las Normas Generales de Auditoría Externa Gubernamental, son de cumplimiento obligatorio para todos los auditores gubernamentales (tanto los del TSC como los miembros de las Unidades de Auditoría Interna –UAI's cuando trabajan en coordinación y como apoyo del TSC), que realizan auditorías en las entidades sujetas a fiscalización; también son de aplicación obligatoria para los auditores independientes que realicen auditorías en el sector público, ya sea que actúen en forma individual o

asociada, así como para los profesionales de otras disciplinas y especialidades, que participen en el proceso de la auditoría gubernamental.

2. ESTRUCTURA DE LAS NORMAS

Las Normas Generales de Auditoría Externa Gubernamental se relacionan con los requisitos personales del auditor, con la planificación del trabajo, con la ejecución del trabajo y con la presentación de los resultados.

Las Normas se clasifican en cuatro grupos:

- Normas relativas a la Calidad del Auditor: Competencia, independencia, cuidado y diligencia profesional, reserva y confidencialidad y control de calidad.
- Normas relativas a la Planificación de la Auditoría Gubernamental: Planificación general y planificación específica.
- Normas relativas al Desempeño de la Auditoría Gubernamental: Estudio y evaluación del control interno, evaluación del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, supervisión del trabajo de auditoría, evidencia suficiente, competente y relevante, papeles de trabajo, comunicación de observaciones y carta de representación.
- Normas relativas al Informe de Auditoría Gubernamental: Forma escrita, oportunidad, presentación, contenido de los informes e informe especial y seguimiento de la aplicación de las recomendaciones de los informes anteriores de auditoría que existan.

NORMAS RELATIVAS A LA CALIDAD DEL AUDITOR

Las Normas Relativas a la Calidad del Auditor se refieren a las características y requisitos específicos de quienes ejercen las labores de auditoría gubernamental en cuanto a su capacitación, criterio profesional, independencia, confidencialidad y control de calidad.

Por su naturaleza, cobertura e impacto, el ejercicio de la auditoría gubernamental no puede ser una práctica rutinaria o mecánica y, por el contrario, requiere que los auditores que la lleven a cabo posean una serie de condiciones y requisitos fundamentales que se reflejen en un adecuado criterio profesional que garantice la aplicación de los procedimientos de auditoría adecuados en cada circunstancia.

Las Normas Relativas a la Calidad del auditor se clasifican así:

- Competencia Profesional;
- Independencia;

- Cuidado y diligencia profesional;
- Reserva y confidencialidad; y,
- Control de calidad.

TSC-NOGENAEG-01: COMPETENCIA PROFESIONAL

Los auditores gubernamentales deben tener el desarrollo profesional y la experiencia necesaria para lograr los objetivos de auditoría.

Declaración TSC-NOGENAEG-01:

La competencia profesional se refiere, por una parte, a la formación y desarrollo profesional que debe tener el auditor y, por la otra, a la experiencia en el ejercicio de la auditoría, de manera que esa combinación de factores garantice que las auditorías se van a llevar a cabo adecuadamente.

La capacidad es la aptitud, la idoneidad y la suficiencia profesional que el auditor debe tener para actuar con la debida propiedad en el ejercicio de sus funciones y el desarrollo profesional es el proceso mediante el cual se perfeccionan las aptitudes innatas del individuo, permitiéndole actuar con alto nivel profesional.

La capacidad profesional se refiere a los conocimientos y a la experiencia que en su conjunto tenga, tanto el personal del TSC, como el de las Unidades de Auditoría Interna y de las firmas privadas de contadores públicos. Si se emplea o contrata personal de apoyo con conocimientos y experiencias especializadas aceptables en áreas como: Evaluación de riesgos, tecnología de la información, administración pública, contabilidad, estadística, derecho, banca y seguros, entre otras, no será necesario que todos los auditores posean conocimientos y experiencia en todas esas áreas especializadas del saber.

El desarrollo profesional permite adquirir el conocimiento sobre los estándares de calidad, métodos y técnicas de auditoría que son la base para el adecuado desempeño profesional y que con el tiempo proporcionan la destreza y competencia profesional que caracteriza a los auditores de alto nivel.

El auditor gubernamental está obligado a mejorar permanentemente sus competencias profesionales para responder adecuadamente a sus obligaciones profesionales.

Los estudios universitarios de Contaduría Pública, así como los de otras carreras afines, proporcionan una formación técnica adecuada para ejercer la auditoría, pero deben ser complementados con programas de capacitación permanente encaminados a la actualización técnico-profesional y al

perfeccionamiento en materias relacionadas con la auditoría gubernamental y con otras materias afines y/o complementarias. Asimismo, la obtención de certificaciones profesionales como auditores gubernamentales, auditores internos y cualquier otra certificación relacionada con la profesión, emitidas por entes u organizaciones técnicas de reconocido prestigio, son también garantía de una sólida formación técnica.

A fin de lograr el cumplimiento de esta Norma, se debe promover a través del SINACORP, la realización de programas de capacitación en técnicas necesarias para garantizar la capacidad e idoneidad profesional del personal que participa en el proceso de la auditoría gubernamental. Como parte del Fortalecimiento del Control Externo en el Tribunal Superior de Cuentas, se creará el Centro de Capacitación en Control de los Recursos Públicos – CENCACORP, entidad a través de la cual se desarrollarán los programas de desarrollo profesional, tanto en control externo como en control interno.

Dentro de los planes de desarrollo profesional de los auditores gubernamentales se debe contemplar la obligatoriedad de acreditar determinado número mínimo de horas anuales de capacitación en el CENCACORP y/o en otras entidades de desarrollo de programas de capacitación en auditoría, debidamente reconocidas. La práctica usual a nivel internacional es la de acreditar como mínimo 40 horas anuales de capacitación profesional, por parte de cada auditor. 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. Para la actualización de la licencia profesional o para autorizar el ejercicio de la auditoría gubernamental, se debe acreditar un número determinado de horas de participación en actividades de capacitación y desarrollo profesional.

Debido a los continuos avances y novedades en tecnología de la información y a los diferentes tipos de riesgos que pueden afectar a las entidades públicas, es necesario que los auditores tengan conocimientos actualizados sobre estos aspectos.

La competencia profesional es la cualidad que caracteriza al auditor por el nivel de idoneidad y habilidad profesional que ostenta para efectuar su labor acorde con los requerimientos y exigencias que demanda el trabajo de auditoría.

Los auditores gubernamentales deberán poseer amplios conocimientos sobre el medio gubernamental, en aspectos tales como las disposiciones legales, presupuestarias, contables, organizativas, administrativas y las características particulares de la auditoría gubernamental.

Cuando los equipos de auditores gubernamentales no cuenten con personal que tenga la debida competencia profesional en determinadas áreas, podrán ser apoyados por especialistas en

campos específicos para el desarrollo del examen o revisión respectiva. Los especialistas, a título personal o como miembros de firmas de contadores públicos, según sea el caso, ejercerán su labor bajo la dirección y/o coordinación del auditor encargado, estando obligados a sujetar su accionar a las normas de auditoría gubernamental en lo que resulte aplicable.

TSC-NOGENAEG-02: INDEPENDENCIA

Los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos que puedan comprometer su imparcialidad y objetividad y deben mantener una actitud y apariencia de independencia.

Declaración TSC-NOGENAEG-02:

El auditor gubernamental tiene la responsabilidad de preservar la objetividad en la consideración de los hechos y de ser imparcial en la formulación de conclusiones y recomendaciones; asimismo, deberá tener en cuenta, no sólo si su actitud y convicción le permiten proceder en forma objetiva e imparcial, sino que debe velar porque no existan motivos que pudieran dar lugar a cuestionamientos de su independencia. Esto implica que no basta que el auditor sea de hecho independiente sino que, así debe ser visto y considerado por terceros.

El auditor debe adoptar una actitud de independencia de criterio respecto de la institución examinada y se mantendrá libre de cualquier situación que pudiera señalarse como incompatible con su integridad y objetividad.

La independencia de criterio es la cualidad que permite apreciar que los juicios formulados por el auditor estén fundados en elementos objetivos de los aspectos examinados y además, es la base para poder emitir opiniones, aseveraciones y conclusiones objetivas e imparciales y, por lo tanto, dignas de credibilidad ante terceros.

La INTOSAI se refiere a la independencia de los auditores de las Entidades Fiscalizadoras Superiores –EFS, en los numerales 15 a 21 de su Código de Ética, en el cual manifiesta lo siguiente:

“Es esencial que los auditores no sólo sean independientes e imparciales de hecho, sino que también lo parezcan.

En todas las cuestiones relacionadas con la labor de auditoría, la independencia de los auditores no debe verse afectada por intereses personales o externos. Por ejemplo, la independencia podría verse afectada por las presiones o los influjos externos sobre los auditores; por los prejuicios de los auditores acerca de las personas, las entidades fiscalizadas, los proyectos o los programas; por haber trabajado recientemente en la entidad fiscalizada; o por relaciones personales o financieras que provoquen conflictos

de lealtades o de intereses. Los auditores están obligados a no intervenir en ningún asunto en el cual tengan algún interés personal.

Es importante que los auditores mantengan la neutralidad política -tanto la real como la percibida- de la Entidad Fiscalizadora Superior. Por lo tanto, es importante que los auditores conserven su independencia con respecto a las influencias políticas para desempeñar con imparcialidad sus responsabilidades de fiscalización. Esto es relevante para los auditores porque las EFS trabajan en estrecho contacto con los órganos legislativos, el poder ejecutivo u otros órganos de la Administración facultados por la ley para tomar en consideración los informes de las EFS²².

Los impedimentos que pueden afectar la independencia del auditor son de tres clases: personales, externos y organizacionales²².

Los impedimentos personales de los funcionarios son la consecuencia de relaciones y creencias que podrían ocasionar que los auditores limiten el grado de sus indagaciones y revelaciones y debiliten o tergiversen sus hallazgos de auditoría de alguna forma. Los auditores tienen la responsabilidad de notificar si tienen algún impedimento personal a la independencia. Ejemplos de impedimentos personales de los auditores incluyen, pero no se limitan, a lo siguiente:

- Tener un miembro de su familia inmediata o un pariente cercano que sea director o funcionario de la entidad auditada, o que, como empleado de la entidad auditada, esté en un cargo como para ejercer una influencia directa y significativa sobre la entidad o programa a auditar;
- Tener interés financiero que sea directo, considerable o material pero indirecto, en la entidad o programa auditado;
- Tener cualquier función de decisión, supervisión o control de la entidad, actividad o programa auditado;
- Haber desempeñado previamente en la entidad auditada labores que aun puedan tener efecto sobre los procedimientos, documentos y registros que se van a auditar, relacionadas con: Preparación de documentos fuente o datos de origen, en forma electrónica o por otros medios; registro de transacciones; autorización, ejecución o realización de transacciones;
- Mantener una o varias cuentas bancarias, tener la custodia de los fondos de la entidad auditada, ejercer autoridad a nombre de la entidad, o tener la autoridad para hacerlo;
- Tener y/o difundir ideas preconcebidas hacia personas, grupos, organizaciones u objetivos de un programa en particular que pueda parcializar la auditoría;

²² Ver Nota 22.

- Actuar con sesgos, incluyendo los inducidos por convicciones políticas, ideológicas o sociales, que sean la consecuencia de estar empleado en, o ser leal a, un tipo particular de política, grupo, organización o nivel de gobierno; y,
- Buscar un empleo en una organización auditada durante la realización de la auditoría.

Los factores externos a la organización de auditoría podrían limitar el trabajo o interferir en la capacidad de los auditores de aplicar determinados procedimientos y de formar opiniones y conclusiones independientes y objetivas. Los impedimentos externos a la independencia ocurren cuando los auditores no pueden actuar objetivamente ni ejercer un escepticismo profesional por presiones, reales o supuestas, de la administración y de los empleados de la entidad auditada. Algunas de las razones que originan impedimentos externos, que pueden afectar la independencia de los auditores son las siguientes:

- Interferencia o influencia externa que limite inapropiada o imprudentemente, o modifique, el alcance de una auditoría o amenace con hacerlo, incluyendo la presión por reducir sin justificación el alcance del trabajo a realizar;
- Interferencia externa en la selección o aplicación de procedimientos de auditoría o en la selección de transacciones a examinar;
- Restricciones irrazonables al tiempo programado para completar una auditoría o emitir el informe;
- Interferencia externa en la asignación, designación y promoción del personal de auditoría;
- Restricciones de importancia a los fondos u otros recursos asignados a las Unidades de Auditoría Interna - UAI's, que pudieran afectar adversamente a su capacidad de cumplir sus responsabilidades;
- Uso de autoridad para invalidar o influir inapropiadamente en el criterio de los auditores con respecto al contenido adecuado del informe;
- Amenazas de reemplazos por un desacuerdo relativo al contenido de un informe de auditoría, a las conclusiones de los auditores, o a la aplicación de procedimientos de auditoría o de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público u otros criterios; e,
- Influencias que ponen en peligro el empleo de los auditores por motivos que no sean incompetencia o mala conducta.

Los impedimentos de la organización se refieren a que la capacidad de la auditoría gubernamental de realizar el trabajo y presentar los resultados imparcialmente se podría ver afectada por su posicionamiento en el gobierno y por la estructura de la entidad gubernamental a la que la organización de auditoría deba auditar. Ya sea que realice el trabajo para informar externamente a terceras personas fuera de la entidad auditada, o internamente a la administración superior de la entidad auditada, los auditores deben estar libres de impedimentos organizacionales a la independencia.

Además de los criterios de suposición, las GAGAS reconocen que puede haber otras estructuras organizacionales bajo las cuales se puede considerar que una organización de auditoría gubernamental no tiene impedimentos organizacionales y, por lo tanto, es organizacionalmente independiente para informar externamente. Estas otras estructuras deben proporcionar suficientes salvaguardas como para evitar que la entidad auditada interfiera en la capacidad de los auditores de realizar el trabajo y presentar los resultados en forma imparcial.

TSC-NOGENAEG-03: CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL

Los auditores deben actuar con el debido cuidado y diligencia profesional, con el propósito de cumplir con las normas de auditoría y con las normas éticas durante la ejecución de su trabajo.

Declaración TSC-NOGENAEG-03:

El cuidado y diligencia profesional obligan al auditor a poner todo su empeño y conocimiento al servicio del trabajo profesional que lleva a cabo como auditor gubernamental; esta norma implica que el auditor trabaje siempre con el mayor grado posible de responsabilidad y esmero profesional.

El cuidado profesional se relaciona con el esmero y la atención para hacer bien las cosas mientras que la diligencia profesional se relaciona con una actitud de prontitud y de acciones hechas "a consciencia". Podríamos resumir esta norma como "la consciencia profesional" del auditor en todas sus actuaciones.

La importancia de esta norma radica en la obligación que tiene el auditor de aplicar en cada trabajo su conocimiento y experiencia, por cuanto bien podría ser que un auditor tuviera mucho conocimiento y experiencia pero que no los aplicara a consciencia en su trabajo. En otras palabras, el debido cuidado y diligencia profesional significa que el auditor debe emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas y procedimientos de auditoría que habrán de aplicarse en ella. Implica también que basándose en su buen juicio, aplique correctamente las pruebas y

demás procedimientos de auditoría y evalúe los resultados para la preparación del informe correspondiente. El auditor adquiere la capacidad, madurez de juicio y habilidad necesaria mediante la práctica constante, bajo supervisión adecuada y entrenamiento permanente.

Por su condición de servidores públicos los auditores gubernamentales, tanto los del TSC como los de las Unidades de Auditoría Interna y los de las firmas privadas de contadores públicos que presten servicios de auditoría en entes públicos o en apoyo al TSC, están obligados a cumplir las disposiciones legales, reglamentarias, las normas generales sobre auditoría interna, las normas de auditoría gubernamental aplicables al sector público de Honduras, el código de ética o estatuto del servidor público y otras normas aplicables para ejecutar auditorías gubernamentales.

El cuidado profesional del auditor lo obliga también a desarrollar su trabajo cumpliendo con los principios éticos que todo funcionario público debe aplicar. La calidad o condición de servidor público que tiene el auditor gubernamental lo obliga a tener actuaciones enmarcadas en principios de legalidad y valores éticos de integridad, imparcialidad, probidad, transparencia, responsabilidad y eficiencia que aseguren un adecuado servicio a la colectividad³³, todo lo cual se logra al enfocar y desarrollar su trabajo con el debido cuidado y diligencia profesional.

La falta de cuidado y diligencia profesional que ocasione conclusiones y opiniones erradas del auditor gubernamental, puede acarrear responsabilidades de tipo administrativo, civil o penal.

TSC-NOGENAEG-04: RESERVA Y CONFIDENCIALIDAD

El auditor gubernamental debe mantener absoluta reserva respecto a la información que conozca en el transcurso de su trabajo.

Declaración TSC-NOGENAEG-04:

El auditor gubernamental está obligado a mantener estricta reserva sobre la información que obtiene y conoce en el transcurso de su trabajo, por lo cual le está vedado revelar información sobre el proceso y los resultados de la auditoría, hasta tanto no se terminen las revisiones y se elaboren y entreguen formalmente los informes finales, con excepción de las personas con quienes se deben discutir los hallazgos, el personal vinculado directamente con la dirección y ejecución del trabajo de auditoría y los casos específicos en los que haya una orden judicial para revelar información a terceros bajo circunstancias especiales.

De acuerdo con esta norma el auditor no puede utilizar la información en su provecho o en el de terceras personas.

³³ Artículo 53 de la LOTSC.

Es necesario conservar debidamente custodiados los papeles de trabajo y demás información que se obtiene durante el desarrollo de las auditorías, para garantizar su confidencialidad.

La confidencialidad y la reserva son aspectos claves para preservar la imagen de credibilidad y confianza del auditor frente a la comunidad.

TSC-NOGENAEG-05: CONTROL DE CALIDAD

El TSC debe establecer y mantener un adecuado sistema de control de calidad que permita ofrecer seguridad razonable de que la auditoría se ejecuta en concordancia con los objetivos, políticas, normas y procedimientos de auditoría gubernamental.

Declaración TSC-NOGENAEG-05:

El control de calidad es el conjunto de políticas y procedimientos, así como los recursos técnicos especializados para cerciorarse que las auditorías se realizan de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental.

Para asegurar la calidad en las actividades de la auditoría gubernamental se requiere contar con un Programa de Aseguramiento y Mejora de la Calidad que cubra todos los aspectos relacionados con dicha actividad y que revise continuamente su eficacia. Dicho programa incluye evaluaciones de calidad internas y externas y supervisión interna continua.

El programa de evaluación interna de la calidad debe incluir revisiones continuas del desempeño de las actividades de la auditoría gubernamental y revisiones periódicas mediante autoevaluaciones o a través de otras personas dentro del TSC, con conocimiento de las prácticas y de las normas de auditoría.

El programa de evaluación externa de la calidad debe ser realizado al menos una vez cada cinco años, por parte de evaluadores debidamente calificados.

Los resultados de las evaluaciones externas de la calidad deben ser informados a la Dirección Superior y a la máxima autoridad ejecutiva del TSC.

Las evaluaciones de calidad de la auditoría generan alto valor agregado para las instituciones en las que se realizan, por cuanto permiten evaluar el cumplimiento de las Normas, la eficiencia y la eficacia de la función de auditoría, las evaluaciones de riesgo y control y la aplicación de las Mejores Prácticas. Dichas evaluaciones también permiten identificar situaciones de mejora en la ejecución de las actividades de los auditores gubernamentales.

Un apropiado sistema interno de control de calidad debe proporcionar una razonable seguridad de que:

- i) Se han establecido políticas y procedimientos de auditoría adecuados;
- ii) Se cumplen requisitos de calidad profesional;
- iii) Se lleva a cabo una capacitación y supervisión documentada; y,
- iv) Se cumplen las normas de auditoría gubernamental y el código de conducta ética.

El sistema interno de control de calidad comprende el establecimiento de las políticas y procedimientos sobre:

- a. Controles generales de calidad relacionados con el desarrollo de instrumentos técnicos normativos básicos para la ejecución de la auditoría gubernamental; selección, capacitación y entrenamiento de los auditores y cualidades personales.
- b. Controles durante el desarrollo de la auditoría, relacionados con la supervisión y dirección sobre el equipo de trabajo, con instrucciones adecuadas e inspección sobre el grado de aplicación de los procedimientos diseñados para mantener la calidad de los auditores.
- c. Controles posteriores a la culminación de la auditoría, tales como el establecimiento de políticas y procedimientos que permitan verificar que los procedimientos de control de calidad han funcionado en forma satisfactoria y asegurar la calidad de los informes.

NORMAS RELATIVAS A LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

TSC-NOGENAEG-06: PLANIFICACIÓN CON BASE EN EVALUACIÓN DE RIESGOS

Es necesario planificar, con base en una evaluación de riesgos, las actividades a desarrollar en cada auditoría, con el propósito de facilitar el logro de los objetivos propuestos.

Declaración TSC-NOGENAEG-06:

La globalización, los avances tecnológicos y los continuos cambios que ocurren en todas las actividades, tanto en el sector público como en el privado, generan incertidumbre por la complejidad y por los diferentes riesgos que las organizaciones confrontan. Esto significa que toda entidad debe hacer frente a una serie de riesgos, tanto de origen interno como externo, que deben evaluarse. Una condición previa a la evaluación de los riesgos es el establecimiento de objetivos en cada nivel de la organización y que sean coherentes entre sí. La evaluación del riesgo consiste en la identificación y análisis de los factores que podrían afectar la consecución de los objetivos y, sobre la

base de dicho análisis determinar la forma en que los riesgos deben ser gestionados. Por esta circunstancia y para asegurar un adecuado desarrollo de las auditorías, el trabajo del auditor debe ser adecuadamente planeado.

Para garantizar una efectiva ejecución del trabajo, el auditor deberá planear sus actividades desarrollando primero una estrategia general y luego un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance de la auditoría.

La planificación de las actividades de auditoría se debe efectuar aplicando criterios de materialidad, economía, objetividad y oportunidad y se debe evaluar periódicamente la ejecución de sus planes.

El riesgo es la probabilidad de que un evento interno o externo afecte negativamente la capacidad organizacional para alcanzar los objetivos y las metas programadas. El riesgo se mide en términos de impacto y probabilidad.

El proceso de identificación, valoración y administración de los riesgos es responsabilidad de la administración del ente auditado; en el caso de que los entes auditados no hayan efectuado una evaluación de riesgos, el auditor gubernamental deberá llevar a cabo, en coordinación con el personal directivo del respectivo ente, una evaluación que le permita identificar las áreas y/o los procesos con riesgos más significativos, para darle mayor énfasis a la auditoría de dichas áreas y/o procesos.

La valoración de los riesgos es un proceso activo y continuo, que realizan, con la ayuda de un sistema de información adecuado, los servidores públicos que toman decisiones en todos los niveles de la institución.

La planeación facilita la apropiada asignación y distribución de trabajo a los auditores y la adecuada coordinación entre todos los miembros del equipo de auditoría. Una amplia experiencia del auditor y un sólido criterio profesional permiten combinar todos los aspectos mencionados, para elaborar una planificación que garantice el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

Tanto el TSC como las unidades de auditoría interna de los entes públicos, deberán elaborar y presentar, dentro de los plazos previstos en el Reglamento de la Ley Orgánica del Tribunal, un plan anual de auditoría. Asimismo, 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.

El Plan Anual de Auditoría Gubernamental contiene el universo de entidades y/o áreas sujetas a revisión durante el periodo y las actividades de auditoría que se van a realizar y debe ser elaborado

en concordancia con las políticas y disposiciones establecidas por el TSC.

La planificación de la auditoría debe ser flexible de manera que, cuando las circunstancias lo requieran, el auditor gubernamental pueda modificar o ajustar el programa de trabajo por situaciones no previstas o elementos desconocidos, o cuando los resultados del trabajo impliquen hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La Planificación de la Auditoría Gubernamental, con base en la evaluación de riesgos se ejecuta en las fases de Planificación General y Planificación Específica.

i) Planificación General

Para la planificación general de la auditoría, basada en la macro evaluación de riesgos, se deben considerar los siguientes aspectos:

- a) Comprensión del entorno y de las características de la entidad que se va a auditar. El entorno en el que se desenvuelven los entes, públicos o privados, ejerce un impacto en la organización y en el desarrollo de sus actividades, que finalmente se va a reflejar en los resultados y en las cifras de los estados financieros, por lo cual los auditores deben considerar dicho entorno para planificar adecuadamente sus actividades.
- b) Entendimiento de las estrategias y de los objetivos de la entidad. Es indispensable conocer el plan estratégico de la entidad y sus objetivos específicos, de manera que la auditoría no se limite al análisis rutinario de cifras y documentos, sino que se desarrolle teniendo en cuenta que las cifras deben ser el resultado de una estrategia para el cumplimiento del objetivo social. De esta manera cada cifra que se analice se deberá relacionar con los objetivos y estrategias para producir informes que le den verdadero valor agregado a la entidad auditada.
- c) Entendimiento y evaluación de los procesos claves de la entidad. El funcionamiento de cualquier entidad se lleva a cabo a través de sus procesos, de los cuales se obtienen las cifras que reflejan los resultados de las actividades. El análisis de los procesos operativos permite identificar los puntos críticos de control en los que hay más posibilidades de que se cometan los errores, deficiencias u omisiones que afectan los resultados operativos, por lo cual es indispensable que los auditores conozcan y evalúen tales procesos, de manera que las evaluaciones de los controles internos permitan identificar las principales debilidades o deficiencias.
- d) Evaluación de riesgos estratégicos y del entorno del ente a auditar. Consiste en el análisis de los principales riesgos que

pueden afectar al ente auditado como un todo, es decir de las amenazas a nivel global sobre la organización y se debe llevar a cabo con los funcionarios responsables de la dirección general. Se refiere a una evaluación global de riesgos originados por cambios y situaciones externas a la organización, como por ejemplo, riesgos de tipo político, económico y social que impactan de una u otra manera el cumplimiento de los objetivos institucionales y, por lo tanto, deben ser considerados por la incidencia que van a tener en el manejo del ente y en sus resultados. Esta evaluación permite orientar la auditoría hacia aspectos sustanciales y de alto impacto por cuanto se conocerán los principales riesgos que pueden afectar la planeación estratégica, la estructura organizacional, la estrategia diseñada para el cumplimiento de los objetivos del respectivo ente público, la estrategia financiera y la estrategia operacional. Los auditores deberán obtener información sobre las acciones y estrategias que desarrolla el ente auditado para administrar, manejar y mitigar los diferentes riesgos identificados. Aunque los auditores no van a evaluar o juzgar la planeación estratégica de la organización, deben conocer en detalle el Plan Estratégico Institucional para encauzar la auditoría hacia los aspectos claves de dicho plan estratégico.

El propósito de la evaluación global de riesgos o evaluación de riesgos a nivel de la entidad es desarrollar un Plan de Auditoría que sea justificable, que se oriente a las áreas de mayor riesgo de la entidad y que permita:

- Identificar las unidades o áreas auditables;
- Determinar los factores de riesgo;
- Ponderar los factores de riesgo;
- Asignar una escala a los factores de riesgo (Jerarquización);
- Evaluar las actividades auditables en relación a los factores de riesgo; y,
- Determinar las actividades de mayor riesgo a auditar.

Los tipos de riesgo asociados a la auditoría son los siguientes:

- Riesgo inherente. Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, al margen de la efectividad de los controles internos relacionados;
- Riesgo de control. Es la posibilidad de que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, que no hayan sido prevenidos o detectados por los controles internos de la entidad; y,
- Riesgo de detección. Es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría fallen en detectar o no detecten la existencia de errores o irregularidades significativas en la información auditada.

ii) Planificación Específica

Luego de efectuar la evaluación global de riesgos se debe llevar a cabo la evaluación de los riesgos operativos en las áreas específicas que por su importancia y mayor impacto se seleccionan para revisión. Algunos de los principales riesgos operativos se relacionan con pérdidas resultantes de la falta de adecuación o fallas en los procesos internos, de la actuación del personal o de los sistemas, o bien aquellas fallas que sean producto de eventos externos. Esta evaluación se concentra en las áreas y procesos internos del ente auditado y se conoce como micro evaluación de riesgos por cuanto se realiza en detalle sobre áreas o procesos específicos, a diferencia de la evaluación global de riesgos estratégicos que es una macro evaluación a nivel del ente auditado.

La evaluación de riesgos operativos se debe efectuar en conjunto con los responsables de las áreas y de los procesos seleccionados para su revisión. Algunos de los riesgos operativos u operacionales que comúnmente se evalúan, son los siguientes:

- Riesgos en la prestación de servicios;
- Riesgos legales;
- Riesgos de tecnología de la información;
- Riesgos en los procesos operativos;
- Riesgos de interrupción de las actividades del ente;
- Riesgos de tipo contable;
- Riesgos de custodia y valores;
- Riesgos del recurso humano; y,
- Riesgos de fraude y corrupción.

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

- a. Objetivos generales y específicos de la revisión. Los objetivos generales deben ser definidos por el responsable de la función de auditoría, con base en la evaluación de riesgos y los objetivos específicos los define el auditor encargado de la revisión. Basados en la identificación precisa de los objetivos se establecerán las guías o programas de auditoría que ayudarán a alcanzarlos;
- b. La naturaleza y extensión o alcance del examen a ser practicado y los niveles de riesgo. En esta parte de la planeación se describen los enfoques y los objetivos estratégicos de la revisión y se indican los ciclos de operaciones y transacciones que se examinarán;
- c. Los programas de auditoría que deben contener, por lo menos, la siguiente información:
 - Objetivos generales de la revisión;
 - Objetivos específicos de la revisión;
 - Procedimientos de auditoría a aplicar (pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas);

- Referencia contra evidencias o soportes; y,
 - Conclusiones de la auditoría.
- d. El cronograma para la aplicación de los procedimientos detallados en el programa de auditoría y los recursos humanos, tecnológicos y de otra naturaleza que se utilizarán en el desarrollo de la auditoría.

TSC-NOGENAEG-07: DEFINICIÓN DE LOS OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

Es necesario definir los objetivos de la auditoría, con base en los riesgos significativos detectados.

Declaración TSC-NOGENAEG-07:

Antes de iniciar cualquier auditoría deben estar definidos sus objetivos, el alcance de la revisión, el tipo y cantidad de informes a emitir, las revisiones adicionales a ser aplicadas y las responsabilidades que el equipo de auditoría asume. Por lo tanto, en cada área de la entidad auditada y en cada uno de los procesos operativos de dichas áreas se deben definir los objetivos de la auditoría, con base en la evaluación de riesgos, mencionada en la norma anterior. Al conocer las amenazas o riesgos de mayor incidencia habrá mayor posibilidad de detectar fallas o debilidades de importancia y se producirán recomendaciones de mayor impacto.

La evaluación de las exposiciones más significativas de riesgo en los entes que se van a auditar, permite que los auditores ejecuten pruebas encaminadas a verificar:

- El cumplimiento de las leyes, normas y procedimientos aplicables a la organización;
- La adecuada protección y salvaguarda de los bienes de la entidad;
- La confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional; y,
- La efectividad y eficiencia de las operaciones.

El enfoque de la auditoría basado en la evaluación de riesgos va más allá de la simple verificación de documentos contra los registros respectivos y permite definir las prioridades de las auditorías, de manera que cada actividad del auditor esté orientada hacia aspectos y procesos claves y de verdadera importancia e impacto, generando así valor agregado para el ente auditado y para la comunidad en general.

NORMAS RELATIVAS AL DESEMPEÑO DE LA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las Normas Relativas al Desempeño de la Auditoría Gubernamental son las siguientes:

- Administración y coordinación de las actividades;
- Evaluación del control interno;
- Evaluación del cumplimiento de disposiciones legales reglamentarias;
- Obtención de evidencias;
- Supervisión; y,
- Comunicación de hallazgos.

TSC-NOGENAEG-08: ADMINISTRACIÓN COORDINACIÓN DE LAS ACTIVIDADES

Para efectos de lograr una gestión eficaz de la auditoría gubernamental, los responsables de dirigir dicha función deben administrar adecuadamente los recursos humanos, materiales y tecnológicos puestos a su disposición.

Declaración TSC-NOGENAEG-08:

El responsable de la función de Auditoría debe administrar eficazmente la actividad de auditoría. Para tal fin, debe asegurar que:

- Los resultados de las auditorías cumplen con los objetivos establecidos;
- Las actividades de la auditoría se desarrollan en el marco de las normas de auditoría; y,
- Los auditores actúan cumpliendo el Código de Conducta del Servidor Público.

La adecuada administración de las actividades permite que se cumplan los objetivos y que se genere valor agregado como resultado de las auditorías.

TSC-NOGENAEG-09: EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Se debe efectuar un estudio y evaluación del control interno, para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Declaración TSC-NOGENAEG-09:

El control interno es un proceso efectuado por la dirección por el personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones;
- Confiabilidad de la información financiera; y,
- Cumplimiento de las leyes, reglamentos y normas que se aplicables.

Además de los objetivos ya mencionados, el proceso de control en los entes públicos permite: i) garantizar a la ciudadanía una gestión transparente y oportuna, respecto de la protección del patrimonio público; y, ii) cumplir los objetivos y cometidos institucionales.

Según los conceptos emitidos en el Informe COSO³⁴, el Control Interno está conformado por los siguientes componentes que interactúan entre sí:

- Ambiente de control: Se relaciona con la integridad, valores éticos y la competencia y capacidad del recurso humano de la entidad.
- Evaluación o valoración de riesgos: La entidad debe establecer mecanismos para identificar, analizar y administrar los riesgos.
- Actividades de control: Comprenden todos los métodos, políticas y procedimientos establecidos para asegurar que se estén aplicando las acciones necesarias para manejar y mitigar los riesgos y para realizar una adecuada gestión.
- Sistema de información y comunicación: Son los métodos establecidos para identificar, capturar e intercambiar información necesaria para el cumplimiento de las responsabilidades del personal.
- Supervisión: Proceso de seguimiento continuo para valorar la calidad de la gestión institucional y de los procesos de control interno.

El estudio y evaluación del proceso de control interno le permite al auditor verificar si dicho proceso proporciona una seguridad razonable sobre el adecuado cumplimiento de los objetivos institucionales y el correcto uso de los recursos públicos y si las cifras e informaciones generadas son confiables, todo lo cual se toma como base para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría que se van a aplicar. La evaluación de los procesos de control permite verificar, además, en qué medida los controles establecidos mitigan los riesgos más significativos de los entes públicos.

Debido a que la información relacionada con los procesos operativos y con sus respectivos controles se genera por medios electrónicos, los auditores gubernamentales deben evaluar los controles generales de los sistemas computarizados y de las principales aplicaciones que se utilizan en la respectiva entidad, para verificar si se han diseñado de acuerdo con las instrucciones de la administración y con las disposiciones legales que sean

³⁴ Informe COSO: Informe del Comité de las Organizaciones de Apoyo de la Comisión Treadway- COSO, del Congreso de los Estados Unidos, presentado en Septiembre de 1992, que contiene el marco conceptual del control interno y del cual se derivan los estándares internacionales en la materia. Ratificado por el Marco Integrado de Control Interno para Latinoamérica, en 2003.

aplicables y, si operan con la eficacia necesaria para que la información que se procesa sea completa, oportuna y confiable y esté debidamente salvaguardada. Esta evaluación cubre el plan de organización, los objetivos, políticas, procedimientos y métodos de procesamiento electrónico de datos y los aspectos relacionados con la seguridad de la información.

La evaluación del proceso de control interno se debe efectuar en concordancia con los lineamientos establecidos en el Acuerdo Administrativo TSC N°. 02/2007 de creación del SINACORP y en el Marco Rector de la Auditoría Interna del Sector Público, por cuanto la Ley Orgánica del TSC estipula que el control es un sistema integral y unitario.

TSC-NOGENAEG-10: EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES LEGALES

Se debe hacer una evaluación del cumplimiento de las disposiciones y normas legales aplicables y de las obligaciones contractuales de la entidad auditada, que resulten significativas para el logro de los objetivos de auditoría.

Declaración TSC-NOGENAEG-10:

Por su naturaleza, todas las entidades del sector público desarrollan sus actividades de acuerdo con lo dispuesto en reglamentos y disposiciones de carácter legal, por lo cual es indispensable que el auditor gubernamental obtenga la seguridad suficiente acerca del cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales y obligaciones contractuales aplicables, que sean significativas para la consecución de los objetivos del examen. Para cumplir con este requisito el auditor gubernamental debe analizar y comprender el proceso de control interno relacionado con todos los aspectos jurídicos y normativos para identificar los potenciales incumplimientos, los factores que originan el riesgo de incumplimientos significativos y el diseño de las respectivas pruebas de auditoría.

En el proceso de evaluación del cumplimiento de disposiciones legales el auditor gubernamental puede obtener el apoyo legal para: i) identificar el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables; ii) diseñar las pruebas de cumplimiento de dichas disposiciones; iii) evaluar los resultados de estas pruebas y, iv) determinar el cumplimiento de cláusulas contractuales.

TSC-NOGENAEG-11: OBTENCIÓN DE EVIDENCIAS

Es necesario obtener evidencia suficiente, competente y pertinente que respalde adecuadamente los hallazgos, juicios y conclusiones del auditor.

Declaración TSC-NOGENAEG-11:

Todas las comprobaciones, evaluaciones y hallazgos, obtenidos a través de la aplicación de los procedimientos de auditoría, así como los juicios y conclusiones del auditor gubernamental, deberán estar debidamente documentados y sustentados.

Las evidencias que obtiene el auditor deberán someterse a prueba para asegurarse que cumplan los requisitos básicos de suficiencia, competencia y relevancia. El compendio de las evidencias se organiza en los denominados papeles de trabajo que deberán mostrar los detalles de las evidencias y revelar la forma en que se obtuvieron.

Al identificar posibles fuentes de información que se podrían usar como evidencia de auditoría, los auditores deben considerar la validez y confiabilidad de los datos, incluso los datos recolectados por la entidad auditada, generados por los auditores, o proporcionados por terceros, así como la suficiencia y relevancia de la evidencia.

Para que el trabajo del auditor gubernamental sea efectivo, es necesario que la evidencia comprobatoria que haya acumulado sea válida, suficiente y relevante, para demostrar en forma objetiva e inequívoca, las razones que llevaron al auditor gubernamental a las conclusiones y opiniones formuladas.

La evidencia es suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor puede adquirir certeza razonable que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados. Una evidencia suficiente debe permitir a terceras personas llegar a las mismas conclusiones que el auditor. Para determinar si la evidencia es suficiente, se requiere aplicar el criterio profesional y, por lo tanto, puede haber diversidad de criterios, para identificar hasta dónde es suficiente acumular evidencia sobre un asunto en particular.

La evidencia es competente cuando es válida y confiable. A fin de evaluar la competencia de la evidencia, el auditor deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad. De ser así, deberá obtener evidencia adicional o revelar esa situación en su informe.

Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente:

- 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 han establecido controles internos apropiados es más confiable que aquella que se obtiene cuando dichos controles son deficientes, no son satisfactorios o no se han establecido;
- c) La evidencia que se obtiene mediante un examen, observación, cálculo o inspección, efectuado directamente por el auditor, 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 o intimidación.

La confiabilidad de la evidencia de auditoría es mayor cuando se basa en hechos y no en criterios, es decir se incrementa a medida que aumenta su objetividad.

La evidencia pertinente se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso, es decir, es aquella que es válida y relevante al hallazgo específico. La información que se utilice para demostrar o refutar un hecho será pertinente si guarda una relación lógica y manifiesta con ese hecho. Si no lo hace, será irrelevante y, por consiguiente, no deberá incluirse como evidencia. Cuando lo estime conveniente, el auditor deberá obtener de los funcionarios de la entidad auditada declaraciones por escrito respecto a la relevancia y competencia de la evidencia que haya obtenido.

La evidencia se puede considerar desde dos puntos de vista:

- Evidencia de Control: Es aquella que proporciona al auditor satisfacción de que los "controles clave" existen y operan efectivamente durante el período. Esta evidencia permite modificar o reducir el alcance de la evidencia sustantiva que, de otra manera, debería obtenerse.
- Evidencia Sustantiva: Es la obtenida a partir de la verificación de la validez de las transacciones, de los saldos de los registros contables o de otros hechos o circunstancias, comprobadas a partir de procedimientos de auditoría que prescindan de la

consideración de los sistemas de control interno del ente auditado.

Las principales evidencias de auditoría son:

- Testimoniales: Obtenidas mediante entrevistas, declaraciones, encuestas y otros medios similares.
- Documentales: Proviene de los registros de contabilidad, contratos, facturas, informes y otros documentos.
- Físicas: Se obtienen a través de la inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos, cuyo resultado debe constar en documento escrito.
- Analíticas: Desarrolladas a través de cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y operaciones no habituales.

La determinación de la suficiencia, competencia y pertinencia de la evidencia depende de la fuente de información que constituye la evidencia. Las fuentes de información pueden ser los datos originales recolectados por los auditores y los datos ya existentes recolectados por funcionarios de la entidad auditada o por terceros. Se pueden obtener los datos de cualquiera de estas fuentes en sistemas computarizados.

Cuando se obtenga la evidencia a través de medios electrónicos e informáticos, los auditores deben efectuar pruebas que les permitan verificar que la información computarizada es válida y confiable, cuando sea significativa para los hallazgos del auditor. Los auditores deben determinar si los funcionarios de la entidad auditada u otros auditores han tratado de establecer la validez y confiabilidad de los datos o la eficacia de los controles sobre el sistema que produce los datos. Si los resultados de esos análisis son actuales, los auditores pueden confiar en ese trabajo. Los auditores también pueden determinar la validez y confiabilidad de la información computarizada haciendo pruebas directas sobre dicha información.

Las evidencias se deben organizar en los Papeles de Trabajo de la auditoría, denominación que se originó desde el siglo pasado cuando todas las evidencias eran obtenidas, en su mayoría, manualmente; sin embargo, como resultado de los continuos avances tecnológicos, hoy en día las evidencias se obtienen en su mayoría por medios electrónicos, pese a lo cual se sigue utilizando genéricamente la denominación de Papeles de Trabajo.

Los papeles de trabajo, sean manuales o electrónicos, deben tener las siguientes características:

- Deben ser suficientes para proporcionar la justificación principal del auditor, en lo referente al cumplimiento de las siguientes Normas:
 - o Que el trabajo ha sido planeado y supervisado;
 - o Que se ha efectuado una evaluación del control interno como base para la determinación del alcance de las pruebas; y,
 - o Que las pruebas efectuadas y los procedimientos de auditoría aplicados proporcionan la evidencia documental suficiente y competente, como base para la opinión y las conclusiones del auditor.
- Deben ser completos, claros y comprensibles y deben incluir índices y referencias adecuadas, de manera que sean entendibles por cualquier auditor y no requieran de explicaciones adicionales para la comprensión de su contenido; y,
- Deben contener exclusivamente información importante y relevante para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.

Los papeles de trabajo son el compendio de las evidencias obtenidas durante la ejecución de la auditoría y fundamentan los hallazgos, opiniones, conclusiones y recomendaciones que se presentan en los informes. El TSC mantendrá durante un período de diez (10) años, los registros, las declaraciones y la documentación de soporte de las investigaciones o fiscalizaciones, que conste en medios escritos, magnéticos, fotostáticos, digitalizados o cualquier otro medio de reproducción electrónica.

Los papeles de trabajo deben incluir, por lo menos, la siguiente información:

- Evaluación de riesgos del ente auditado;
- Planificación de la auditoría;
- Evaluación del proceso de control interno;
- Programas de auditoría, indicando objetivos de la auditoría, alcances y procedimientos de auditoría aplicados;
- Cuestionarios, listas de chequeo, encuestas, confirmaciones y cualquier otro documento que evidencia las pruebas realizadas;
- Ejecución de los procedimientos de auditoría, información y evidencias obtenidas y conclusiones y opiniones del auditor;
- Evidencia de supervisión del trabajo realizado;
- Hallazgos de la auditoría (evidencias sobre incumplimientos o desviaciones de las normas y procedimientos);
- Evidencia de la discusión de los hallazgos y del Plan de Acción para la aplicación de las recomendaciones;

- Reporte o informe; y,
- Seguimiento de las recomendaciones de auditoría.

Los papeles de trabajo se organizarán teniendo en cuenta el tipo de documentación, es decir, separando la documentación de carácter permanente relacionada con la organización y estructura del ente, lo que se conoce como Archivos Permanentes, de la documentación relacionada con el periodo auditado o con los procesos y áreas específicas auditadas, lo que se conoce como Papeles Corrientes o Archivo Transitorio.

TSC-NOGENAEG-12: OBTENCIÓN DEL ACTA DE SALVAGUARDA

Al terminar el trabajo de campo y antes de emitir el informe final el auditor debe obtener un acta de salvaguarda firmada por el nivel gerencial competente del ente auditado.

Declaración TSC-NOGENAEG-12:

El Acta de Salvaguarda, denominada así en el TSC para acogerse a la práctica legal en el ámbito gubernamental, es la misma carta de representación o salvaguarda, también conocida en el ámbito privado como carta de manifestación de la gerencia. Es un documento por el cual el titular de la institución auditada y el responsable de la emisión de información que se somete a revisión, manifiestan que son los responsables de la emisión y presentación confiable de los estados financieros y reconocen haber puesto a disposición de los auditores la información requerida, así como cualquier hecho significativo ocurrido durante el período bajo auditoría y hasta la fecha de terminación del trabajo de campo.

Si el titular y/o niveles gerenciales se rehusaran a proporcionar al auditor el citado requerimiento, dicha situación se revelará en el informe de auditoría.

TSC-NOGENAEG-13: SUPERVISIÓN

Todos los trabajos de auditoría deben ser apropiadamente supervisados por miembros de mayor jerarquía del personal a cargo de la auditoría.

Declaración TSC-NOGENAEG-13:

La supervisión es un proceso que consiste en dirigir y controlar la auditoría desde su planificación e inicio hasta su culminación y

tiene como propósito dirigir los esfuerzos del personal asignado a la auditoría a asegurar que se cumplan los objetivos de la misma, para lo cual se requiere que los niveles de supervisión guíen al personal de campo, revisen oportunamente el trabajo realizado, e informen oportunamente de los problemas significativos detectados y entrenen en el campo al personal de auditoría.

Es necesario dejar evidencia de las labores de supervisión en todo el proceso de auditoría y, específicamente, en las siguientes actividades:

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

La actividad de supervisión incluye:

- Coordinar las actividades del equipo de auditoría;
- Conocer y ayudar a evaluar los problemas significativos detectados;
- Revisar oportunamente el trabajo realizado;
- Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos y,
- Asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

La adecuada supervisión permite:

- Optimizar el uso del tiempo;
- Lograr la máxima eficiencia y efectividad en los trabajos;
- Cumplir las normas de auditoría gubernamental; y,
- Entrenar a los auditores en el campo de trabajo.

La supervisión que se ejerce en el equipo de auditoría tiene como propósito optimizar los resultados de las auditorías, pero no diluye ni exime de responsabilidad a los auditores si llegaron a cometer errores significativos en el cumplimiento de sus responsabilidades. Esto significa que cada miembro del equipo de auditoría debe asumir su responsabilidad en relación con las funciones que se le asignan y que los supervisores no son los únicos que deben responder ante eventuales fallas o errores significativos en los trabajos.

TSC-NOGENAEG-14: COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS

Los hallazgos de auditoría deben ser oportunamente comunicados y discutidos con los responsables de los respectivos procesos y/o de las áreas sujetas a revisión.

Declaración TSC-NOGENAEG-14:

Los hallazgos se relacionan con la información significativa acumulada sobre actividades u operaciones sujetas a examen, que presentan deficiencias, desviaciones y posibilidades de mejora para la entidad auditada.

Los elementos del hallazgo son:

- Condición;
- Criterio;
- Causa; y,
- Efecto.

Condición

- Es la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad, proceso o transacción. La condición refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es la evidencia que el auditor obtiene en su trabajo ("lo que es").

Criterio

- Se relaciona con la meta que la unidad o área auditada está tratando de lograr o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. También se denomina criterio a la norma de carácter legal operativo o de control que regula el accionar del auditado y, en lo posible, el auditor debe indicar en el informe la fuente de los criterios³⁵. El auditor debe seleccionar criterios que sean razonables, factibles y aplicables a las cuestiones sometidas a examen.
- La mayoría de hallazgos se origina al comparar la condición y el criterio. Un hallazgo específico denota la existencia de un problema y plantea la necesidad de desarrollar una acción correctiva.
- Cuando no hay diferencia entre "lo que es" y "lo que debe ser" se está ante un hallazgo positivo.

Causa

- Representa la razón o razones básicas por las cuales ocurrió la condición o también el motivo del incumplimiento del criterio o de la norma.

³⁵ Las fuentes comunes de criterios incluyen leyes, reglamentos, normas, procedimientos y mejoras o prácticas usuales, como por ejemplo: El documento Control Interno – Marco Integrado (Internal Control – Integrated Framework) – COSO que pueden utilizar los auditores para respaldar sus dictámenes y conclusiones sobre el control interno, la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas – LOTSC y el Sistema Nacional de Control de los Recursos (SINACORP).

- Si el auditor puede demostrar y explicar la conexión entre los problemas y los factores indicados como causa, las recomendaciones serán más persuasivas.
- Algunas de las principales causas que se identifican, se refieren a:
 - Inadecuada segregación de funciones;
 - Normativas inadecuadas, inexistentes u obsoletas;
 - Falta de conocimiento de las normas;
 - Carencia de personal o de recursos financieros o materiales;
 - Fallas en la capacitación de personal clave;
 - Indicios de irregularidades;
 - Negligencia o descuido en el desarrollo de tareas; y,
 - Supervisión inadecuada del trabajo.

Efecto

- Es el resultado adverso o potencial de la condición encontrada.
- En lo posible, el auditor debe incluir en cada observación el efecto cuantificado en dinero o en otra unidad de medida.
- Los efectos pueden tener las siguientes características:
 - Uso ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros;
 - Incumplimiento de normativas;
 - Gastos indebidos;
 - Disminución de impactos o beneficios esperados;
 - Control deficiente de actividades o recursos; e
 - Informes financieros inexactos o irrelevantes

Todos los hallazgos deben estar debidamente sustentados y comprobados y se deben presentar con las respectivas recomendaciones para su corrección. Las recomendaciones son acciones correctivas que se presentan en los informes de auditoría o en informes especiales de carácter preventivo, como producto de los hallazgos o deficiencias encontradas en la fiscalización y son dirigidas a las autoridades competentes que tienen la facultad de llevarlas a cabo. Es requisito fundamental que todas las recomendaciones sean discutidas y comentadas ampliamente con los funcionarios encargados de su ejecución, quienes deben dejar su firma en documento aparte como constancia de discusión y aceptación de la recomendación.³⁶ Las acciones correctivas son propuestas por el Tribunal o por las Unidades de Auditoría Interna y una vez que son comunicadas son de obligatorio

³⁶ Procedimiento establecido en el Sistema de Seguimiento de Recomendaciones, aprobado mediante Acuerdo N° TSC-28/2003 del 19 de junio de 2003.

cumplimiento. Toda recomendación debe ser realizable dentro del plazo que señala el Reglamento de la Ley Orgánica del Tribunal Superior de Cuentas.

TSC-NOGENAEG-15: SEGUIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

Es necesario efectuar un seguimiento oportuno para verificar el grado de aplicación de las recomendaciones de los informes de auditoría.

Declaración TSC-NOGENAEG-15:

El seguimiento de la aplicación de las recomendaciones de los informes de auditoría es muy importante, porque en la medida en que se apliquen oportunamente las recomendaciones se optimizan los procesos y se minimizan los riesgos, lo cual genera valor agregado para la entidad auditada.

Por la razón anterior, en todas las entidades públicas se debe aplicar el Sistema de Seguimiento de Recomendaciones de Auditoría –SISERA³⁷, el cual establece que las recomendaciones tienen las siguientes etapas:

1. **Recomendaciones Oficialmente Aceptadas:** Son aquellas que habiendo sido analizadas y aceptadas oportunamente por los funcionarios encargados de su ejecución, conforman además el plan de acción que incluye un período fijo para la ejecución de cada una. Este plan de acción debe ser aceptado integralmente por el Tribunal Superior de Cuentas.
2. **Recomendaciones Oficialmente Ejecutadas:** Las Recomendaciones se consideran Oficialmente Ejecutadas, cuando El Tribunal Superior de Cuentas ha recibido y verificado la evidencia que la institución fiscalizada ejecutó eficientemente el plan de acción aceptado por El Tribunal, para cada una de las recomendaciones formuladas.
3. **Recomendaciones Parcialmente Ejecutadas:** Son aquellas que no se han ejecutado totalmente, por deficiencia del mecanismo utilizado para su ejecución o por negligencia humana.
4. **Seguimiento a Recomendaciones de Carácter Preventivo:** Se refiere a aquellos hechos que en el desempeño diario, el Auditor Gubernamental descubre y que de acuerdo a su criterio técnico pueden generar responsabilidades o es necesario corregir en el corto plazo.

Quince (15) días hábiles después de finalizar cada trimestre, el Departamento de Seguimiento de Recomendaciones presentará a las Direcciones correspondientes del Tribunal Superior de

³⁷ Ver Nota 36.

Cuentas el informe consolidado del estado de las recomendaciones, para que a su vez lo eleve al pleno del mismo. Además, el mencionado Departamento deberá presentar un informe trimestral del estado de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría emitidos por el Tribunal y un informe trimestral del estado de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría emitidos por las Unidades de Auditoría Interna.

El Departamento de Seguimiento de Recomendaciones enviará a las Direcciones correspondientes del Tribunal y a las Unidades de Auditoría Interna los informes sobre el estado de las recomendaciones, quince (15) días hábiles después de finalizado cada semestre, de acuerdo al producto acumulado en la base de datos.

NORMAS RELATIVAS AL INFORME DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Al concluir el trabajo de auditoría se debe preparar un informe escrito para comunicar el resultado de la auditoría, en el cual se indican los objetivos de la revisión, el alcance que tuvo la auditoría, los hallazgos significativos y las conclusiones y opiniones de los auditores.

Los informes se deben preparar de acuerdo al tipo de auditoría que se haya efectuado y se pueden presentar de dos maneras: informe corto e informe largo. En el Manual de Auditoría Externa Gubernamental se describen los contenidos de los informes de auditoría, según el tipo de auditoría al que corresponden.

Las normas relativas al informe de auditoría gubernamental son las siguientes:

- Informe escrito;
- Contenido del informe; e
- Informe Especial.

TSC-NOGENAEG-16: INFORME ESCRITO

Los resultados del trabajo de auditoría se deben presentar formalmente en informes escritos, los cuales deben ser elaborados aplicando elementos de calidad.

Declaración TSC-NOGENAEG-16:

El informe escrito o reporte de auditoría es la forma utilizada para comunicar los resultados de cada examen. Los informes se presentan por escrito, independientemente de que sean en papel o en medios electrónicos, para:

- a. Comunicar los resultados de las auditorías al Congreso Nacional y a los directivos y funcionarios que correspondan, en las entidades públicas;
- b. Reducir el riesgo de resultados erróneamente interpretados;
- c. Dejar evidencia escrita de los resultados de la auditoría;
- d. Facilitar el seguimiento de los hallazgos y recomendaciones para verificar que se hayan adoptado oportunamente las medidas correctivas apropiadas; y,
- e. Permitir que los resultados de las auditorías estén disponibles para la comunidad.

Para efectos de reforzar los hallazgos, recomendaciones y conclusiones y para disminuir la posibilidad de eventuales cuestionamientos posteriores, se deben discutir los informes con los niveles correspondientes del ente auditado, antes de su emisión y entrega.

La discusión previa de los informes de auditoría mejora las relaciones con los auditados y produce un efecto positivo de la imagen del auditor, por cuanto permite que los responsables de los procesos auditados tengan la oportunidad de presentar sus puntos de vista y sus argumentos antes de la emisión de los informes.

Los informes de auditoría deben tener, por lo menos, los siguientes atributos o elementos de calidad:

- Oportunidad;
- Objetividad;
- Suficiencia y relevancia de la información;
- Claridad; y,
- Precisión y exactitud.

Oportunidad:

Un requisito indispensable para lograr un verdadero beneficio para la entidad auditada es la oportunidad en la entrega de los informes de auditoría, por lo cual dichos informes deben elaborarse y emitirse tan pronto se termine el trabajo de campo, a fin de que su información pueda ser utilizada oportunamente por los titulares de las entidades examinadas y por los funcionarios responsables de aplicar las recomendaciones. La generación de valor agregado

de los informes depende de la actualidad de los temas incluidos en su contenido y de la oportunidad de su entrega, lo cual facilita la rápida aplicación de las medidas correctivas.

Es conveniente que se discutan con los responsables de las áreas y/o de los procesos auditados, las deficiencias y desviaciones significativas, en la medida que se vayan detectando, junto con las recomendaciones propuestas, para permitir las acciones correctivas en forma oportuna y lograr que los informes de auditoría no sólo incluyan deficiencias y problemas detectados sino que muestren los correctivos que haya tomado la administración de la entidad, antes de la emisión de los respectivos informes. Estos avances de temas del informe pueden ser orales o escritos y se incluirán oficialmente en el informe final, junto con las demás observaciones y recomendaciones.

Objetividad:

La objetividad en los contenidos es esencial para darle credibilidad a los informes. La credibilidad de un informe aumenta considerablemente cuando presenta las evidencias en forma imparcial y objetiva, de modo que los usuarios sean persuadidos por los hechos presentados en el contexto adecuado. El informe debe mostrar los resultados de auditoría en perspectiva, lo cual significa que deben ser expuestos en forma imparcial y razonable. La buena imagen del auditor aumenta en la medida en que sus observaciones y conclusiones se basen en apreciaciones y pruebas objetivas.

Suficiencia y relevancia de la información:

La información que se incluye en los informes debe ser sobre hechos significativos y en la cantidad suficiente para que haya una adecuada comprensión del contenido por parte de los destinatarios de los informes.

Dar a los usuarios una comprensión suficiente y correcta significa dar una perspectiva sobre el grado e importancia de los hallazgos presentados, su frecuencia en relación con el número de casos o transacciones examinados y la relación que tengan con las operaciones de la entidad. Se debe incluir suficiente información detallada de respaldo para que la presentación sea convincente, pero eso no significa que se debe incluir información excesiva, pues cuando hay demasiada información los informes se vuelven muy densos y se dificulta su lectura, perdiéndose así el impacto que se busca producir en los destinatarios. No se debe incluir más información de la requerida ni menos de la necesaria para la comprensión de los informes.

Claridad:

La redacción clara y sencilla de los informes facilita su comprensión. No se deben utilizar términos rebuscados ni palabras técnicas en exceso, pues no hay que olvidar que el objetivo es elaborar informes que sean fácilmente comprensibles para los lectores, por lo cual se debe emplear el lenguaje propio de los destinatarios y no el lenguaje técnico de los auditores.

Una organización lógica del contenido de los informes y la presentación de los hechos de manera clara y directa y con las debidas sustentaciones, así como la utilización de índices y de títulos de cada tema facilitan la lectura y comprensión de los informes.

En lo posible, se deben utilizar gráficos, matrices y estadísticas, para hacer más ágiles, claros e impactantes los informes, ya que, por lo general, una gráfica apropiada permite comprender rápidamente situaciones que al presentarlas solamente por escrito serían demasiado extensas.

Precisión y exactitud:

La precisión en las informaciones y la exactitud en las cifras son esenciales para darle validez a los informes, de manera que los usuarios de los informes tengan confianza y le den credibilidad a las observaciones, recomendaciones y conclusiones emitidas por los auditores. De acuerdo con este planteamiento, las evidencias incluidas en los informes deben demostrar que todos los aspectos, observaciones, recomendaciones y conclusiones son correctos y razonables.

Cualquier error o inexactitud en los informes genera dudas sobre la calidad y credibilidad de los mismos y puede dar lugar a que se desvíe la atención de los temas de fondo, por lo cual se deben tomar medidas efectivas para evitar errores o inexactitudes.

Es conveniente aplicar un proceso de control de calidad a los informes de auditoría, para garantizar la precisión, exactitud y credibilidad de los mismos.

TSC-NOGENAEG-17: CONTENIDO DEL INFORME

El informe de auditoría debe incluir la naturaleza y los objetivos del examen o revisión, el alcance, la metodología utilizada, los resultados de la auditoría, la declaración del cumplimiento de las Normas Generales de Auditoría Externa Gubernamental y las conclusiones y opiniones del auditor.

Declaración TSC-NOGENAEG-17:

El informe de auditoría es de gran importancia por cuanto presenta los hallazgos, conclusiones y opiniones del auditor sobre el trabajo realizado e indica la naturaleza y los objetivos de la revisión, los alcances y la metodología de trabajo, constituyéndose así en el documento central del proceso de auditoría. Por esta razón, es muy importante que su contenido refleje con claridad lo que se hizo, por qué se hizo y cuál fue el resultado obtenido, ya que, el contenido y la forma de presentación del informe generan un verdadero impacto positivo en los destinatarios de los informes y facilitan la aplicación de las medidas correctivas, que es en última instancia, uno de los principales propósitos de la auditoría. Se requiere mencionar que la revisión se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental, o indicar cualquier limitación o excepción en su aplicación.

El informe debe contener lo siguiente:

- Resumen Ejecutivo
 - o Naturaleza y objetivos de la revisión
 - o Alcance y metodología
 - o Conclusiones u opinión
- Hallazgos y recomendaciones
- Anexos

Resumen Ejecutivo:

Por lo general, los informes de auditoría de los entes públicos son voluminosos lo cual, no sólo diluye los aspectos importantes entre gran cantidad de información irrelevante y repetitiva, sino que en muchos casos, dificulta o hace poco interesante su lectura. Por esta razón, el Resumen Ejecutivo debe mostrar brevemente las partes claves de la revisión y las conclusiones del informe, de manera que el personal directivo de la entidad auditada y cualquier otro lector del informe tengan de entrada una clara visión de los objetivos, el alcance y las conclusiones del trabajo ejecutado y luego puedan leer con más detalle el contenido general del informe.

Naturaleza y objetivos de la revisión:

En esta sección del informe se debe indicar el origen y las causas o naturaleza de la revisión efectuada, mencionando si se

trata de una auditoría financiera, de cumplimiento legal, de gestión, un examen especial, una auditoría de proyectos de inversión pública, de tecnología de la información y comunicación, ambiental, o una auditoría integral.

Se deben indicar en forma específica y clara los objetivos o logros que se establecieron para la revisión. Al exponer con claridad los objetivos de la revisión se fijan los límites de la auditoría y se evitan interpretaciones erróneas y se descartan falsas expectativas sobre los resultados de la auditoría.

Alcance y metodología:

Los informes de auditoría gubernamental deben presentar claramente los alcances de la revisión, es decir la profundidad y cobertura del trabajo, precisando el periodo y las áreas o procesos examinados y mencionando los estándares o metodologías de trabajo utilizados para alcanzar los objetivos de la auditoría.

Cuando se presenten problemas o limitaciones importantes en el alcance de la auditoría, bien sea por restricciones de la información u otras limitantes, deben ser expresados claramente en la opinión, cuando se trate de una auditoría financiera, o en las conclusiones en el caso de otros tipos de auditoría. Las modificaciones efectuadas al enfoque de la auditoría, como consecuencia de las limitaciones de la información o del alcance de la auditoría, también deben ser expresadas en el informe.

La información sobre la metodología utilizada debe incluir el modo en que se alcanzaron los objetivos de la auditoría y las principales técnicas de recolección de evidencias y análisis que se utilizaron. Se debe especificar que la revisión se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental y/o con las Normas Internacionales de Auditoría.

Conclusiones y Opinión:

Dependiendo del tipo de auditoría que se lleve a cabo, el auditor gubernamental deberá expresar una opinión o una conclusión profesional sobre el resultado del examen o revisión practicado. La expresión de la opinión independiente, bien sea sobre la razonabilidad de los estados financieros, o sobre otros aspectos específicos, la emite el auditor en su condición de

contador público, mientras que las conclusiones sobre los resultados de otros tipos de auditorías no requieren, para su emisión, la calidad de contador público.

El dictamen u opinión del auditor gubernamental sobre los estados financieros debe indicar: i) la naturaleza de su relación con los estados financieros; ii) si los estados financieros están presentados de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público; iii) si las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público se aplicaron de manera uniforme en el periodo corriente en relación con el periodo anterior; iv) las salvedades que el auditor considere necesario expresar, indicando claramente los motivos e importancia de las salvedades en relación con los estados financieros tomados en conjunto; y, v) si el auditor considera que no está en condiciones de expresar un dictamen sobre los estados financieros tomados en conjunto, deberá expresarlo explícita y claramente.

A continuación se exponen las declaraciones sobre los diversos tipos de auditoría y sus respectivas opiniones y/o conclusiones:

Auditoría financiera- El auditor deberá emitir una opinión independiente, expresando si los estados financieros de la entidad reflejan razonablemente su situación financiera, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, y expresando si en la elaboración de los mismos y en las transacciones y operaciones que los originaron, se observaron y cumplieron las normas prescritas por las autoridades competentes y las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público. Cuando el auditor gubernamental examina los estados financieros emite una opinión que puede ser:

- Limpia, es decir, sin salvedades;
- Con excepciones o salvedades;
- Negativa u opinión adversa; y,
- Denegación de dictamen o abstención de opinión.

Auditoría de cumplimiento legal – El auditor emitirá una opinión sobre el cumplimiento de las leyes, reglamentos, contratos y otras disposiciones o regulaciones por parte de las entidades, los servidores públicos y terceros vinculados con operaciones del Estado.

Auditoría de Gestión – El auditor emitirá una conclusión sobre la eficiencia y eficacia en la administración de los recursos públicos y en el logro de los objetivos previstos en la entidad, programa o actividad gubernamental, determinada mediante: i) la evaluación de sus procesos administrativos, ii) el grado en que la entidad y sus servidores han cumplido adecuadamente los deberes y atribuciones que les han sido asignados, iii) la utilización de indicadores de rentabilidad pública y desempeño; y, iv) la identificación de la distribución del excedente que éstas producen y los beneficiarios de su actividad.

Auditoría Especial – El auditor emitirá una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales del ente auditado, en un hecho específico o denuncia sobre la cual se haya efectuado la auditoría especial.

Auditoría de Proyectos de Inversión Pública – El auditor emitirá una opinión sobre la calidad y oportunidad de los proyectos de obra pública y el cumplimiento de sus diferentes etapas; es decir sobre el desempeño total o parcial de un proyecto de inversión pública y/o sobre la entidad gestora del mismo.

Auditoría de Tecnología de la Información y Comunicación – El auditor emitirá una opinión independiente sobre: i) la confiabilidad, integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información generada por medios electrónicos, ii) el uso eficaz de los recursos tecnológicos, y iii) la efectividad de los procesos de control interno asociados a la tecnología de la información.

Auditoría Ambiental – El auditor emitirá una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental, sobre el desempeño ambiental y sobre los resultados de la gestión ambiental.

Auditoría Integral – El auditor emitirá una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera; la eficacia, eficiencia y economía en el manejo de los recursos y el apego de las operaciones económicas a las normas contables, administrativas y legales que le son aplicables, para la toma de decisiones que permitan la mejora de la productividad de la misma. Es una opinión que engloba varias de las opiniones ya mencionadas, por cuanto la auditoría integral es el examen crítico, sistemático y detallado

de los sistemas de información financiero, de gestión y legal de una organización, realizado con independencia y utilizando técnicas específicas.

Hallazgos y Recomendaciones:

El informe debe incluir el detalle de cada uno de los hallazgos representativos, redactados en forma clara y objetiva, junto con las recomendaciones y con ejemplos que sustenten las deficiencias o situaciones de mejora encontradas, cuantificando en la medida de lo posible los respectivos hallazgos y resaltando los riesgos que representa cada hallazgo. Es importante incluir comentarios sobre las acciones correctivas que haya llevado a cabo la administración del ente auditado, desde la discusión de los hallazgos y antes de la emisión del informe.

Para la inclusión y presentación de los hallazgos en el informe se tendrán en cuenta los lineamientos descritos en la norma TSC-NOAG-14 de este Marco Rector.

Para garantizar la aplicación de las recomendaciones del informe se debe convenir con los responsables de las áreas y/o de los procesos auditados, un Plan de Acción mediante el cual se aplicarán las recomendaciones, definiendo los responsables de tomar las acciones correctivas y las fechas límite de implantación de cada recomendación. El Plan de Acción facilita el seguimiento de la aplicación de las recomendaciones del informe y contribuye a la generación de valor agregado de la auditoría en la medida en que se implanten oportunamente las recomendaciones.

Anexos

Con el propósito de elaborar informes concisos y claros, se incluirán los anexos que se estimen necesarios sobre detalles y ampliaciones de los puntos tratados en el informe y sobre las observaciones y hallazgos que no sean representativos pero que deben ser conocidos por la administración del ente auditado, para las respectivas correcciones. La utilización de anexos evita que se diluyan los temas centrales como consecuencia de informaciones muy detalladas y amplias en el cuerpo central del informe.

TSC-NOGENAEG-18: INFORME ESPECIAL

En los casos en que se detecten situaciones de irregularidades o que haya indicios sustanciales de comisión

de delitos, se debe preparar un Informe Especial con las sustentaciones del caso y se hará entrega oportuna del mismo a las instancias correspondientes.

Declaración TSC-NOGENAEG-18:

Teniendo en cuenta que el propósito de la auditoría gubernamental no es el de investigar ilícitos ni conductas fraudulentas, en el caso de que durante el desarrollo de una auditoría se detecten y se evidencien ese tipo de situaciones, el TSC debe proceder a emitir un Informe Especial debidamente sustentado, el cual será remitido oportunamente a las instancias correspondientes, como es el caso de la Fiscalía General y de la Procuraduría General.

El Informe Especial deberá contener la descripción de las situaciones e indicios relevantes detectados en la revisión, con sus respectivos soportes o evidencias que faciliten la investigación y la toma de acciones que deben llevar a cabo las instancias correspondientes.

Lo dispuesto en esta norma no exime a los auditores gubernamentales de las obligaciones que las leyes imponen a las autoridades y a los servidores públicos ante el conocimiento de presuntos delitos contra los recursos públicos.

* * * * *

GLOSARIO

Administración de riesgos: Gestión que se efectúa para limitar y reducir el riesgo asociado con todas las actividades de la organización a diferentes niveles. Incluye actividades que identifican, miden, valoran, limitan y reducen el riesgo.

Auditoría Ambiental: Examen especializado para verificar que en la protección, conservación, uso y explotación de los recursos naturales se han cumplido las condiciones técnicas establecidas por las disposiciones especiales aplicables y cuando sea necesario cuantificar el impacto por deterioro de los recursos naturales y el medio ambiente, para recomendar las acciones correctivas que correspondan.

Auditoría de Gestión u Operacional: Es la evaluación independiente, sistemática y profesional de las actividades relativas

al proceso de gestión de una entidad o parte de ella, para determinar el grado de eficiencia, economía y equidad con que son manejados los recursos, con el propósito de formular recomendaciones que faciliten la toma de decisiones por parte de los responsables del manejo de los recursos públicos.

Auditoría de Proyectos de Inversión Pública: Examen que se realiza sobre la calidad y oportunidad de los proyectos de obra pública y el cumplimiento de las diferentes etapas, verificando lo ejecutado con lo contratado, a fin de comprobar que se recibirán las obras en condiciones técnicas confiables y dentro del tiempo establecido.

Auditoría Financiera: Es el examen que se realiza a los estados e informes financieros preparados por las unidades administrativas, con el propósito de dictaminar los Estados Financieros y formular comentarios, conclusiones y recomendaciones, respecto a la razonabilidad de las cifras y la confiabilidad del control interno.

Auditoría Interna: Uno de los dos componentes orgánicos del control interno e instrumento del componente de Monitoreo del proceso de control interno institucional, que consiste en la actividad independiente y objetiva de aseguramiento y asesoría, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización, a fin de ayudarla a cumplir sus objetivos, aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos y control y de los procesos de dirección en las instituciones.

Control a posteriori: Consiste en la evaluación entre lo programado y lo realizado, identificando las desviaciones a través de la comparación y analizando las causas que han motivado las mismas, con el objetivo fundamental de suministrar información para conocer los logros y efectos sobre la organización de las acciones emprendidas, a fin de asignar responsabilidades y emprender las acciones correctivas oportunas.

Control Financiero: Tiene por objetivo 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.

Eficacia de las operaciones: Cumplimiento de los objetivos y metas programadas o presupuestadas, en un tiempo establecido.

Eficiencia de las operaciones: Relación idónea entre los bienes, servicios u otros resultados producidos y los recursos utilizados para obtenerlos y su comparación con un estándar de desempeño establecido.

Evaluación del Control Interno: Consiste en el análisis de los mecanismos y procedimientos de control interno de las instituciones sujetas a vigilancia, con el fin de determinar la calidad de los mismos, el nivel de confianza que se les puede otorgar y si son eficaces y eficientes en el cumplimiento de sus objetivos.

Importancia Relativa: Por importancia relativa se entiende la significación o relevancia relativas de un elemento o grupo de elementos relacionados. Se considera de importancia relativa a un elemento o grupo de elementos cuando tienen una relevancia suficiente para ser resaltados en un informe del Tribunal. Un elemento o grupo de elementos pueden tener importancia relativa por su valor, por su naturaleza o por el contexto en el que aparezcan.

Las Mejores Prácticas: Conjunto de acciones exitosas en diferentes ámbitos o especializaciones a nivel mundial y cuya aplicación se recomienda para mejorar determinados procedimientos y maneras de actuar.

Riesgo: Probabilidad de que un factor, acontecimiento o acción, sea de origen interno o externo, afecte de manera adversa a la organización o institución, área, proyecto o programa y perjudique el logro de sus objetivos institucionales.

ARTÍCULO SEGUNDO: Los anteriores Principios, Preceptos y Normas Generales de Control Externo, conforman el Marco Rector del Control Externo y fundamentan el desarrollo y aplicación del control externo sobre el uso, manejo e inversión de los recursos públicos.

(TSC), con la cooperación del Proyecto de Apoyo al Fortalecimiento Integral del Control de los Recursos Públicos efectuará la difusión y sensibilización de los servidores públicos, en el presente Marco Rector del Control Externo.

ARTÍCULO QUINTO: El Tribunal Superior de Cuentas emitirá por Acuerdo separado el Marco Rector de la Auditoría Interna que se elaborará con la cooperación del Proyecto de Apoyo al Fortalecimiento Integral del Control de los Recursos Públicos, en el marco de los estándares internacionales.

ARTÍCULO SEXTO: Se deroga el Artículo SEGUNDO, literal b) del Acuerdo Administrativo No.027/2003, en todo lo correspondiente a la aprobación de las Normas de Auditoría Gubernamental aplicables al Sector Público de Honduras (NAG-SPH).

ARTÍCULO SÉPTIMO: El presente Acuerdo entrará en vigencia al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial "La Gaceta".

Y para ser publicado en el Diario Oficial "La Gaceta", se firma en la ciudad de Tegucigalpa, municipio del Distrito Central, a los veintiocho (28) días del mes de junio de 2010.

MIGUEL ANGEL MEJÍA ESPINOZA Presidente del
Tribunal Superior de Cuentas

JORGE ALBERTO BOGRÁN RIVERA
Miembro del Tribunal Superior de Cuentas

DAYSÍ OSEGUERA DE ANCHECTA
Miembro del Tribunal Superior de Cuentas