

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



**“MANUAL PARA REALIZACIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE ESTADOS
FINANCIEROS POR PARTE DE FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORÍA UTILIZANDO LAS
NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (NAG) Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE
AUDITORÍA (NIAS)”**

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PRESENTADO POR:

ESTRADA MEJIA, SANDRA ELIZABETH
GARCIA RAMOS, ROXANA RUTH
JIMENEZ HENRIQUEZ, KARLA ELIZABETH

**PARA OPTAR AL GRADO DE
LICENCIADA EN CONTADURIA PUBLICA**

AGOSTO, 2016

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Licenciado José Luis Argueta Antillón
Secretaria	:	Doctora Ana Leticia Zavaleta de Amaya
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Licenciado Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Licenciada Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciada María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinador de seminario	:	Licenciado Mauricio Ernesto Magaña Menéndez
Docente Director	:	Licenciada María Elena Vidal de Serpas
Jurado Examinador	:	Licenciada María Elena Vidal de Serpas Licenciado Mauricio Ernesto Magaña Menéndez Licenciado Carlos Ernesto Ramírez

AGOSTO 2016

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTROAMÉRICA

AGRADECIMIENTOS

Quiero expresar mi gratitud a Dios primeramente por ser mi fortaleza y guía en cada momento de mi vida, ya que siempre ha sido mi único refugio y consuelo. A mi bella madre María Laura Mejía por ser mi respaldo y apoyo económico en mi carrera, por sus palabras de consuelo y motivación en todo momento, a mis queridos hermanos David y Adonái por ser un motivo para mi superación, a mis compañeras y más aún amigas de por vida por todos los momentos compartidos, alegrías y tristezas a lo largo de este proceso, así también a todos los catedráticos y amigos que contribuyeron a mi formación personal y académica.

Sandra Elizabeth Estrada Mejía

Agradezco primeramente a Dios todopoderoso por darme la fuerza y sabiduría necesaria durante el transcurso de mi carrera y por guiarme a lo largo de mi vida. A mis padres José Efraín Jiménez Aguillón y María Catalina Henríquez Candelario por darme la ayuda económica y apoyo incondicional durante mis estudios, por impulsarme hacia el logro de mis metas, a mis hermanos Dany y Deisy por su apoyo y motivación en todo momento, asimismo a mis amigas y compañeras por el esmero y dedicación durante este proceso, a los catedráticos que contribuyeron en mi formación académica, especialmente a los asesores por la ayuda brindada.

Karla Elizabeth Jiménez Henríquez

Primeramente agradecerle a Dios todopoderoso por proporcionarme la sabiduría necesaria para terminar mis estudios universitarios, por la ayuda y fortaleza brindada durante el desarrollo de mi carrera ya que siempre ha sido mi guía. A mis padres por su comprensión y constante estímulo, por estar siempre al pendiente de mí y proveerme todo lo necesario a lo largo de mi vida, a mis hermanos por su apoyo y amor, especialmente agradecer a mis hermanas Yeni García Ramos y Mirna García Ramos que me han apoyado económicamente para cumplir con esta meta. A mis amigos por compartir momentos alegres y tristes, especialmente a mis amigas y compañeras por ser mi equipo de trabajo. A los asesores que nos guiaron durante la realización del trabajo.

Roxana Ruth García Ramos

INDICE

Contenido	Pág.
RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL	1
1.1 Antecedentes	1
1.1.1 Antecedentes de la contaduría	1
1.1.2 Antecedentes de la auditoría gubernamental en El Salvador	3
1.1.3 Antecedentes de las firmas privadas de auditoría	5
1.2 Marco conceptual	7
1.3 Generalidades de las firmas privadas de auditoría en el ámbito gubernamental	9
1.3.1 Tipos de auditoría en el sector gubernamental	9
1.3.2 Importancia	9
1.3.3 Características	9
1.3.4 Ventajas	10
1.4 Procesos de autorización de las firmas privadas de auditoría por la Corte de Cuentas de la República	10
1.5 Proceso de licitación de servicios de auditoría en el sector público.	11
1.5.1 De parte de Instituciones o entidades públicas	11
1.5.2 De parte de firmas privadas de auditoría	12
1.6 Fases de auditoría de estados financieros del sector gubernamental realizada por las firmas privadas de auditoría.	13
1.7 Estructura organizativa de las firmas privadas de auditoría	19
1.7.1 Descripción de puestos	20
1.8 Marco Técnico	22
1.8.1 Normas de Auditoría Gubernamental (NAG)	22
1.8.2 Normas Internacionales de Auditoría (NIA´S)	27
1.8.3 Normas Técnicas de Control Interno (NTCI)	29
1.9 Marco legal	32
1.9.1 Ley de la Corte de Cuentas de la República	32
1.9.2 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría	35

1.9.3 Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública	36
CAPITULO II: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN	38
2.1 Tipo de estudio	38
2.2 Unidades de análisis	38
2.3 Universo y muestra	38
2.4 Instrumentos y técnicas utilizados en la investigación	40
2.5 Procesamiento de la información	40
2.6 Análisis e interpretación de datos procesados	40
2.7 Diagnóstico de la investigación	40
CAPITULO III: MANUAL PARA REALIZACIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE ESTADOS FINANCIEROS UTILIZANDO LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	43
3.1 Introducción	43
3.2 Estructura del manual	44
3.3 Desarrollo del manual	45
3.3.1 Alcance	45
3.3.2 Objetivos del manual	45
3.3.3 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE PRELIMINAR	46
3.3.4 Fase preliminar	47
3.3.5 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE DE PLANEACIÓN	58
3.3.6 Fase de planeación	59
3.3.7 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE DE EJECUCIÓN	84
3.3.8 Fase de ejecución de la auditoría	85
3.3.9 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE DE INFORME	122
3.3.10 Fase de informe	122
CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	129
4.1 CONCLUSIONES	129
4.2 RECOMENDACIONES	130
Bibliografía	131
ANEXOS	132

INDICE DE FIGURAS

Contenido	Pág.
Figura 1: Resumen de antecedentes de la auditoría gubernamental	5
Figura 2: Resumen de antecedentes de las firmas privadas de auditoría y la contaduría	7
Figura 3: procedimientos que se realizan en la etapa de planificación	15
Figura 4: Etapa de ejecución	17
Figura 5: Etapa del informe de auditoría	19
Figura 6: Organigrama general de firmas privadas	20
Figura 7: Componentes del control interno	62

RESUMEN EJECUTIVO

La auditoría ha venido en constante evolución, es por ello que a partir de la auditoría a los estados financieros, comenzaron a surgir diferentes tipos de auditoría, entre ellas la auditoría gubernamental la cual es la encargada de realizar exámenes al sector público.

En los últimos años, el Estado ha experimentado cambios en su estructura organizativa, debido a la creación de nuevas entidades y organismos públicos, por lo que surge la necesidad de realizar examen a los estados financieros los cuales son Estado de Situación Financiera, Estado de Rendimiento Económico, Estado de Ejecución Presupuestaria, Estado de Flujo de Fondos y sus respectivas notas a los estados, con el objetivo de asegurar la transparencia en el manejo de los fondos públicos.

La Corte de Cuentas como ente fiscalizador, se vio en la necesidad de autorizar a las firmas privadas de auditoría para realizar exámenes a las instituciones mencionadas anteriormente, esto debido a la magnitud de la información generada y a la falta de capacidad de la Corte de cubrir todo el universo de instituciones.

Dado a que las firmas privadas habitualmente realizan auditorías de estados financieros basados en las Normas Internacionales de Auditoría, surge la necesidad de crear un manual que relacione las Normas de Auditoría Gubernamental, que es la normativa emitida por la Corte de Cuentas y de uso obligatorio y las normas mencionadas anteriormente, esto con el fin de que sirva de orientación a los profesionales de las firmas.

Los objetivos trazados en el trabajo se enfocaron en conocer si las firmas cuentan con un documento o manual creado internamente, el cual describa cada una de las etapas de auditoría realizada a los estados financieros y así justificar la utilidad que tendría la elaboración de un manual que relacione los dos marcos mencionados anteriormente, para ello se realizó una investigación de campo teniendo como universo el total de firmas inscritas en la Corte de Cuentas de la República autorizadas para realizar auditorías gubernamentales, al aplicar la fórmula de muestreo estadístico se determinó una muestra de 52 firmas, de las cuales se obtuvo información por medio de encuestas realizadas a los auditores, con el propósito de obtener insumos que ayudaran a sustentar la propuesta planteada.

En el desarrollo del trabajo investigativo se pudo confirmar que la mayoría de las firmas no cuentan con un documento o manual que describa las etapas de auditoría, las cuales son planeación,

ejecución e informe que relacione las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría

Por ello se concluyó, que la creación de un manual para las firmas privadas de auditoría sería de utilidad e importancia ya que les serviría como orientación en la realización de los encargos.

Finalmente se recomienda que las firmas deberían de adoptar un manual que describa el proceso de planeación, ejecución e informe de auditoría el cual relacione las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría, el cual sirva como orientación en la realización de los encargos, logrando así eficiencia en los trabajos ejecutados.

INTRODUCCIÓN

Con el transcurso de los años, la auditoría ha evolucionado y se aplica en diferentes ámbitos, el sector gubernamental es uno de ellos, ya que existe la necesidad de fiscalizar el quehacer de las instituciones estatales, es por ello que se abordan elementos teóricos, técnicos y legales, que se consideran importantes para la comprensión del lector, en cuanto al propósito de estudio, cuya finalidad es proponer un manual que oriente a los auditores de firmas privadas en el desarrollo de auditorías gubernamentales a los estados financieros.

La presente investigación está planteada en cuatro capítulos, en el primero de ellos se aborda el marco teórico, técnico y legal que sustenta el trabajo.

Dentro del marco teórico se plantean los antecedentes, los conceptos relacionados, generalidades, tipos de auditoría gubernamental, importancia, características, ventajas, procesos relacionados a las firmas privadas, las fases de auditoría financiera, entre otros. Asimismo el marco técnico que se refiere a las normas utilizadas en la realización de auditoría gubernamental, el marco legal que presenta las leyes relacionadas a la investigación.

En el capítulo II, se presenta la metodología utilizada, desarrollando el tipo de estudio empleado, unidades de análisis, universo y muestra, instrumentos y técnicas utilizadas, el procesamiento de la información, análisis e interpretación de datos procesados y el diagnóstico de la investigación.

En el capítulo III, se desarrolla la propuesta, la cual es un manual que contiene cada una de las fases de la auditoría, las cuales son planeación, ejecución e informe, relacionando las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría.

En el último capítulo presentado, se establecen las principales conclusiones y recomendaciones del trabajo de investigación.

Finalmente se presenta la bibliografía consultada en el desarrollo de la investigación, así como también toda aquella información relacionada, la cual se detalla en los anexos del documento.

CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO, TÉCNICO Y LEGAL

1.1 Antecedentes

1.1.1 Antecedentes de la contaduría

Con fecha 05 de octubre del año de 1930, se fundó la Corporación de Contadores de El Salvador lo que contribuyó en gran manera para que el Estado reconociera el título de Contador Público como una profesión, hecho que tuvo su origen en el año de 1939, por lo cual se expidieron títulos reconocidos legalmente como Tenedor de Libros y Contador, además en ese mismo año se emite un decreto sobre la legalización de los títulos y la incorporación de los contadores, con el propósito de que aquellas personas que obtuvieron su título antes de la reglamentación y la enseñanza de la contaduría pública fueran reconocidos por el Estado y de esa forma legalizar su situación, dicho trámite lo llevo a cabo el Ministerio de Educación.

Razón por la cual, la contaduría pública en El Salvador tuvo su origen en el año de 1940 cuando se creó la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público con Decreto No. 57 el 21 de septiembre, publicado en el Diario Oficial No. 233 del 15 de octubre del mismo año; en el cual se establecían los requisitos para ejercer la contabilidad y auditoría, que en dicha época era vigilada por el Ministerio de Instrucciones Públicas, compuesto por cinco miembros propietarios los que habían sido nombrados por el Poder Ejecutivo quienes también nombraron a tres miembros suplentes quienes tenían facultades, tales como:

- Conceder certificados para el ejercicio de las funciones del Contador Público.
- Extender constancias a personas que hayan cumplido con los requisitos necesarios para trabajar como auxiliares del Contador Público Certificado.
- Practicar los exámenes correspondientes para optar al grado de Contador Público Certificado.
- Retirar o suspender la autorización a los contadores que infringieren las leyes correspondientes a la profesión.
- Publicar anualmente en el Diario Oficial la lista de los Contadores Públicos en el ejercicio legal de sus funciones.
- Decretar las reglas de Ética Profesional, aprobadas previamente por el Poder Ejecutivo.

Por otra parte para crear el Consejo Nacional de Contadores Públicos era requisito indispensable que todos sus miembros fueran Contadores Públicos Certificados, condición que generó un problema, dado que al momento de decretar la ley, el número de profesionales que se desempeñaban en el área, era muy reducido, como para cumplir con la demanda necesaria y así dar origen a este, incluso dicho grupo estaba conformado por contadores que no se habían examinado, siendo esta una de las funciones más relevantes del Consejo, por lo que dichas personas crearon un monopolio en el ejercicio de la contaduría, posteriormente ellos eran quienes examinaban, calificaban y evaluaban a los aspirantes para obtener la "Certificación" impidiendo de esa forma que la profesión se desarrollara sanamente.

En función de lo anterior se comenzaron a realizar gestiones para proporcionar certificaciones a los profesionales en el área, por lo que en el año de 1967 con Decreto Legislativo No 510 con fecha nueve de noviembre se autoriza al Ministerio de Educación para que otorgue la calidad de Contador Público Autorizado, adecuándose a este decreto, fue creado el Tribunal Examinador facultado para conceder licencia de Contador Público Certificado. Así también gracias a la inversión extranjera en el año de 1969, se creó la escuela de Contaduría Pública en la Universidad de El Salvador dependiendo esta, de la Facultad de Ciencias Económicas, en respuesta a las necesidades del país; así también para capacitar recurso humano que contribuya a generar mayor transparencia en el destino y manejo de las finanzas. Tiempo después esta iniciativa fue implementada por Universidades privadas con el objetivo de apoyar el acuerdo de la XI Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en San Juan, Puerto Rico en el mes de septiembre del año 1974, realizada con el propósito de establecer que las Universidades serían únicamente a las que se les concediera la facultad para otorgar el título de contador o licenciado en Contaduría Pública, regulaciones que fueron incluidas en el Código de Comercio vigente a la fecha según lo dispuesto en el art. 290.

En el año de 1971 se emitió un nuevo Decreto Legislativo No. 271 en el que se establecía un plazo de 5 años a los Contadores y Tenedores de Libros que poseían títulos reconocidos previamente por el Estado, después de cumplir con los requisitos exigidos por el Código de Comercio, para que pudieran optar al grado de Contador Público Certificado, una vez realizaran los exámenes correspondientes. Decreto al que no se le dio la suficiente importancia, puesto que se emitió uno nuevo, el que otorgó la certificación a personas que estaban inscritas eventualmente en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría creado en ese mismo año, proporcionándoseles también la credencial emitida por el Ministerio de Educación sin exigir ningún requisito y de ese modo se vieron beneficiadas 45 personas, las que no rindieron exámenes para comprobar que poseían los conocimientos necesarios para ejercer la contabilidad, la cual lleva inmersa una gran responsabilidad. Situación que

llevo a que los rectores de las universidades se manifestaran en contra de dicho decreto, exponiendo ante la Presidencia de la República motivos suficientes que sustentaban su desagrado ante dicha acción, su objetivo con tal rechazo, era defender los intereses de la profesión contable, para que esta se desarrollará de acuerdo a las normativas correspondientes.

Transcurrido tiempo después la Ley del Ejercicio de las Funciones del Contador Público viene a ser sustituida por La ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, aprobada según Decreto Legislativo No. 828, del día 26 de enero de 2000, publicado en el diario oficial No 42, Tomo 346, el 26 de febrero, entrando en vigencia el día 01 de abril del mismo año. La que en una de sus razones de creación expresa lo siguiente: (Ley reguladora del ejercicio de la contaduria publica, considerando II) "dentro de la modernización de las funciones del Estado, existe la posibilidad que determinados profesionales ejerzan ciertas funciones públicas cuya vigilancia sea debidamente supervisada y colaborar de esta manera con los fines del Estado en distintas áreas.

1.1.2 Antecedentes de la auditoría gubernamental en El Salvador

A consecuencia del crecimiento de los ingresos y gastos del sector público, en El Salvador surge la necesidad de contratar compañías especializadas en el proceso de fiscalización y ejecución del presupuesto; es por ello que el 25 de Noviembre de 1925, el Ministerio de Hacienda delegó a los señores Williams W. Renwick y Dr. L. Quiñones, para que estos, realizarán proyectos para la creación de la Ley Orgánica de Presupuesto y Ley de Control Fiscal, siendo elaborados dichos anteproyectos de ley, por lo cual para la época que vivía el país resultaban ser novedosas. En julio de 1928, el gobierno se incitó a contratar servicios de la firma inglesa Layton Bennett Chiene and Tait, su objetivo era analizar reformas que contribuyeran a la implementación de un sistema de contabilidad para el control de las operaciones. Fue hasta el 7 de noviembre del año 1929, que se emitió el decreto en virtud del cual, se creó la auditoría general de hacienda anexa al Ministerio de Trabajo, esto como resultado de las recomendaciones planteadas por la firma inglesa. En 1930 se dictó la Ley de Auditoría General de la República, por medio de Decreto Legislativo No. 70 del 21 de mayo de 1930, publicado en el Diario Oficial No. 138 del 19 de junio del mismo año, a raíz de la creación de la auditoría General de Hacienda.

Todo lo anterior originó que el sistema fiscalizador fuera evolucionando, dado que la supervisión de auditoría general del tipo administrativo, facilitó el control jurisdiccional a cargo del tribunal superior de cuentas. Por lo cual la administración fiscal salvadoreña fue fortalecida, al tener de base el entendimiento y esfuerzo de ambos organismos. Luego las actividades fiscales se consolidaron en una sola institución, es decir las funciones que habían sido delegadas al tribunal superior de cuentas,

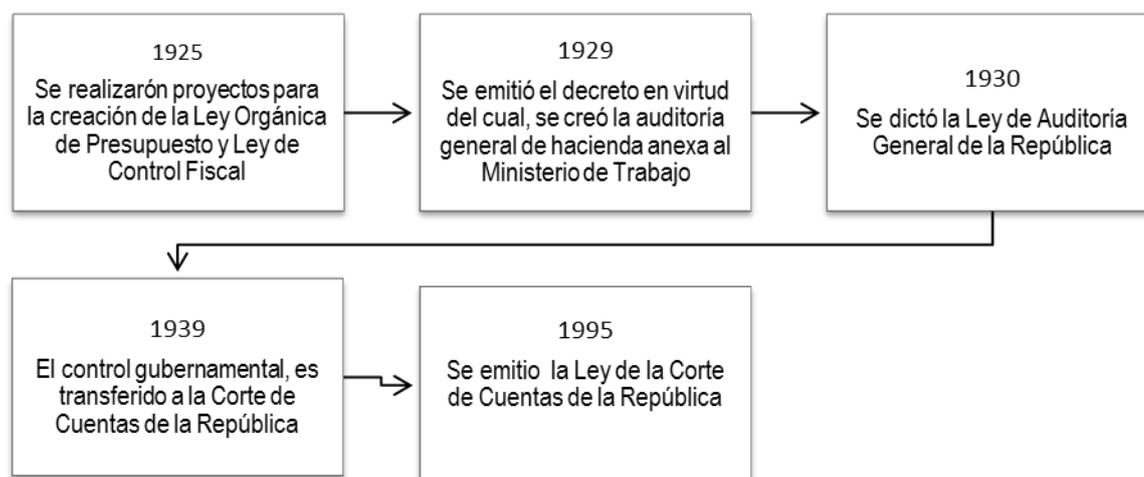
a la auditoría general de la república y la contaduría mayor, se concentraron en un solo ente; para lo cual el gobierno de la República creó una comisión encargada de hacer nuevas reformas a la administración financiera, la que tenía entre otras responsabilidades proponer las disposiciones que a su juicio, fueran apropiadas incluir al proyecto de constitución que se estaba preparando en lo concerniente a la Hacienda Pública.

La referida comisión presentó en el contenido de su informe dos propuestas, una de ellas era optar por un patrón inglés, el cual consistía en la creación de contraloría y auditoría general o bien por el estilo francés que se basa en constituir una Corte de Cuentas, con base a ello fue la Asamblea Legislativa quien decidió optar por el tipo de organización francés, por ser este, un organismo colegiado de control fiscal al que se le hicieron algunas modificaciones, para responder a las necesidades relevantes de la época. Fue hasta el año 1939 que el control gubernamental, es transferido a la Corte de Cuentas de la República, por lo cual se estableció en la constitución en el art. 158 de esa fecha, lo siguiente: "La fiscalización técnico legal de la hacienda pública en general, y de la ejecución del presupuesto en particular, estará a cargo de un organismo independiente del poder ejecutivo, que se denominará Corte de Cuentas de la República" es decir le compete el proceso de fiscalización técnico y legal.

En el año de 1939 nace también la Ley Orgánica de la Corte de Cuentas de la República que desde su procedencia estableció el doble aspecto de su jurisdicción: técnico y legal, la cual tuvo una vigencia de cincuenta y seis años, dado que fue reemplazada por una nueva ley, la que se denominó Ley de la Corte de Cuentas de la República emitida en 1995, publicada en el Diario Oficial No. 176, Tomo No. 328, de fecha 25 de septiembre de ese mismo año. Con la reforma a esta ley, la Corte de Cuentas concretizó el proceso de modernización el cual había dado inicio en el año de 1987, que pretendía que cada dependencia u organismo de gobierno debía estar obligado a establecer dentro de su estructura organizativa una unidad de auditoría interna, con los objetivos de mejorar los controles internos de cada institución.

Con fecha 16 de julio del 2002, a las once horas con cincuenta minutos, con sentencia de la honorable Corte Suprema de Justicia, se declararon inconstitucionales los artículos 8, numeral 64 inciso 4° de Ley de la Corte de Cuentas, por lo que se pronunciaron las bases para las nuevas reformas, encontrándose reflejadas el 26 de septiembre de 2002 y publicadas en el diario oficial 239, Tomo 357 del 18 de diciembre del mismo año.

Figura 1: Resumen de antecedentes de la auditoría gubernamental



Fuente: Elaborado por grupo de investigación

1.1.3 Antecedentes de las firmas privadas de auditoría

Como producto de la globalización y con el surgimiento de empresas extranjeras y nacionales en El Salvador, se origina la necesidad de crear nuevas leyes, normativa técnica, en materia de contabilidad y auditoría, con el propósito también de formar profesionales en el área, dado que la economía en el país a medida el tiempo transcurre ha experimentado una serie de cambios.

En el año 1929, el Gobierno de El Salvador contrató los servicios de una firma de auditoría inglesa, la cual era muy distinguida durante esa época, denominada Lyton Bennett Chiene & Taita a quien se encargó realizar las primeras prácticas de auditoría lo que constituyó un aporte muy importante, produciendo un desarrollo considerable a la profesión, acontecimiento que influyó también al origen de la Contaduría Pública, ya que dos de los auditores de la firma en mención, una vez terminada su labor, permanecieron la década entre 1929 y 1939 en el país, para seguir ejerciendo la auditoría de manera independiente; quienes también practicaron la contabilidad sin limitantes legales, puesto que en esa época no existían leyes que regularan dicha área.

El Salvador por ser un país notablemente agrícola en el transcurso del tiempo fue tratando de desarrollarse económicamente, prosperando así la industria, el comercio y la banca por lo cual las operaciones mercantiles crecieron considerablemente, como consecuencia de ello se implementaron sistemas contables, para poder adquirir información financiera lo suficientemente fiable, por lo que surge la necesidad de contratar profesionales en contaduría pública con criterio independiente, para realizar auditorías y así emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en los

estados financieros ante la Junta General de Accionistas, fue así también como las firmas de auditoría tuvieron su origen con el propósito de gestionar la información financiera suministrada de las operaciones comerciales, como resultado del desarrollo económico.

En el año de 1991 con fecha 10 de septiembre se emitió el Decreto Legislativo No. 43, publicado en el Diario Oficial No. 167, Tomo No. 310, el cual estableció el día del auditor que se celebra el 31 de agosto, con el propósito de darle la importancia a dicha profesión, por parte de las gremiales y el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

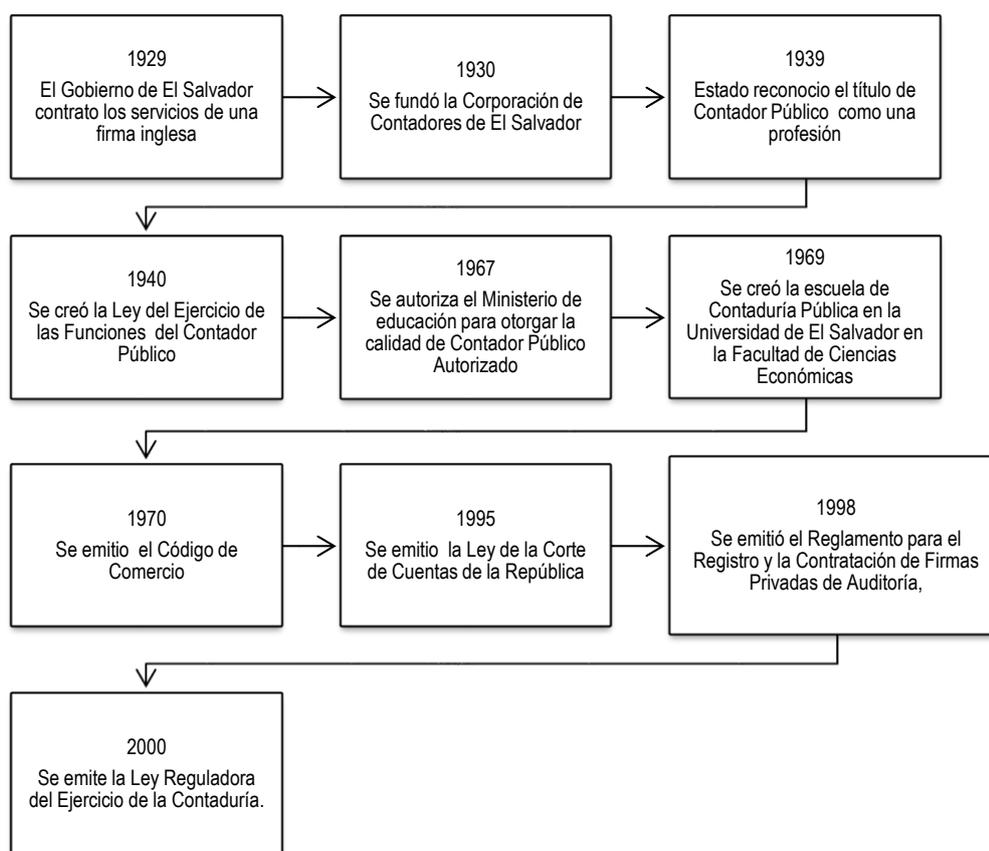
Además la Ley reguladora del Ejercicio de la Contaduría en el artículo 4 establece que "solo quienes estén autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría. Con el objeto de ser autorizados para el ejercicio de auditorías externas especializadas, los auditores también deberán cumplir los requisitos que establezcan otras leyes y ser inscritos en los registros correspondientes". Además el día 31 de Julio de 1970, por Decreto Legislativo No. 510, publicado en Diario Oficial No. 140 se estableció el Código de Comercio el cual comprendía una serie de artículos que reglamentan las labores del Contador Público en lo concerniente a la contabilidad de los comerciantes. Haciéndose reformas a este, en el año 2000, en las que se incluyeron las competencias de la auditoría independiente las cuales entraron en vigencia el uno de abril de ese mismo año.

Con las nuevas reformas lo que se pretendía era que las firmas privadas de auditoría se involucraran en el desarrollo de auditorías a Instituciones Gubernamentales. De conformidad a lo que establece la Ley de la Corte de Cuentas de la República, aprobada por Decreto Legislativo N° 438, el 31 de agosto de 1995 (Ley de la Corte de Cuentas de la República, art. 39) "el Presidente de la Corte podrá contratar firmas privadas para sustentar sus auditorías cuando lo estime necesario y de acuerdo al proceso de calificación, selección, contratación y concurso, que establece el Reglamento respectivo." Es por ello que mediante Decreto N0. 9, de fecha 27 de marzo de 1998, publicado en el Diario Oficial No. 68 de fecha 16 de abril del mismo año, el Presidente de la Corte de Cuentas de la República emitió el Reglamento para el Registro y la Contratación de Firmas Privadas de Auditoría, siendo sustituido este, el día 10 de febrero del año 2000, por Decreto N° 17, publicado en el Diario Oficial No. 39, Tomo 346, el 24 de febrero del mismo año, en el cual establece el proceso a seguir en relación al registro y contratación de dichas Firmas, para ser autorizadas de tal forma que puedan ejercer y realizar exámenes a entidades u organismos del sector público cuando así lo requieran.

Es a partir de ese decreto que las firmas privadas de auditoría quienes venían desempeñándose en la realización de auditorías a entidades privadas, comenzaron a prestar servicios a instituciones del

sector público, colaborando de esa forma en el cumplimiento de las metas programadas por el Estado, siendo supervisadas por la Corte de Cuentas en el ejercicio de sus funciones, asimismo como consecuencia del surgimiento de nuevas reformas y normativas, emitidas en respuesta a las exigencias de las mismas.

Figura 2: Resumen de antecedentes de las firmas privadas de auditoría y la contaduría



Fuente: Elaborado por grupo de investigación.

1.2 Marco conceptual

Auditor: una persona que, ya sea como empleado regular o en capacidad de profesional externo, audite libros y registros de contabilidad llevados por otros; cualquier persona designada por autoridad superior para examinar e informar acerca de cuentas y registros. (William Cooper & Yuji Ijiri, 2005)

Corte de Cuentas de la República: es el organismo encargado de fiscalizar, en su doble aspecto administrativo y jurisdiccional, la Hacienda pública en general y la ejecución del Presupuesto en

particular, la gestión económica de las entidades públicas así como las entidades que reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos.

Documentos de auditoría: son todos aquellos documentos que resultan de la aplicación de procedimientos de auditoría. (Corte de Cuentas de la República, 2004)

Firmas privadas de auditoría: personas naturales o jurídicas, sean estas últimas nacionales o extranjeras autorizadas para ejercer en El Salvador. (Corte de Cuentas de la República, 2006)

Fondos públicos: son los ingresos provenientes de la aplicación de las leyes, reglamentos y disposiciones relativa a impuestos, tasas, derechos, compensaciones y otras contribuciones, así como los que resulten de operaciones comerciales, donativos o de cualquier otro título y que pertenezcan al Gobierno Central o a las instituciones o empresas estatales de carácter autónomo. (Reglamento de la Ley Orgánica Financiera del Estado, 2005)

Ley: precepto dictado por la suprema autoridad, en que se manda o prohíbe una cosa. (Diccionario enciclopédico, 1998)

Licitación: es el procedimiento por cuyo medio se promueve competencia, invitando públicamente a todas las personas naturales o jurídicas interesadas en proporcionar obras, bienes y servicios. (Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública, 2000)

Normas de Auditoría Gubernamental (NAG): son mandatos de cumplimiento obligatorio creados por La Corte de Cuentas, para la práctica de la auditoría gubernamental, realizada por los auditores de la misma y por las firmas privadas autorizadas para ejercer auditoría gubernamental.

Sistema de control interno: es el conjunto de procesos continuos e interrelacionados realizados por la máxima autoridad, funcionarios y empleados, diseñados para proporcionar seguridad razonable en la consecución de sus objetivos. (Normas Técnicas de Control Interno, 2004)

Sistema Nacional de Control y Auditoría de la Gestión Pública: las entidades y organismos encargados de ejecutar las acciones de control, el conjunto de normas aplicables a las entidades del sector público y sus servidores para el examen de su gestión y para el descargo de sus responsabilidades; las medidas necesarias para precautelar y verificar el uso eficiente y económico de sus recursos y la efectividad de los resultados institucionales; así como para corregir las deficiencias y desviaciones. (Ley de la Corte de Cuentas de la República, 2016)

1.3 Generalidades de las firmas privadas de auditoría en el ámbito gubernamental

1.3.1 Tipos de auditoría en el sector gubernamental

Financiera: es la expresión de una opinión por parte del auditor sobre la razonabilidad de las cifras mostradas en los estados financieros, que estos han sido preparados de acuerdo a los principios de contabilidad gubernamental u otra base comprensible de contabilidad generalmente aceptada en El Salvador, examinando para ello, las transacciones, registros, informes, estados financieros; del control interno y del cumplimiento legal de las transacciones con la finalidad de obtener evidencia de auditoría.

De gestión: es un examen de la gestión de una entidad del sector público, cuyo propósito es evaluar la eficiencia de los resultados conforme las metas que se habían proyectado, con el propósito de determinar la transparencia, eficacia, excelencia, eficiencia, efectividad, equidad y economía sobre el empleo de los recursos públicos.

Examen especial: es aquella que tiene un alcance específico, mediante el análisis y la revisión puntual de uno o más componentes de los estados financieros o aspectos de gestión, cuyo propósito es emitir una opinión sobre dichos elementos.

1.3.2 Importancia

La importancia de la auditoría gubernamental realizada por las firmas privadas de auditoría a las cifras de los estados financieros radica, en que contribuye al desarrollo económico, dado que estas participan en la evaluación de los hechos económicos, debido a que provee información útil para la toma de decisiones, ya que sirve como mecanismo para mantener control sobre los fondos asignados a las instituciones del sector público, con la finalidad de generar transparencia sobre el destino que estos tienen, evitando así el fraude y el despilfarro de los recursos del Estado. Además se generan empleos para los profesionales de la contaduría pública, lo que suma a su formación profesional, así también en lo que concierne a su aplicación moral, ya que este actúa en base a normativas que regulan la ética, por lo que al momento de la emisión del informe este da fe pública sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los Estados Financieros.

1.3.3 Características

Las firmas privadas de auditoría autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, e inscritas en la Corte de Cuentas de la República de El Salvador, por ser entidades que prestan servicios a instituciones del sector gubernamental deben reunir las siguientes características:

- Ser de reconocida profesionalidad y prestigio.
- Están obligadas a informar a la Corte de Cuentas de la República sobre cualquier cambio o modificación que efectuaren sobre los datos que fueron proporcionados para su autorización.
- Su trabajo lo realizan de acuerdo a normativas legales y técnicas proporcionadas por la Corte y disposiciones legales aplicables al ente auditado.
- Sus auditorías son supervisadas por la Corte de Cuentas de la República.
- Desarrollan su trabajo de manera independiente para que su opinión tenga validez, es decir estar libre de conflicto de intereses y estar basada en su juicio profesional.
- Están integradas por uno o más socios, accionistas y administradores.
- Solo quienes estén autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría.

1.3.4 Ventajas

Las firmas privadas de auditoría que prestan servicios al sector público tienen las siguientes ventajas:

- Son más reconocidas en el ámbito en que se desenvuelven.
- Tienen mayores fuentes de ingresos.
- Los Contadores Públicos que realizan el trabajo de auditoría adquieren mayor experiencia, su formación profesional es más completa en relación a los que no se involucran en el desarrollo del trabajo.

1.4 Procesos de autorización de las firmas privadas de auditoría por la Corte de Cuentas de la República

En el Reglamento para el Registro y Contratación de Firmas Privadas de Auditoría, artículo 5, se establece que la Corte de Cuentas de la República llevará un Registro de Firmas de reconocida profesionalidad y prestigio, el cual mantendrá actualizado. Es por ello que las firmas que deseen registrarse para poder realizar auditorías al sector gubernamental deberán presentar una solicitud con toda la documentación requerida en el artículo 6 del mencionado reglamento.

Asimismo las firmas privadas deberán cumplir con ciertos requisitos que se establecen en el artículo 7 del Reglamento para el Registro y Contratación de Firmas Privadas de Auditoría, los cuales se mencionan a continuación:

- a) Las firmas deben estar inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en el respectivo registro profesional.
- b) Que ninguna persona que suscriba informes tenga cuentas pendientes por mal manejo de recursos del Estado ni haya sido condenado por algún delito cometido contra el patrimonio o la Hacienda Pública.
- c) Las firmas que deseen y soliciten inscribirse como sociedades deberán estar constituidas legalmente, así también, su giro ordinario o actividad principal sea la prestación de servicios de auditoría.
- d) Ningún auditor que sea servidor de la Corte de Cuentas de la República podrá solicitar en su calidad personal o como parte de una sociedad inscribirse en el registro de firmas privadas de auditoría mientras preste su servicio a dicha institución. Por lo tanto, ninguna sociedad podrá ser inscrita cuando alguno de sus socios sea auditor de la Corte.

En el Reglamento para el Registro y Contratación de Firmas Privadas se establece, que la Corte de Cuentas de la República deberá integrar una Comisión, la cual es la encargada de calificar y autorizar a las firmas para su registro, regulando así cuáles son sus funciones y atribuciones, estableciendo también el procedimiento a seguir por las firmas, las sanciones a imponer en caso de incumplimiento y la forma en que ofertaran sus servicios.

1.5 Proceso de licitación de servicios de auditoría en el sector público.

1.5.1 De parte de Instituciones o entidades públicas

La autoridad superior de cada institución del sector público, para contratar servicios de auditoría de parte de firmas privadas, deberá:

- Crear mediante acuerdo, una comisión evaluadora de ofertas que se encargara de todo lo correspondiente al proceso de contratación del servicio.
- La competencia será por concurso público, agotado este podrá ser privado
- La comisión evaluadora creara las bases de licitación y los términos de referencia que regirán el concurso, para que las firmas puedan ofertar.
- El secretario de la comisión será el encargado de entregar las bases de licitación a las firmas que se encuentren interesadas en concursar.

- Los servicios de auditoría serán adjudicados previa competencia, la cual, podrá ser por concurso público una vez agotado esta modalidad, será por concurso privado.
- La institución que se encuentre interesada en contratar los servicios de auditoría, deberá hacer la convocatoria a concurso, por lo menos con cuatro meses de anticipación al cierre del ejercicio económico que se desea auditar. (Queda sin efecto a menos que se trate de efectuar exámenes especiales a realizar en ejercicios anteriores al vigente).
- Las ofertas tendrán una validez de 60 días hábiles contados a partir de la fecha límite de entrega.
- Vencido el plazo para la presentación de las ofertas, transcurridos tres días hábiles, la comisión evaluadora llamará a las firmas participantes y abrirá el sobre número uno en presencia de su representante legal o apoderado, las firmas que no cumplan con los requisitos establecidos en el concurso se le devolverá el sobre número dos sin abrir
- La comisión evaluadora procederá a calificar las ofertas técnicas de cada uno de los ofertantes para lo cual analizará comparará y evaluará las ofertas en base al contenido de las mismas.
- Se ponderará cada una de las ofertas técnicas de acuerdo al porcentaje de cada uno de los factores establecidos en el reglamento para el registro y contratación de firmas privadas.
- Establecida cada una de las calificaciones se establecerá un orden de preferencia, en base al puntaje obtenido por cada una de las ofertas de las firmas.
- El titular de la institución citará por medio de la comisión evaluadora a la firma que se estableció en primer lugar de acuerdo al puntaje obtenido, para negociar la oferta económica y la oferta técnica si fuera necesario con el fin de mejorar los servicios.
- La máxima autoridad de la entidad resolverá sobre la adjudicación de acuerdo al dictamen presentado por la comisión evaluadora.
- El titular de la entidad notificará a la firma seleccionada, dentro de los tres días hábiles siguientes al de la resolución.
- El titular de la entidad contratante iniciará los trámites para la formalización y suscripción del contrato respectivo, el cual será otorgado por medio de escritura pública.

1.5.2 De parte de firmas privadas de auditoría

Las firmas autorizadas por la Corte de Cuentas de la República que deseen participar en el concurso público de licitación de los servicios de auditoría ofrecidos por instituciones públicas, deberán considerar lo siguiente:

- Convocatoria a concurso público por medio de una sola publicación, en dos periódicos de circulación nacional realizada por la institución interesada.

- Las firmas interesadas en participar en el concurso de licitación, deberán presentar la fotocopia de la certificación de autorización que la Corte de Cuentas les extendió para poder auditar al sector gubernamental.
- Presentaran en dos sobres cerrados, la oferta técnica y económica al secretario de la comisión evaluadora, las que deberán ir de acuerdo a las bases de licitación correspondiente y en idioma castellano.
- El propietario o representante legal de la firma deberá numerar y rubricar todos los documentos presentados en la oferta.

1.6 Fases de auditoría de estados financieros del sector gubernamental realizada por las firmas privadas de auditoría.

A continuación se describe el proceso de auditoría externa a las cifras mostradas en los estados financieros del sector público realizado por las firmas privadas de auditoría en cada una de sus etapas.

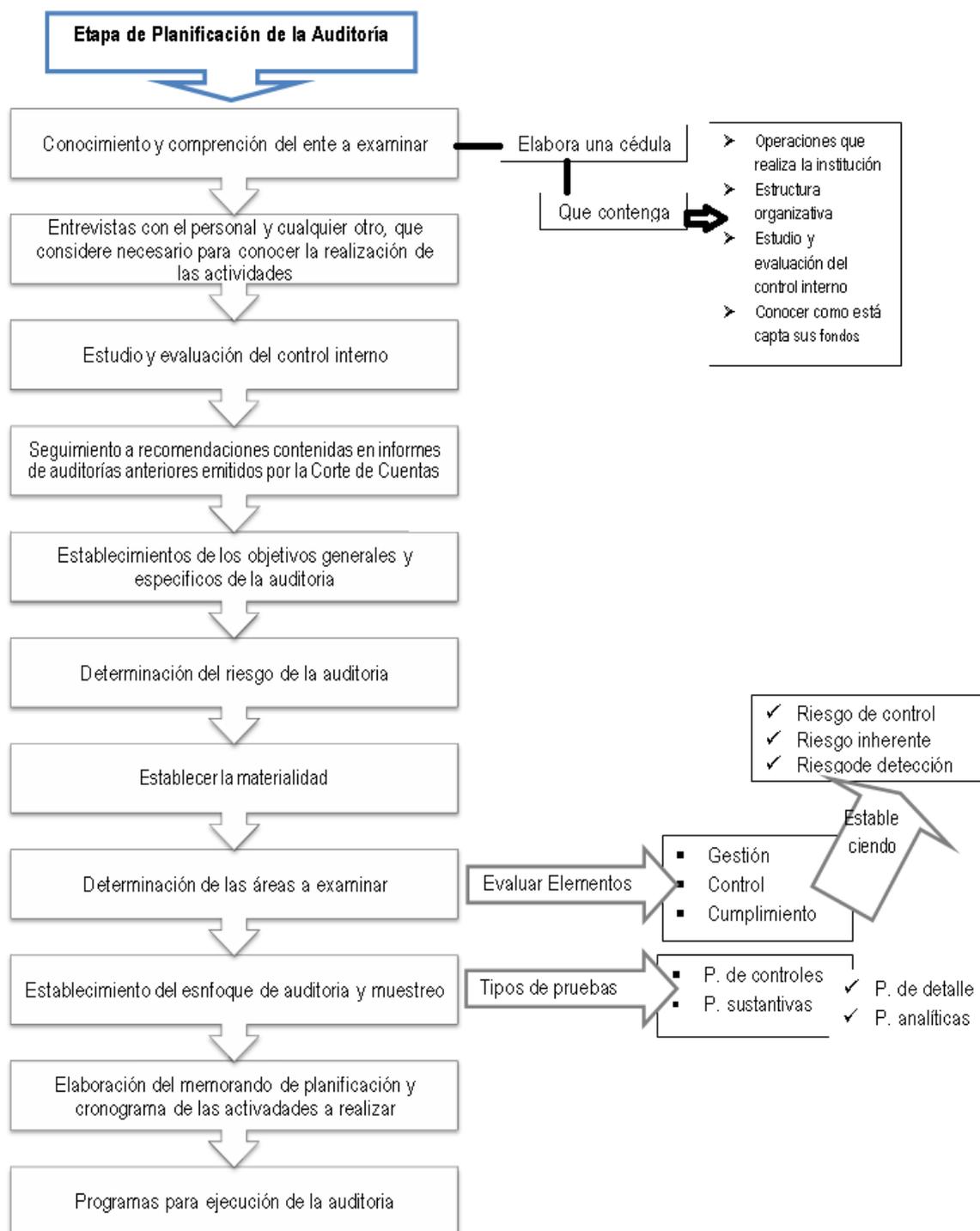
Planificación

Con el fin de desarrollar una estrategia de auditoría, la etapa de planificación comprenderá una serie de aspectos tales como: en primer lugar el auditor debe obtener conocimiento y comprensión de la entidad u organismo a auditar en su totalidad, por lo que elabora una cedula, que es la evidencia de que se está conociendo al cliente, que contiene aspectos como operaciones que realiza la institución, su estructura organizativa, estudio y evaluación del control interno (dado que todas las entidades tienen normas específicas de control interno, por lo cual el auditor elabora un requerimiento para que le presenten la información relacionada con este aspecto), también conocer como está capta sus fondos, entrevistas con el personal clave o cualquier otra persona que sea relevante, y dar seguimiento a recomendaciones contenidas en informes de auditorías anteriores emitidos por la Corte de Cuentas, con el propósito de evaluar si hay unidades de riesgo.

Luego analizar los informes de auditoría interna y externa para lo cual se debe conocer como realizó el plan de auditoría interna, si este se presentó oportunamente a la Corte de Cuentas, cual es la metodología empleada, que es lo que examinó, para lo cual se debe conocer la base y normativa aplicada por el auditor que desarrollo el trabajo, para la determinación de los hallazgos y poder evaluar esa información y así validarlos y documentarlos, en base a ello determinar el seguimiento que se le dará.

Además se deben establecer los objetivos generales y específicos, determinación del riesgo de auditoría, evaluar en lo que se refiere al riesgo de detección, es decir si se tiene un alto riesgo de no detectar algún error de importancia y en base a las cifras de los estados financieros, establecer la materialidad que es el nivel tolerante de error que se puede tener para que no califique la opinión, determinación de las áreas a examinar, en este caso, en las que se detectan que hay mayor riesgo considerando los tres elementos que se deben evaluar tales como gestión, control y cumplimiento, estableciendo para ello los riesgos de control, inherente y de detección y como se califican, luego hacer un comentario del porque se dice que el riesgo es alto, medio o bajo según corresponda, luego se establece el enfoque de auditoría y muestreo, en el enfoque, que tipo de pruebas se van a desarrollar éstas pueden ser de controles y sustantivas en las últimas se pueden realizar pruebas de detalle y analíticas dependiendo de los controles, también se debe elaborar el memorándum de planificación y cronograma de actividades a desarrollar y por ultimo realizar los programas en base a las áreas que se van a examinar y así servir de guía a la etapa de ejecución.

Figura 3: procedimientos que se realizan en la etapa de planificación



Fuente: Elaborado por grupo de investigación

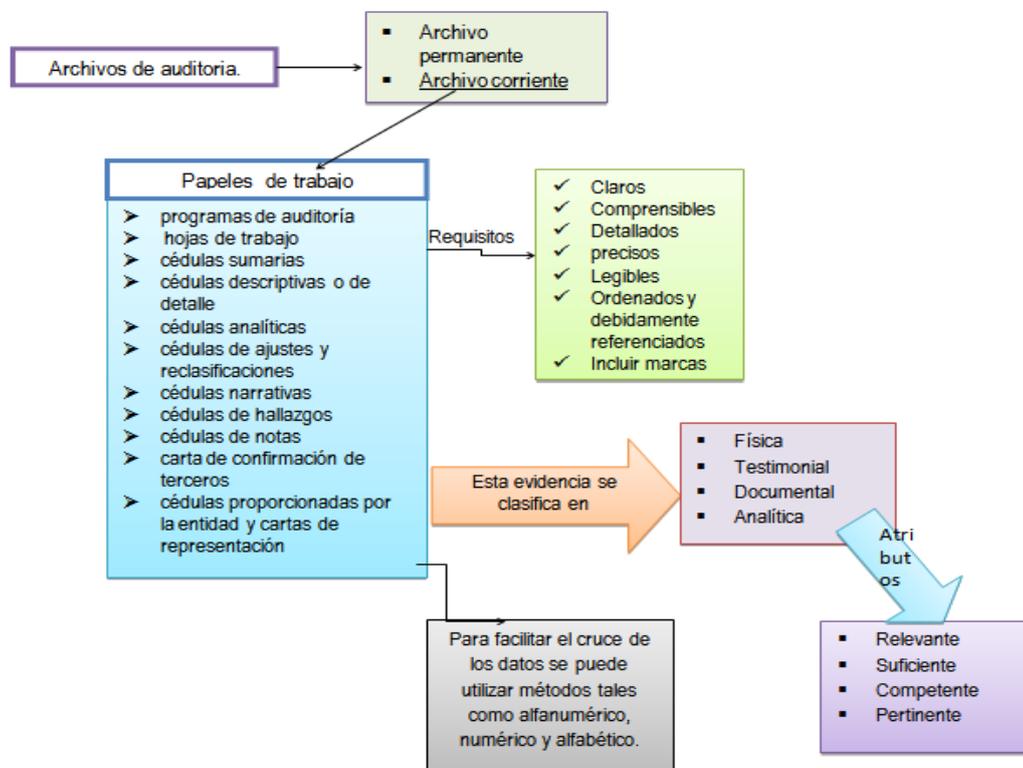
Etapa de ejecución

En la etapa de ejecución se desarrolla el contenido de los documentos de auditoría, es decir papeles de trabajo, resultantes de la aplicación de procedimientos de auditoría financiera, cuyo diseño es estandarizado, dado que hay normas que establecen los lineamientos para su creación, además estos sirven de evidencia del análisis, comprobación y verificaciones que hace el Contador Público, todo ello para sustentar su opinión y juicio de la información que ha examinado, con la finalidad de documentar apropiadamente el proceso de la auditoría en la etapa de ejecución y así asegurar la correcta comunicación de resultados.

En la mayoría de casos los papeles de trabajo consisten en: programas, hojas de trabajo, diferentes tipos de cédulas entre las que se encuentran sumarias, descriptivas o de detalle, analíticas, de ajustes y reclasificaciones, narrativas, de hallazgos, de notas y también las proporcionadas por la entidad, además, carta de confirmación de terceros y cartas de representación. Estos deben reunir una serie de requisitos para ser entendibles tales como: ser claros, comprensibles, detallados, precisos, legibles, ordenados y debidamente referenciados. Para la documentación de estos se deben incluir marcas y además ser debidamente referenciados para facilitar el cruce de los datos para lo que puede utilizar métodos, tales como alfanumérico, numérico y alfabético.

En esta etapa la evidencia puede clasificarse en física, testimonial, documental y analítica así también debe contener atributos mínimos como ser relevante, suficiente, competente y pertinente en función de los procedimientos de auditoría, para lo que podrá utilizar técnicas que le sirvan de herramienta para fundamentar su opinión profesional, tales como verificación ocular, escrita, documental y física. Con relación a las deficiencias encontradas que afectan en forma significativa a la entidad, los auditores deben presentarlas por escrito, con el objetivo que se presenten los comentarios en el tiempo de la ejecución de la auditoría para que puedan ser analizadas y en caso de que la administración no responda a ellas, estas se incluirán en el borrador de informe de auditoría. En la redacción de hallazgos una vez confirmada las deficiencias estos deben elaborarse con los siguientes atributos tales como nombre del hallazgo, condición u observación, criterio o normativa incumplida, causa, efecto, recomendación, también debe contener comentario de la administración y comentario del auditor.

Figura 4: Etapa de ejecución



Fuente: Elaborado por grupo de investigación

Etapa de informe de auditoría

Esta etapa se realiza de conformidad a la nía 800 que trata lo relacionado a consideraciones especiales - Auditoría de Estados Financieros Preparados de Conformidad con un Marco de Información con fines específicos, así mismo las Normas de Auditoría Gubernamental.

Según el reglamento que contiene las normas de auditoría gubernamental, el informe de auditoría comprenderá lo siguiente:

1. Aspectos generales:

i. Resumen de los resultados del informe

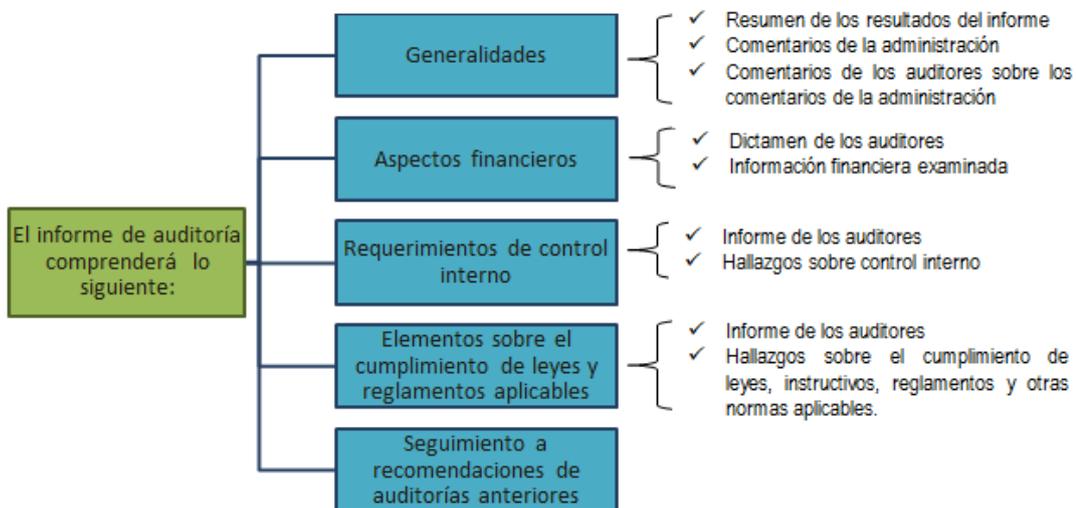
- ✓ Tipo de opinión del dictamen
- ✓ Sobre aspectos de control interno

- ✓ Sobre aspectos de cumplimiento legal.
 - ✓ Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.
- ii. Comentarios de la administración
- iii. Comentarios de los auditores
- Aspectos financieros
- i. Dictamen de los auditores
- ii. Información financiera examinada
- Aspectos de control interno
- i. Informe de los auditores
- ii. Hallazgos sobre aspectos de control interno
- Aspecto sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.
- a) Informe de los auditores
- b) Hallazgos sobre el cumplimiento de leyes, instructivos, reglamentos y otras normas aplicables.
- Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.

El informe sobre aspectos financieros debe contener lo siguiente: título, el cual comprenderá el periodo de los estados financieros auditado, destinatario, el informe debe ser dirigido a la máxima autoridad de la entidad auditada, párrafo introductorio, alcance, párrafo explicativo (este se incluye solamente cuando la opinión sea con salvedad o adversa), opinión, Referencia a informes separados, Fecha (esta debe ser cuando se suscribe el informe), firma e identificación del representante legal, quien deberá estar inscrito en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. El reporte de control interno y el de cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables, estarán incluidos en el informe de auditoría, y deberán contener: título, destinatario, párrafo introductorio, alcance, responsabilidad, párrafo explicativo, conclusión, fecha, firma del representante legal con su respectiva identificación. La presentación definitiva de estos informes deberá hacerse en papel membretado de la entidad. (Reglamento que contiene las normas de Auditoría Gubernamental, 2014)

Los informes emitidos por las firmas privadas de auditoría deberán ser remitidos a la Corte de Cuentas.

Figura 5: Etapa del informe de auditoría

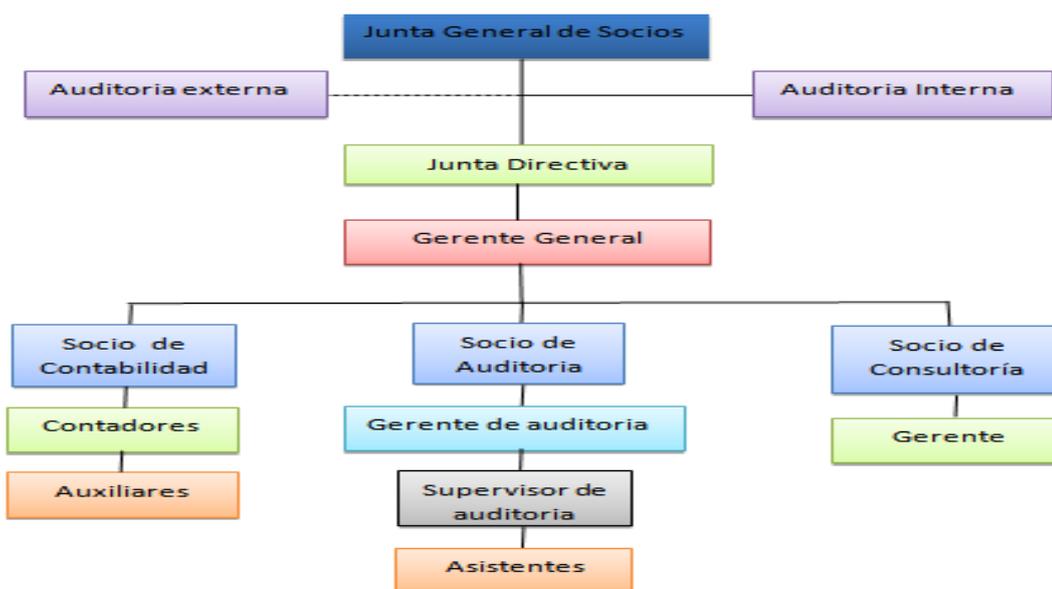


Fuente: Elaborado por grupo de investigación

1.7 Estructura organizativa de las firmas privadas de auditoría

A continuación se presenta una estructura organizativa general de firmas privadas de auditoría establecidas en El Salvador

Figura 6: Organigrama general de firmas privadas



Fuente: Elaborado por grupo de investigación

1.7.1 Descripción de puestos

Junta general de socios: es el órgano supremo de la sociedad cuyas funciones son:

- Discutir la aprobación del balance general correspondiente al ejercicio anual terminado.
- Decretar el reparto de utilidades obtenidas durante el año.
- Nombrar y remover a los gerentes.
- Fijar la remuneración del personal de la firma.

Junta directiva: tiene las siguientes funciones.

- Son los portadores de los recursos económicos.
- Encargados de la selección del personal a nivel ejecutivo
- Revisar los libros de contabilidad, verificar que los objetivos están siendo alcanzados de acuerdo a lo planeado.
- Planificar, coordinar, supervisar las actividades que competen para el negocio.

Gerente general: le corresponde planear, organizar, dirigir y controlar la programación, ejecución de las actividades administrativas, de apoyo general que demanda el funcionamiento de la institución. También le corresponde crear un ambiente adecuado para que su equipo desarrolle creatividad, definir metas personales y de grupo en función con los objetivos generales de la empresa.

Gerente de auditoría: es la persona que tiene la responsabilidad primaria y absoluta de asegurar que la auditoría sea efectuada conforme a normas de auditoría y las leyes aplicadas a la empresa. Además tiene la obligación de velar que se proporcione al cliente todos los servicios que se pactaron con la firma.

- Aprobar el alcance general de la auditoría.
- Dirigir y autorizar los programas de auditoría.
- Participar y resolver los aspectos técnicos de la contabilidad y auditoría.
- Revisar memorando de planeación, papeles de trabajo, y otra información obtenida con relación al examen practicado.
- Establecer la naturaleza y contenido de los informes de auditoría y aprobarlos antes de que sean remitidos.

Supervisor de auditoría: mantener y dirigir esfuerzos conjuntamente con el gerente de auditoría para desarrollar una estrategia general para la conducción y alcance esperado en el examen. Dentro de sus funciones están.

- Coordinar visitas de auditoría con los asistentes.
- Revisión de los expedientes de correspondencia, papeles de trabajo de la auditoría del año anterior, archivos permanentes, estados financieros y dictámenes, reuniones de coordinación con los asistentes.
- Indagación sobre los acontecimientos actuales en los negocios que pudieren afectar a la entidad.
- Identificar áreas que pueden requerir consideración especial.
- Participar y ayudar al gerente a resolver problemas técnicos de contabilidad y auditoría con relación al trabajo contratado.

Auditor encargado: tendrá los siguientes deberes y responsabilidades:

- Confirmar con la máxima autoridad del ente auditado, mediante programas y reuniones, el alcance que se le dará al trabajo.
- Ejecutar las actividades asignadas, en concordancia con las leyes, políticas, normas y reglamentos, que rigen su área.
- Informar oportunamente al superior de las situaciones que se presentan en el transcurso de las intervenciones y que por su trascendencia requieran la participación de instancias superiores.
- Controlar el tiempo empleado del trabajo
- Desarrollar los procedimientos de auditoría necesarios
- Comunicar los problemas inmediatamente y mantener información del progreso.
- Colaborar en la ejecución de los programas de trabajo, en los cuales se incluyen otros aspectos tales como: arqueos de fondos de operaciones, conciliaciones bancarias, revisión de formularios contables, análisis de cuentas de gastos, ventas, revisión de procedimientos utilizados, controles internos y otros aspectos o actividades susceptibles de evaluación.

Asistente de auditoría: este personal contará con obligaciones y responsabilidades que se deriven de las actividades propias de auditoría entre las cuales tenemos:

- Debe relacionarse de manera inmediata con los contactos de la entidad a auditar.
- Pedir la información que se requiera para la evaluación del control interno.

- Solicitar los registros contables necesarios para evaluar la razonabilidad de los estados financieros.
- Preparar los papeles de trabajo que reflejen la evidencia de la información obtenida y las conclusiones a las que se llegó.
- Participar en la revisión del informe de auditoría.
- La revisión de los expedientes de correspondencia del año anterior como papeles de trabajo, archivo permanente, estados financieros y dictámenes.
- Debe tener conocimientos contables y de auditoría

Contadores: es el profesional en contaduría Pública dedicado a aplicar, gestionar e interpretar la contabilidad de una entidad, con el propósito de obtener información que sirva a la gerencia o a terceros para la toma de decisiones. Entre sus funciones están:

- Procesar, codificar y contabilizar los diferentes comprobantes por concepto de activos, pasivos, ingresos y egresos, mediante el registro numérico de la contabilización de cada una de las operaciones, así como la actualización de los soportes adecuados para cada caso.
- Elaborar los comprobantes de diario, mediante el registro oportuno de la información.
- Llevar libros contables.
- Mantener y cumplir los lineamientos del Sistema de Gestión de la Calidad.
- Velar por la aplicación y cumplimiento de las normas de la organización.

Auxiliares: su trabajo consiste en realizar diversas funciones relacionadas con la contabilidad, se espera que registren con precisión las transacciones financieras que se producen a diario en el transcurrir de los negocios.

Asesores: su función es brindar asesoría en temas legales, tributarios, contables entre otros.

1.8 Marco Técnico

1.8.1 Normas de Auditoría Gubernamental (NAG)

Las Normas de Auditoría Gubernamental fueron emitidas por la Corte de Cuentas de la República mediante Decreto N°5 de fecha 14 de septiembre de 2004, publicadas en el Diario Oficial N° 180, Tomo N° 364 del 29 de septiembre de 2004; y son de aplicación obligatoria para la práctica de auditoría gubernamental, esta normativa tiene como objetivo modernizar la fiscalización de los bienes y recursos del Estado y prevenir de esta manera la corrupción, además orientar el proceso de trabajo

de auditoría en todas sus fases a través de lineamientos y procedimientos estándares de auditoría establecidos por la Corte de Cuentas de la República.

Estas normas incluyen los tipos de auditoría gubernamental que pueden realizar las firmas privadas, como lo son, la auditoría financiera, operacional o de gestión y examen especial, además establecen las responsabilidades de los involucrados en la auditoría, estableciendo que la Administración de cada Entidad u Organismo Público es responsable de la preparación y presentación de estados financieros y de la ejecución de la función pública, así mismo, del control interno que se desarrolle dentro de la Institución.

Para la realización de una auditoría gubernamental de tipo financiera que es la que se encuentra bajo estudio, se tienen las siguientes normas aplicables:

Normas de Auditoría Gubernamental (NAG)		
Normas	Artículo	Descripción
Normas Aplicables a la Fase de Planificación	25-56	<p>En estos artículos se especifica que en la fase de planificación el auditor debe de conocer a la entidad auditada, su naturaleza y las operaciones que esta realiza, también de la suficiencia del Sistema de Control Interno, entre otros aspectos relevantes de la institución, así como dar seguimiento a los informes de auditoría de años anteriores ya sean internos o externos como un aspecto de estricto cumplimiento, y proporciona los elementos mínimos que debe contener el Memorando de Planificación y la Preparación y desarrollo de un programa de planificación.</p> <p>Un aspecto a destacar en esta fase es la determinación de la estrategia de auditoría, ya que constituye la parte medular de la planificación, por lo cual, es de suma importancia que el auditor defina con claridad las variables que la conforman y establezca las relaciones entre ellas, debido a que</p>

		la calidad de los resultados de la auditoría financiera depende en gran medida de la adecuada aplicación de esta.
	52	<p>Los programas de auditoría deben cumplir con al menos los siguientes requisitos básicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los objetivos de los programas deben estar relacionados con los de la auditoría, establecidos en la estrategia y en el memorándum de planificación. • Los procedimientos deben estar dirigidos a cumplir con los objetivos del programa • Las conclusiones del programa deben estar relacionados a sus objetivos <p>Además de cumplir con todos los aspectos técnicos que identifiquen y referencien adecuadamente los procedimientos de los programas.</p>
Normas Aplicables a la Fase de Ejecución	57 y 58	Se plantea el alcance de la norma que está enfocado a la realización y contenido de los documentos de auditoría o papeles de trabajo que son los resultantes de la aplicación de procedimientos de auditoría financiera. Además de establecer lineamientos básicos que el auditor debe cumplir en esta fase de la auditoría de estados financieros, así como también, estandariza la elaboración de documentos de auditoría y como documentar apropiadamente el proceso en la fase de ejecución y garantizar el proceso de comunicación de resultados.
	59 al 61	Se describen los tipos de documentos o papeles de trabajo que pueden obtenerse en la aplicación de los procedimientos de auditoría, entre los cuales

		<p>encontramos: programas de auditoría, hojas de trabajo, además de los diferentes tipos de cedulas las cuales pueden ser sumarias, descriptivas o de detalle, analíticas, de ajustes y reclasificaciones, narrativas, de hallazgos, de notas, proporcionadas por la Entidad (CPE), así también cartas de confirmación de saldos de terceros y de representaciones; así mismo los requisitos que estos deben contener.</p>
	62-65	<p>En estos artículos se presentan las marcas de los documentos de auditoría, las cuales pueden ser de dos tipos:</p> <p>Con significado uniforme: estas se emplean frecuentemente en circunstancias similares.</p> <p>Con leyenda a criterio del auditor: en este tipo se emplean según las necesidades de la auditoría en particular.</p>
	68	<p>Los tipos de archivo que se utilizan en la auditoría se clasifican en Permanente, el cual tiene por objetivo mantener la disponibilidad de la información de importancia, sin necesidad de reproducirla cada año y el Corriente cuya función es respaldar la opinión del auditor, generalmente incluye la documentación sobre la manera de cómo esté comprende el sistema de control interno de la entidad, los procedimientos realizados y las evidencias que se han obtenido durante las fases de la auditoría.</p>
	71 al 75	<p>La evidencia de auditoría es la prueba obtenida por medio de cualquier medio legal y técnico utilizado por el auditor.</p> <p>La evidencia puede clasificarse en cuatro tipos:</p>

		<ul style="list-style-type: none"> • Física • Testimonial • Documental, que puede ser externa o interna. • Analítica
	74	<p>Los atributos mínimos que debe revestir la evidencia son:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Relevante • Suficiente • Competente • Pertinente
	75	Este artículo presenta las técnicas para recolección de evidencias.
	80	Se establecen las consideraciones necesarias para elaborar los hallazgos de auditoría detectados por el auditor, así como también regulan la estructura y formalidad del borrador de informe de auditoría.
Normas Aplicables a la Fase de Informe	92 -100	<p>Se encuentran las normas que se refieren a la fase de informe de auditoría, el cual brinda lineamientos sobre cuándo se debe incluir una deficiencia al informe o no, además establece que será el representante legal de la firma quien suscriba el informe, así como el resumen ejecutivo que se debe elaborar, el cual debe contener:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Entidad y periodo auditado • Tipo de opinión del dictamen • Resumen de las condiciones u observaciones contenidas en los hallazgos
Otras Normas Generales		Estas normas están desarrolladas en el Título III y es donde se propone el estudio y evaluación del

		<p>sistema de control interno, el riesgo de auditoría, la materialidad, el muestreo, procedimientos de auditoría, la carta de representaciones, así también de la participación de profesionales o especialistas, además de la supervisión y control de calidad en la auditoría, que es aplicable a las firmas privadas en sus funciones de auditores gubernamentales.</p> <p>Además de las normas específicas para la ejecución de auditoría financiera que se encuentran especificadas en el Capítulo I, del Título IV, de las Normas de Auditoría Gubernamental.</p>
--	--	---

Fuente: Normas de Auditoría Gubernamental

1.8.2 Normas Internacionales de Auditoría (NIA'S)

Las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la IFAC, se encuentran vigentes en El Salvador y son de aplicación obligatoria para los auditores externos, así mismo el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría. Establece que, en aquellos casos que los estados financieros estén preparados bajo un marco diferente al de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF Para PYMES) desarrollarán su dictamen bajo la NIA 800, que trata acerca de consideraciones especiales - Auditoría de Estados Financieros Preparados de Conformidad con un Marco de Información con fines específicos; en el sector gubernamental la información es preparada bajo el marco de las directrices que establece el Sistema de Administración Financiera Integrado, en el subsistema de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, por lo cual se utiliza la NIA de consideraciones especiales para la realización de trabajos de auditoría, así como también todas aquellas normas relacionadas al proceso de ejecución de una auditoría de estados financieros en todas sus fases.

NIA 800 CONSIDERACIONES ESPECIALES- Auditorías de Estados Financieros Preparados de Conformidad con un Marco de Información con Fines Específicos.		
Fase de la auditoría	NIA aplicable	Requerimientos
Pre-inicial	210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría	Requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado. Y que obtenga conocimiento de: <ul style="list-style-type: none"> • La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros • Los usuarios a quienes está destinado el informe • Las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.
Planificación y realización	200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas Internacionales de auditoría.	Esta NIA requiere que el auditor cumpla con las demás NIA aplicables a la auditoría. Para lo cual debe tener en cuenta las circunstancias del encargo de auditoría.
Planificación y realización	315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno	Requiere que el auditor obtenga conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la entidad.
Formación de la opinión e informe	800 Formación de la Opinión y emisión del informe de	Esta NIA requiere que el auditor evalúe si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al

	Auditoría sobre los estados financieros	marco de información financiera aplicable. Además trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría.
--	---	--

Fuente: Normas Internacionales de Auditoría

1.8.3 Normas Técnicas de Control Interno (NTCI)

Las Normas Técnicas de Control Interno son emitidas por la Corte de Cuentas de la República, las cuales son de mucha importancia para el auditor al momento de ejecutar su trabajo, ya que establecen las políticas de control que mantienen las instituciones, esta normativa está basada en el Informe COSO en el cual, se enmarcan los cinco componentes básicos del riesgo, como lo son ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, información y comunicación, así como también el monitoreo.

Normas Técnicas de Control Interno (NTCI)	
Artículo	Descripción
Definición del Sistema de Control Interno Art. 2.	Se entiende por sistema de control interno el conjunto de procesos continuos e interrelacionados realizados por la máxima autoridad, funcionarios y empleados, diseñados para proporcionar seguridad razonable en la consecución de sus objetivos. Existen dos criterios para clasificar el control interno, así: <ul style="list-style-type: none"> a. De acuerdo a la finalidad, se clasifica en administrativo y financiero, b. Desde el punto de vista de la oportunidad o momento de ser aplicado, se clasifica en previo, concurrente y posterior Estas clases de control se encuentran inmersas en todos los diversos componentes del sistema de control interno.

<p>Objetivos del Sistema de Control Interno Art. 3.</p>	<p>El sistema de control interno tiene como finalidad coadyuvar con la institución en el cumplimiento de los siguientes objetivos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Lograr eficiencia, efectividad y eficacia de las operaciones, b. Obtener confiabilidad y oportunidad de la información, y c. Cumplir con leyes, reglamentos, disposiciones administrativos y otras regulaciones aplicables.
<p>Capítulo I</p>	<p>a) Ambiente de control : en este componente se establecen los fundamentos de la institución, en la manera de influir en la práctica del control en los servidores, trata específicamente de los códigos de ética que deben existir dentro de las instituciones, que regulen las actuaciones de los servidores en todas las actividades que estos ejecuten.</p>
<p>Capítulo II</p>	<p>b) Valoración de riesgo: las entidades en particular enfrentan diversos factores de riesgos ya sean estos internos o externos, que deben tomarse en cuenta para el logro de los objetivos planteados. Es por ello que se entiende la valoración de riesgos como la identificación y análisis de aquellos riesgos que sean relevantes para el logro de los objetivos, y se forma la base para la administración de dichos riesgos.</p>
<p>Capítulo III</p>	<p>a) Actividades de control: son las políticas y procedimientos establecidos que permiten obtener una seguridad razonable de que se cumplen los lineamientos que dicta la administración, dichas actividades deben establecerse de manera integrada a cada proceso institucional.</p> <p>Algunos controles financieros que encontramos en este componente son los siguientes:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • La autorización y la aprobación son la forma idónea de asegurar que sólo se realicen actos y transacciones que cuentan con el aval del funcionario competente. Este aval debe ser acorde a la misión, estrategia, planes, presupuestos y normativa legal aplicable. • Arqueos independientes sobre fondos y valores, para garantizar su integridad. • Los documentos y registros deben ser apropiadamente administrados y mantenidos. • Conciliación periódica de registros, para verificar su exactitud y determinar y enmendar errores u omisiones, cuando se refiera a conciliaciones nos referimos a todo tipo de registros y no solo a las cuentas bancarias. • Políticas y procedimientos en cuanto a sistemas de información, que sirven para el resguardo de información financiera.
Capítulo IV	<p>b) Información y comunicación: se deben establecer los canales de comunicación e identificar la información relevante en el momento oportuno. En base a los sistemas de información se aplican, tanto al ámbito de información financiera de la Institución, como al destinado a registrar procesos centrales y de soporte. Cada entidad gubernamental deberá asegurar que la información que procesa sea confiable, oportuna, suficiente y pertinente.</p>
Capítulo V	<p>c) Monitoreo: todo el sistema de control interno que se ha implementado en la institución debe someterse a un proceso continuo de monitoreo, del cual será responsable la máxima autoridad y niveles gerenciales de cada entidad.</p>

Cada institución debe de preparar en base a las NTCI un proyecto de normas que se ajusten a sus necesidades, naturaleza y características particulares.

1.9 Marco legal

1.9.1 Ley de la Corte de Cuentas de la República

LEY DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA	
Establece las disposiciones que regulan al organismo encargado de fiscalizar la hacienda pública en su doble aspecto administrativo y jurisdiccional, así como la gestión económica de las entidades públicas.	
ARTICULO	CONTENIDO
Art. 3	Están sujetas a la fiscalización de organismos del sector público y sus servidores, sin excepción alguna. La jurisdicción de la Corte alcanza también a las actividades de entidades, organismos y personas que, reciban asignaciones, privilegios o participaciones ocasionales de recursos públicos. En este caso el control se aplicará únicamente al ejercicio en que se haya efectuado el aporte o concesión y al monto de los mismos.
Auditoría Gubernamental Art.29. Ejecución	En las entidades y organismos del sector público, el control posterior interno y externo se efectuará mediante la auditoría gubernamental.
Art.30 Contenido	La auditoría gubernamental podrá examinar y evaluar en las entidades y organismos del sector público: <ol style="list-style-type: none"> 1) Las transacciones, registros, informes y estados financieros; 2) La legalidad de las transacciones y el cumplimiento de otras disposiciones; 3) El control interno financiero; 4) La planificación, organización, ejecución y control interno administrativo; 5) La eficiencia, efectividad y economía en el uso de los recursos humanos, ambientales, materiales, financieros y tecnológicos;

	<p>6) Los resultados de las operaciones y el cumplimiento de objetivos y metas.</p> <p>En las entidades, organismos y personas a que se refiere el inciso segundo del Art. 3, la auditoría gubernamental examinará el uso de los recursos públicos.</p>
<p>Art.31 Clases</p>	<p>La auditoría gubernamental será interna cuando la practiquen las unidades administrativas pertinentes de las entidades y organismos del sector público; y, externa, cuando la realice la Corte o las Firmas Privadas de conformidad con el Artículo 39 de esta Ley; será financiera cuando incluya los aspectos contenidos en los numerales 1), 2) y 3) del artículo anterior y, operacional cuando se refiera a alguno de los tres últimos numerales del mismo artículo. El análisis o revisión puntual de cualquiera de los numerales del artículo anterior se denominará Examen Especial.</p>
<p>Art.32 Personal ejecutor</p>	<p>La auditoría gubernamental será efectuada por profesionales de nivel superior, legalmente autorizados para ejercer en El Salvador. La clase de auditoría a efectuarse determinará la idoneidad de los conocimientos a exigirse. Los dictámenes sobre estados financieros serán suscritos por contadores públicos inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.</p>
<p>Art.33 Comunicación</p>	<p>En el transcurso del examen, los auditores gubernamentales, mantendrán constante comunicación con los servidores de la entidad u organismo auditado, dándoles oportunidad para que presenten pruebas o evidencias documentadas e información verbal pertinente a los asuntos sometidos a examen.</p>
<p>Auditorías por firmas privadas</p> <p>Art. 39 Calificación, Selección y Contratación</p>	<p>De conformidad al numeral 6 del Art. 5 de la Ley, el Presidente de la Corte podrán contratar firmas privadas para sustentar sus auditorías cuando lo estime necesario y de acuerdo al proceso de calificación, selección, contratación y concurso, que establece el Reglamento respectivo.</p> <p>Las entidades y organismos del sector público sujetos a la jurisdicción de la Corte que necesiten contratar firmas privadas para la práctica de la auditoría</p>

	<p>externa de sus operaciones, aplicarán en lo pertinente a ley y el correspondiente reglamento.</p> <p>La Corte mantendrá un registro actualizado de firmas privadas de auditoría, de reconocida profesionalidad, para los efectos de este artículo.</p>
<p>Art. 40 Observancia de Normas</p>	<p>La firma privada y su personal deberán reunir los requisitos que se especifican en el Reglamento respectivo y en las Normas de Auditoría Gubernamental.</p> <p>La firma y su personal deberán guardar completa independencia respecto a las funciones, actividades e intereses de la entidad u organismo sujeto a examen y a sus funcionarios.</p>
<p>Art. 41 Informes de Firmas Privadas de Auditoría.</p>	<p>Las auditorías realizadas por estas firmas, serán supervisadas por la Corte y los informes resultantes de ellas, estarán sujetos al procedimiento señalado en el Art. 37 de la Ley.</p>
<p>Art.101 Obligaciones del Personal de Auditoría</p>	<p>Quienes realicen auditoría gubernamental deberán cumplir sus funciones de acuerdo con la Ley, reglamentos, normas de auditoría y cualesquiera otras disposiciones dictadas por la Corte. Deberán informar de inmediato al Presidente de la Corte sobre cualquier acto delictivo o falta grave que verifiquen, en el cumplimiento de sus funciones. Están obligados a guardar reserva sobre los asuntos que conozcan en razón de ellas.</p>

Fuente: Ley de la Corte de Cuentas de la República

1.9.2 Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

LEY REGULADORA DEL EJERCICIO DE LA CONTADURÍA	
ARTICULO	CONTENIDO
Art. 4	<p>Sólo quienes sean autorizados para ejercer la contaduría pública podrán ejercer la función pública de auditoría.</p> <p>Con el objeto de ser autorizados para el ejercicio de auditorías externas especializadas, los auditores también deberán cumplir los requisitos que establezcan otras Leyes y ser inscritos en los registros correspondientes.</p>
Art. 19 Colaboración del auditado	<p>Los auditados deberán prestar toda su colaboración al contador público para que éste pueda desempeñar sus funciones de la mejor manera. Si no se le facilitare la información o documentación solicitada al contador público, éste podrá renunciar al cargo.</p>
Art. 23 Tiempo de archivo de expedientes y documentos	<p>Los expedientes de trabajo, en los cuales estén fundamentados los dictámenes e informes, así como los mismos, deberán conservarse al menos durante cinco años.</p> <p>Los contadores públicos podrán hacer uso de microfilm, de discos ópticos o de cualquier otro medio que permita archivar documentos e información, con el objeto de guardar de una manera más eficiente los registros, documentos e informes que le correspondan. Los mismos tendrán igual valor probatorio que los originales, siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por Notario o Juez de lo Mercantil. El Consejo tendrá acceso a los dictámenes y papeles de trabajos del contador público, cuando exista causa contra el mismo por transgresión a las disposiciones relacionadas con el ejercicio profesional.</p> <p>El acceso se limitará a los documentos relacionados con la causa.</p>

Fuente: Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría

1.9.3 Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública

LEY DE ADQUISICIONES Y CONTRATACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA	
ARTICULO	CONTENIDO
<p>Art. 39</p> <p>Formas de Contratación</p>	<p>Las formas de contratación para proceder a la celebración de los contratos regulados por esta Ley, serán las siguientes:</p> <p>a) Licitación o concurso público;</p> <p>b) Libre Gestión;</p> <p>c) Contratación Directa</p> <p>En las diferentes formas de contratación podrán participar contratistas nacionales, o bien pueden ser nacionales y extranjeros o sólo extranjeros, que se especificarán en cada caso oportunamente. El procedimiento de licitación se aplicará siempre que se trate de las contrataciones de bienes o servicios vinculados al patrimonio y construcción de obras y, el de concurso para las contrataciones de servicios de consultoría.</p>
<p>Art. 60</p> <p>Concurso Público</p>	<p>El Concurso Público es el procedimiento en el que se promueve competencia, invitando públicamente a todas las personas naturales o jurídicas interesadas en la presentación de servicios de consultoría.</p>
<p>Art. 61</p> <p>Suspensión de la Licitación o de Concurso</p>	<p>El Titular de la institución podrá suspender por acuerdo razonado la licitación o el concurso, dejarla sin efecto o prorrogar el plazo de la misma sin responsabilidad para la institución contratante, sea por caso fortuito, fuerza mayor o por razones de interés público. La institución emitirá una resolución</p>

	razonada de tal decisión, la que notificará oportunamente a los ofertantes. El funcionario que contravinere lo dispuesto en el inciso anterior, responderá personalmente por los daños y perjuicios en que haga incurrir a la institución y a los ofertantes.
--	---

Fuente: Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública

CAPITULO II: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 Tipo de estudio

El estudio es de naturaleza descriptiva, ya que se identificaron las deficiencias y dificultades que se les presentan a los auditores de las firmas privadas, a la hora de realizar su labor por no contar con un manual por escrito que detalle todo el proceso de las etapas de auditorías gubernamentales bajo el enfoque de las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) para lo cual se hizo uso de diversos instrumentos y técnicas que recolectaron datos es así que se pudo realizar un análisis que permite contrastar las hipótesis que se plantearon, por lo que el estudio que se llevó a cabo, se realizó por medio del método hipotético deductivo.

2.2 Unidades de análisis

Las unidades de análisis para la realización de esta investigación fueron los auditores de las firmas privadas de auditoría registradas y autorizadas por la Corte de Cuentas de la República para ejercer auditoría gubernamental.

2.3 Universo y muestra

- **Universo**

La Corte de Cuentas lleva un registro actualizado de firmas privadas de auditoría, en la cual se encuentran 172 firmas inscritas, las cuales conformarán el universo de la investigación.

- **Muestra**

Para la investigación de campo, el número de firmas privadas que se tomó en cuenta para el desarrollo de la encuesta se determinó por medio de la fórmula estadística para poblaciones finitas.

La fórmula es la que se describe a continuación:

$$n = \frac{N \cdot P \cdot Q \cdot Z^2}{(N-1)e^2 + P \cdot Q \cdot Z^2}$$

Dónde:

n= Tamaño de la muestra

N= Población

Z= Coeficiente de confianza

e = Margen de error

P= Probabilidad de éxitos de que la problemática exista.

Q= Probabilidad de fracaso

DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA

La fórmula es la siguiente

$$n = \frac{N.P.Q.Z^2}{(N-1)e^2 + P.Q.Z^2}$$

Dónde:

n= Tamaño de la muestra

N= Población

Z= Coeficiente de confianza

e= Margen de error

P= Probabilidad de éxitos de que la problemática exista.

Q= Probabilidad de fracaso

Entonces

n =? e= 0.05

N= 172 P= 0.95

Z= 1.96 Q= 0.05

Al sustituir los valores anteriores en la fórmula se obtuvo lo siguiente:

$$n = \frac{(172)(0.96)(0.05)(1.96)^2}{(172-1)(0.05)^2 + (0.96)(0.05)(1.96)^2}$$

$$\frac{(8.256)(3.8416)^2}{0.4275 + 0.1844}$$

$$\frac{31.72}{0.6119}$$

n= 51.84

Para el desarrollo de la investigación se tomarán en cuenta 52 firmas privadas, las cuales servirán de base para la obtención y análisis de datos.

2.4 Instrumentos y técnicas utilizados en la investigación

Para realizar la investigación se utilizaron los instrumentos y técnicas que se detallan a continuación:

Técnicas

➤ **Recopilación bibliográfica**

Se realizó por medio de la obtención de información teórica a través de libros, tesis, normativas, leyes y reglamentos que ayudaron a sustentar el marco técnico y legal.

➤ **La encuesta**

Es la técnica que se utilizó en la recolección de datos, lo que orientó la investigación de una forma específica por la información obtenida.

Instrumentos

➤ **Cuestionario**

Consistió en elaborar una serie de preguntas, relacionadas entre sí, que al ser respondidas por las unidades de análisis arrojaron los datos necesarios para el desarrollo del diagnóstico.

2.5 Procesamiento de la información

La información que se obtuvo a través de los diferentes instrumentos y técnicas de investigación se procesó a través del uso de Microsoft Excel, en este programa fueron vaciados y tabulados los datos, para luego proceder a generar las respectivas gráficas; todo esto se realizó con el propósito de dar una adecuada interpretación de los resultados obtenidos.

2.6 Análisis e interpretación de datos procesados

Se consolidaron las respuestas de cada una de las interrogantes planteadas en el cuestionario en la tabulación de datos y se obtuvieron los respectivos gráficos de los cuales se procedió a realizar el debido análisis de los resultados.

2.7 Diagnóstico de la investigación

Mediante la investigación realizada a través de las encuestas dirigidas a las firmas privadas autorizadas por la Corte de Cuentas de la República para desarrollar auditorías al sector

gubernamental, se realizó un diagnóstico acerca del tipo de auditoría que realizan con mayor frecuencia, la normativa utilizada al ejecutar los trabajos, las dificultades que tienen en las etapas de planeación, ejecución e informe de las auditorías, horas de educación continuada y utilidad social, obteniendo los siguientes resultados:

Se determinó que del total de encuestados un 75% realiza auditorías de estados financieros al sector gubernamental, por lo cual se puede observar que la demanda de este tipo de auditorías es alta en dicho sector; además, se pudo constatar con los datos obtenidos en las encuestas que las firmas privadas al momento de realizar las auditorías, por lo general utilizan las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) y las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) según lo expresado por un 96.15% y un 92.31% respectivamente. Sin embargo, a pesar que las NAG son una de las normativas más utilizadas un 46.15% es de la opinión que en dicha normativa se necesitan desarrollar guías de aplicación, esto con el propósito de que sean más comprensibles para los usuarios, asimismo un 34.62% considera que la normativa necesita que se mejore y se detallen ejemplos.

A la vez se pudo verificar que las firmas privadas están interesadas en capacitarse, dado que todas han tomado capacitaciones con diversas instituciones, siendo la Corte de Cuentas de la Republica la que ha brindado a un 88.46% de los encuestados formación en materia de auditoría gubernamental, asimismo se puede apreciar que el 48.08% invierten entre 30 y 50 horas en educación continuada.

Al cuestionar a las firmas en cuanto a las dificultades que tienen en cada una de las etapas de la auditoría, un 90.38% especificó que en la etapa de planeación, el procedimiento que les genera mayor dificultad es la determinación del riesgo de auditoría y materialidad, asimismo un 84.62% determinó que el estudio y evaluación del control interno es otra actividad que les dificulta la realización de la planeación; por otra parte en la etapa de ejecución un 88.46% señaló tener mayor dificultad en la determinación del tamaño y selección de los elementos de la muestra, sin dejar de mencionar que son procesos importantes, ya que por medio de ellos se puede minimizar el riesgo de detección, otra de las dificultades que se destacaron con un 86.54% es que los procedimientos no se pueden documentar apropiadamente, lo que genera que los papeles de trabajo en algunos casos se presenten incompletos; en cuanto a la etapa del informe de auditoría un 78.85% de las firmas encuestadas manifestó que el seguimiento a recomendaciones de ejercicios anteriores les genera dificultad, a pesar que la normativa técnica establece que deben revisarse si se han superado las deficiencias encontradas en ejercicios anteriores.

Se identificó que el 67.31% de las firmas encuestadas no cuentan con un documento que describa el proceso en cada una de las etapas de la auditoría, mientras que el 32.69% tienen a su disposición un documento creado internamente para apoyo en sus actividades, lo que confirma que no

existe hasta la fecha un manual estándar que ayude en la realización de auditoría gubernamental que relacione las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría; en vista de tal situación se cuestionó a las firmas si la existencia de un manual tendría importancia, para lo cual el 88.46% considera que sería importante ya que serviría como orientación en la realización de los trabajos, un 84.62% sostiene que se lograrían mejores resultados en el trabajo, que es lo que se busca hoy en día, la eficiencia y eficacia en las labores, por otro lado un 25% considera que serviría como una referencia bibliográfica al momento de realizar auditorías al sector público.

En vista de tales resultados se establece que:

Las firmas privadas de auditoría están interesadas en especializarse en el área de auditoría gubernamental, pero que hasta la fecha no tienen una herramienta que les ayude en las etapas de planeación, ejecución e informe de auditoría.

La creación de un manual que describa el proceso de realización de auditoría gubernamental de estados financieros incorporando las NAG y las NIAS sería de gran utilidad, ya que orientaría al auditor al momento de realizar dichas auditorías.

Pregunta	Criterio	Alternativa	Frecuencia absoluta	Frecuencia porcentual
P. 2	Tipo de auditoría gubernamental realizado con más frecuencia	De Estados financieros	39	75%
P. 3	Normativa técnica que se aplica en los trabajos de auditoría	Normas de Auditoría Gubernamental	50	96.15%
		Normas Internacionales de Auditoría	48	92.32%
P.4	Existencia de documento o manual creado internamente que describa el proceso de auditoría gubernamental	Si	17	32.69%
		No	35	67.31%
P.11	Importancia que tendría la existencia de un manual para realizar auditoría gubernamental que relacione las NAG y las NIAS	Como orientación en la realización de los trabajos	46	88.46%
P.12	Utilidad para las firmas, la existencia de un manual para realizar auditoría gubernamental que relacione las NAG y las NIAS	Si	52	100%

CAPITULO III: MANUAL PARA REALIZACIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL DE ESTADOS FINANCIEROS UTILIZANDO LAS NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

3.1 Introducción

El presente manual ha sido elaborado para proveer una herramienta al auditor de firmas privadas de auditoría, con el fin de facilitar el desempeño de sus labores al momento de desarrollar encargos de parte del sector gubernamental.

Al inicio de una auditoría, se desarrollan gestiones preliminares, que ayudan al auditor en la comprensión del cliente, siguiendo con la etapa de la planeación, que es donde se colocan las bases que servirán para desarrollar la fase de ejecución, para lo cual se ha detallado cada procedimiento que se elabora en este punto de la auditoría.

La siguiente fase que se desarrolla es la de ejecución, mayormente se refiere a los documentos de auditoría comúnmente denominados papeles de trabajo, que sirven para sustentar la opinión que el auditor emite en cuanto a la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, además se presentan formatos de dicha documentación, para una mejor comprensión del lector.

Por último, pero no menos importante, se presenta la etapa de informe, que es en la que el auditor emite el tipo de opinión que le genera el examen realizado a las cuentas, registros, controles, cumplimiento de leyes, entre otros, de los estados financieros de la institución.

3.2 Estructura del manual



3.3 Desarrollo del manual

3.3.1 Alcance

Este manual ha sido elaborado para las firmas privadas de auditoría, autorizadas por la Corte de Cuentas de la República, para realizar auditorías al sector gubernamental, el cual contiene cada una de las etapas del encargo de auditoría, las cuales son planificación, ejecución e informe. El presente manual contiene la información necesaria para la realización de auditoría gubernamental, además incluye formatos de los papeles de trabajo que se desarrollan durante las etapas de planificación y ejecución de la auditoría, así mismo, ejemplos del informe de auditoría, entre otros.

Los procedimientos de cada una de las etapas de auditoría están realizados bajo el contexto de las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría.

3.3.2 Objetivos del manual

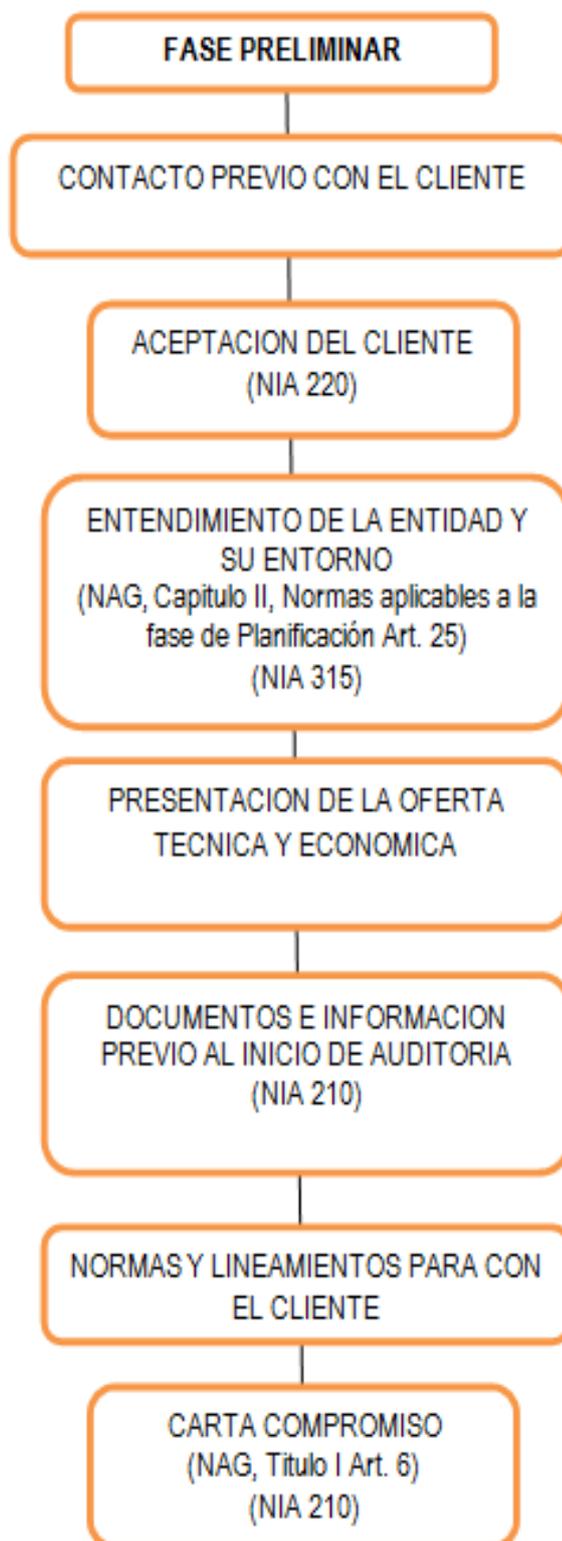
General

Proporcionar un documento que oriente a los auditores de las firmas privadas de auditoría autorizadas por la Corte de Cuentas de la República, para realizar auditorías de estados financieros al sector gubernamental basado en las Normas de Auditoría Gubernamental y Normas Internacionales de auditoría, con el propósito de facilitar el desarrollo de la misma y el adecuado desempeño del auditor.

Específicos

- Desarrollar una guía de aplicación, que proporcione los lineamientos necesarios para la realización de auditoría financiera al sector gubernamental en cada una de las fases del proceso.
- Describir los diferentes elementos que debe contener el memorándum de planificación para definir procedimientos y consideraciones generales de la auditoría.
- Facilitar formatos de papeles de trabajo que sirvan de ejemplo para el desarrollo de la fase de ejecución.
- Detallar los diferentes aspectos que debe contener el informe de auditoría para orientar al profesional en el desarrollo del mismo.

3.3.3 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE PRELIMINAR



3.3.4 Fase preliminar

En esta fase el auditor debe identificar y establecer las bases sobre las cuales se va a desarrollar la auditoría de estados financieros al sector público.

✓ **Contacto previo con el cliente**

En primera instancia, para el desarrollo de una auditoría, se debe establecer contacto previo con el cliente, para lo cual será la institución interesada en contratar los servicios de auditoría, quien deba hacer la convocatoria a concurso, por lo menos, con cuatro meses de anticipación al cierre del ejercicio económico que se necesite auditar y posteriormente será el titular de la institución quien deba citar a la firma que haya ganado el concurso de acuerdo a los resultados proporcionados por la comisión evaluadora y de esa forma negociar la oferta económica y técnica.

✓ **Aceptación del cliente**

Antes de la presentación de una oferta el auditor debe realizar una evaluación del cliente posiblemente a auditar, con el fin de revisar aspectos importantes y de esa forma describir los términos de su participación. Para la realización del encargo de auditoría los auditores deben recopilar información sobre la historia del posible ente auditado.

✓ **Entendimiento de la entidad y su entorno**

El auditor debe hacer una evaluación general del ente a auditar con el fin de obtener conocimiento general de la entidad y de esa forma preparar la oferta técnica y económica, evaluando la actividad o servicio que presta la institución, así como aquellas posibles amenazas que puede enfrentar en el ejercicio de sus operaciones.

✓ **Presentación de la oferta técnica y económica**

Habiendo ya realizado el estudio previo a las actividades operacionales del ente a auditar, la firma de auditoría obtiene la comprensión del trabajo que se debe desarrollar, el tiempo con el que dispone, el personal que se utilizará, el honorario que se estima obtener y la responsabilidad (de presentar el dictamen) que se está adquiriendo. El auditor teniendo claro estos elementos procede a realizar y presentar la oferta técnica y económica.

a) **ELEMENTOS QUE DEBE CONTENER LA OFERTA TÉCNICA Y ECONÓMICA**

- **Antecedentes del trabajo:** Detalla la experiencia de la firma en cuanto a trabajos realizados anteriormente.
- **Objetivo:** Describe el propósito del examen de los estados financieros, como por ejemplo, verificar que estos estén conforme a las normas.
- **Alcance:** Se describen los procedimientos indispensable para el desarrollo de la auditoría.

- **Normas de trabajo:** Se deben describir las normas utilizadas por la firma auditora para el desarrollo de la auditoría.
- **Colaboración del personal del ente auditado:** Describe la necesidad de obtener información que es indispensable para la realización del trabajo de auditoría, la cual debe solicitarse a los empleados del ente a auditar.
- **Presupuesto de tiempo:** Detalla el tiempo en que se llevará a cabo la auditoría, asimismo el personal que formará parte del equipo de encargo.

b) FORMATO CARTA DE PRESENTACIÓN DE LA OFERTA

A continuación se presenta un ejemplo de presentación de la carta de oferta

San Salvador, 25 de septiembre de 2015

Señores:

Asociación Nacional de Acueductos y Alcantarillados - ANDA

Estimados señores:

En atención a la solicitud realizada por la Junta de Gobierno de la Asociación Nacional de Acueductos y Alcantarillados - ANDA, para participar en la oferta de servicios de auditoría externa de estados financieros, por el periodo comprendido del primero de enero al treinta y uno de diciembre del dos mil quince; nuestra firma de auditores y consultores Cruz & Asociados, S.A. de C.V. miembros de la firma internacional Leading Edge Alliance Global (LEA Global), hacemos de su conocimiento las propuestas técnicas y económicas de servicios profesionales de auditoría externa financiera, de acuerdo a los lineamientos de los términos de referencia del servicio planteado.

En el presente documento se describe detalladamente nuestra oferta técnica y económica, basándonos en respuesta a la solicitud enviada por la institución y la experiencia adquirida en auditorías realizadas a entidades del sector público y privado.

Nuestra firma se caracteriza por dejar una huella ética en todos los trabajos que realizamos respaldando así una reconocida trayectoria a nivel nacional, en la cual se han visto involucradas organizaciones quienes nos recomiendan.

Hemos capitalizado experiencia la cual añade un valor agregado a nuestros conocimientos.

Muy atentamente

FIRMA: _____

FECHA: _____



✓ **Documentos e información previo al inicio de la auditoría**

Para adquirir información necesaria para el desarrollo de la auditoría, el auditor debe sostener entrevistas con empleados autorizados para proporcionar datos de importancia y que tenga conocimiento sobre la parte técnica de los procesos y documentos que maneja el ente auditado. Además es indispensable examinar documentos como la escritura de constitución, estatutos, contratos, actas o resumen de actas de juntas e información contenida en los estados financieros. Ya que el conocimiento a tiempo de estos documentos y archivos legales, permite a los auditores interpretar los hechos concernientes a la auditoría y asegurarse de que esta se manifiesta de forma conveniente.

✓ **Normas y lineamientos para con el cliente**

Las firmas de auditoría deben establecer acuerdos con el ente a auditar, concerniente a los servicios que se van a prestar, para lo cual deben incluir los objetivos del contrato, las responsabilidades del auditor y las limitaciones, el conocimiento de la entidad se puede obtener através de comunicaciones orales, aunque generalmente es mejor tener constancia de esta información por escrito, en una carta de compromiso, cuando el funcionario del cliente acepte la realización de la auditoría, donde queden plasmados los términos convenidos.

Para el desarrollo de una adecuada auditoría, se debe valorar la relación con el ente auditado, para lo cual cada firma define sus propias normas, al momento de la realización de la misma. Dentro de las normas entre las firmas y la entidad a auditar se recomienda las siguientes:

- Mantener la independencia de cada firma y de todos sus socios, gerentes y personal con respecto el cliente de quien se ha expresado una opinión a sus estados financieros.
- Limitar el acceso a los papeles de trabajo de auditoría y mantener control sobre ellos, solamente en situaciones excepcionales deberán difundirse fuera de la firma, con previa aprobación del socio encargado.
- Mantener la información del ente auditado en estricta confidencia e informar a un tercero solo si se tiene la autorización precisa para hacerlo.

✓ **Carta compromiso de la auditoría**

Antes del inicio del trabajo de auditoría es conveniente elaborar una carta compromiso, esto para evitar malos entendidos al momento de la realización del trabajo, ya que esta respalda y confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo, alcance, responsabilidades del auditor hacia el cliente.

a) ESTRUCTURA DE LA CARTA DE ENCARGO

La carta de encargo tendrá la siguiente estructura

- El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros.
- Responsabilidades de la administración en cuanto a los estados financieros.
- Las responsabilidades del auditor.
- Las responsabilidades de la dirección en cuanto al acceso a los estados financieros.
- La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros.
- Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe.

El auditor también debe incluir la siguiente información de los acuerdos alcanzados:

- En relación a la participación de expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- Los referentes a la colaboración de auditores internos y otros empleados de la entidad.
- Los relacionados con el auditor predecesor, si lo hubiera, en caso de un encargo de auditoría inicial.
- Cualquier restricción originada en cuanto a la responsabilidad del auditor.
- Referencia de cualquier acuerdo u otro entre el auditor y la entidad.
- Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

b) FORMATO CARTA DE ENCARGO

San Salvador, 20 de septiembre de 2015

Señores:

Asociación Nacional de Acueductos y Alcantarillados ANDA

Estimados señores:

Han solicitado ustedes que auditemos los estados financieros de la entidad (nombre de la entidad), que comprenden Estado de Situación Financiera al 31 de diciembre de 20X1, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido. Realizaremos nuestra auditoría con el objetivo de expresar una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República y Normas Internacionales de Auditoría. Dichas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las de control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las normas.

Al efectuar nuestras valoraciones del riesgo, tenemos en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) La preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas de Contabilidad Gubernamental.
- (b) El control interno que (la dirección) considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error;
- (c) Proporcionamos:
 - (i) Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
 - (ii) Información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría;
 - (iii) Acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario

obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección, y, cuando proceda, a los responsables del Gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

FIRMA DE ACEPTADA: _____

FECHA: _____

✓ **Ejemplos de Estados Financieros del sector público**

A continuación se presentan los Estados Financieros de una Entidad Gubernamental:

"NOMBRE DE LA INSTITUCIÓN"
ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX (INSTITUCIONAL)
AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX (INSTITUCIONAL)

RECURSOS	CORRIENTE	ANTERIOR	OBLIGACIONES	CORRIENTE	ANTERIOR
FONDOS	23.263.500,00	1.420.000,00	DEUDA CORRIENTE	10.000,00	60.000,00
DISPONIBILIDADES	23.188.500,00	1.170.000,00	DEPOSITOS DE TERCEROS	10.000,00	60.000,00
ANTICIPO DE FONDOS	75.000,00	250.000,00			
INVERSIONES FINANCIERAS	2.600.000,00		FINANCIAMIENTO DE TERCEROS	29.003.800,00	1.690.000,00
INVERSIONES TEMPORALES	700.000,00	100.000,00	ENDEUDAMIENTO EXTERNO	23.900.000,00	1.200.000,00
INVERSIONES PERMANENTES	200.000,00	200.000,00	ACREEDORES FINANCIEROS	5.103.800,00	490.000,00
INVERSIONES A PRESTAMOS A CORTO PLAZO	50.000,00				
DEUDORES FINANCIEROS	200.000,00	95.000,00			
INVERSIONES INTANGIBLES	1.450.000,00				
INVERSIONES EN EXISTENCIAS	139.000,00	414.000,00	SUBTOTAL		
EXISTENCIAS INSTITUCIONALES	139.000,00	414.000,00			
INVERSIONES EN BIENES DE USO	107.092.900,00	111.422.500,00	FINANCIAMIENTO PROPIO	104.081.600,00	111.901.500,00
BIENES DEPRECIABLES	131.430.900,00	123.025.000,00	PATRIMONIO	112.401.500,00	112.401.500,00
(-) DEPRECIACION ACUMULADA	- 24.833.000,00	- 12.302.500,00	DET RIMENTO PATRIMONIAL	- 50.000,00	- 500.000,00
INVERSIONES EN BIENES PRIVATIVOS		700.000,00	RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	140.000,00	
INVERSIONES EN BIENES DE USO PUBLICO	550.000,00		RESULTADO DEL EJERCICIO	- 8.409.900,00	
(-) APLICACIÓN INVERSIONES PUBLICAS	- 55.000,00				
TOTAL DE RECURSOS	133.095.400,00	113.256.500,00	TOTAL DE OBLIGACIONES	133.095.400,00	113.651.500,00

JEFE UNIDAD FINANCIERA INSTITUC

CONTADOR INSTITUCIONAL

"NOMBRE DE LA INSTITUCIÓN"
 ESTADO DE RENDIMIENTO ECONOMICO (INSTITUCIONAL)
 DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

GASTOS DE GESTION	CORRIENTE	ANTERIOR	INGRESOS DE GESTION	CORRIENTE	ANTERIOR
GASTOS DE INVERSIONES PUBLICAS	55.000,00				
GASTOS EN PERSONAL	1.246.000,00		INGRESOS FINANCIEROS Y OTROS	10.000,00	
GASTOS EN BIENES DE CONSUMO Y SERVICIO	633.400,00		INGRESOS POR VENTAS DE BIENES Y SERVICIOS	6.550.000,00	
GASTOS EN BIENES CAPITALIZABLES	175.000,00				
GASTOS EN TRANSFERENCIAS OTORGADAS	50.000,00				
COSTOS DE VENTA Y CARGOS CALCULADOS	12.610.500,00				
GASTOS DE ACTUALIZACIONES Y AJUSTES	200.000,00				
SUBTOTAL	\$ 14.969.900,00		SUBTOTAL	\$ 6.560.000,00	
RESULTADO DEL EJERCICIO (SUPERAVIT)			RESULTADO DEL EJERCICIO (DEFICIT)	8.409.900,00	
TOTAL GASTOS DE GESTION	\$ 14.969.900,00		TOTAL INGRESOS DE GESTION	\$ 14.969.900,00	

 JEFE UNIDAD FINANCIERA INSTITUCIONAL

 CONTADOR INSTITUCIONAL

"NOMBRE DE LA INSTITUCIÓN"
 ESTADO DE EJECUCION PRESUPUESTARIA
 DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

INGRESOS	PRESUPUESTO	AUMENT/DISM	EJECUCION	OBLIGACIONES	PRESUPUESTO	AUMENT/DISM	EJECUCION
CORRIENTES	7.770.000,00	1.560.000,00	6.210.000,00	CORRIENTES Y DE CAPITAL	35.220.000,00	22.154.700,00	13.065.300,00
INGRESOS POR PRESTACION DE SERVICIOS PUBLICOS							
SERVICIOS PORTUARIOS	1.300.000,00	100.000,00	1.200.000,00	GASTOS EN REMUNERACIONES	5.800.000,00	3.743.100,00	2.056.900,00
SERVICIOS AEROPORTUARIOS	6.460.000,00	1.460.000,00	5.000.000,00	GASTOS EN ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	15.100.000,00	10.221.600,00	4.878.400,00
						0,00	
INGRESOS FINANCIEROS Y OTROS				GASTOS FINANCIEROS Y OTROS	2.415.000,00	315.000,00	2.100.000,00
RENTABILIDAD DE TITULOS VALORES				GASTOS EN TRANSFERENCIAS CORRIENTES	200.000,00	150.000,00	50.000,00
RENTABILIDAD DE DEPOSITOS A PLAZO	10.000,00		10.000,00	GASTOS EN INVERSIONES EN ACTIVO FIJO	9.000.000,00	6.470.000,00	2.530.000,00
						0,00	
DE CAPITAL	27.450.000,00	3.600.000,00	23.850.000,00	GASTOS EN INVERSIONES FINANCIERAS	1.450.000,00	800.000,00	650.000,00
VENTA DE BIENES INMUEBLES				GASTOS EN AMORTIZACION DE ENDEUDAMIENTO PUBLICO	1.255.000,00	455.000,00	800.000,00
VENTA DE VEHICULOS DE TRANSPORTE	400.000,00	50.000,00	350.000,00				
CONTRATACION DE EMPRESTITOS EXTERNOS							
DE ORGANISMOS MULTILATERALES	27.050.000,00	3.550.000,00	23.500.000,00				
DEFICIT PRESUPUESTARIO				SUPERAVIT PRESUPUESTARIO			
TOTAL DE INGRESOS	35.220.000,00	5.160.000,00	30.060.000,00	TOTAL DE EGRESOS	35.220.000,00	22.154.700,00	13.065.300,00

 JEFE UNIDAD FINANCIERA INSTITUCIONAL

 CONTADOR INSTITUCIONAL

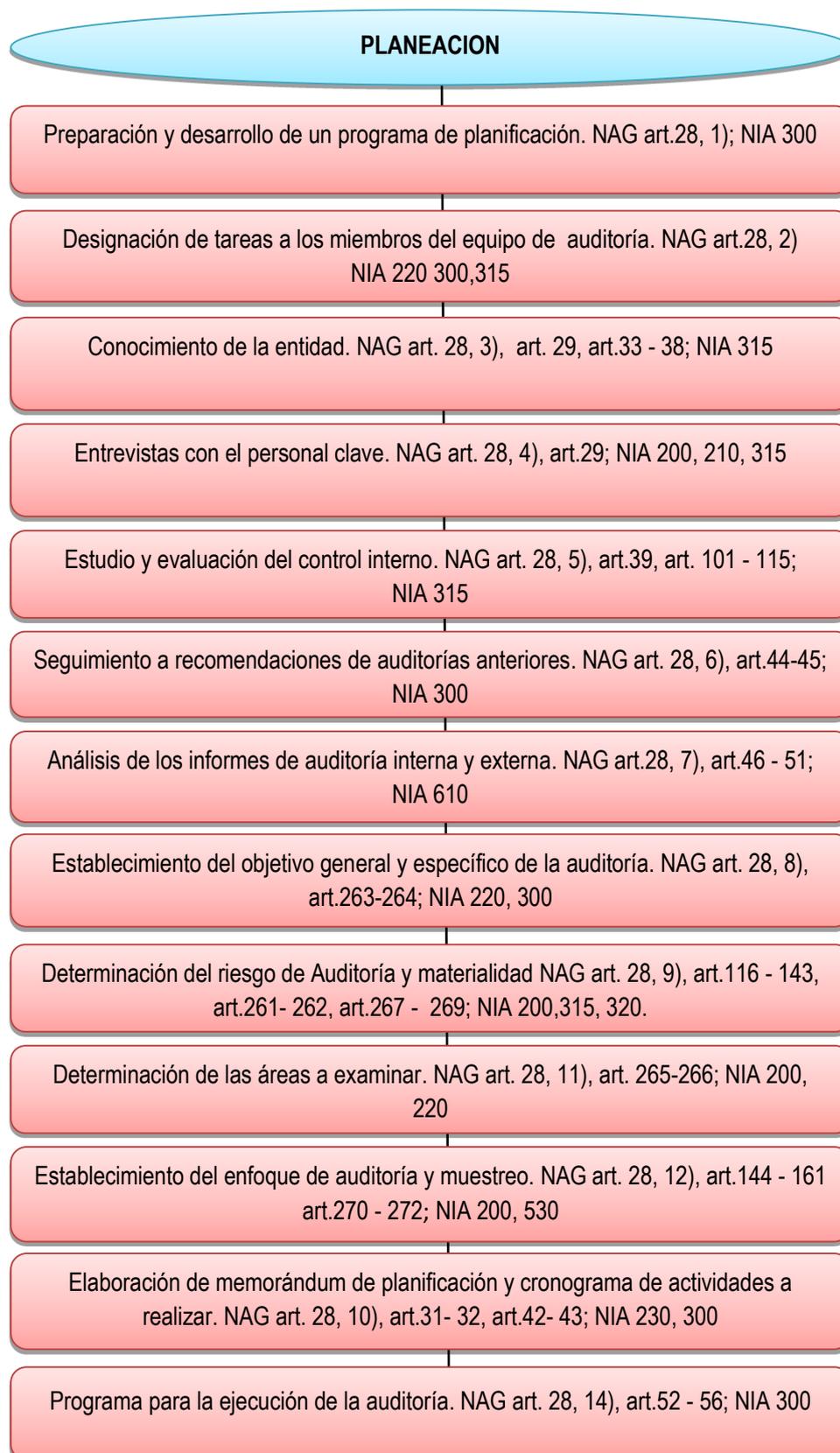
"NOMBRE DE LA INSTITUCIÓN"
ESTADO DE FLUJO DE FONDOS (INSTITUCIONAL)
DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX

ESTRUCTURA	CORRIENTE	ANTERIOR
DISPONIBILIDADES INICIALES AL 1 DE ENERO DE 2005		
SALDO INICIAL		
RESULTADO OPERACIONAL NETO		
FUENTES OPERACIONALES	\$ -	
21314- DM X VENTA DE BIENES Y SERVICIOS		
21315- DM X INGRESOS FINANCIEROS Y OTROS		
21316- DM X TRANSFERENCIAS CORRIENTES RECIBIDAS		
21321- D.M.x VENTA DE ACTIVOS FIJOS		
21389-DM X OPERACIONES DE EJERCICIOS ANTERIORES		
MENOS		
USOS OPERACIONALES	\$ -	
41351- AM X REMUNERACIONES		
41354- AM X ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS		
41355- AM.x GASTOS FINANCIEROS Y OTROS		
41361- AM X INVERSION EN ACTIVO FIJO		
41363- AM. X INVERSIONES FINANCIERAS		
41356- AM.x TRANSFERENCIAS CORRIENTES OTORGADAS		
FINANCIAMIENTO DE TERCEROS	\$ -	
41371- AM X AMORTIZACION DE ENDEUDAMIENTO PUBLICO		
FUENTES NO OPERACIONALES	\$ -	
21209- ANTICIPOS A PROVEEDORES		
USOS NO OPERACIONALES	\$ -	
Depósitos Ajenos		
DISPONIBILIDADES FINALES AL 31 DE DICIEMBRE DE 2005	\$ -	

JEFE UNIDAD FINANCIERA

CONTADOR INSTITUCIONAL

3.3.5 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE DE PLANEACIÓN



3.3.6 Fase de planeación

Para el desarrollo de esta fase es importante que el auditor obtenga el conocimiento y comprensión de las operaciones de la entidad, así como su naturaleza y entorno en el cual se desarrolla.

Al iniciar una auditoría se deben realizar los siguientes procedimientos:

A. Preparación y desarrollo de un programa de planificación

El desarrollo de este procedimiento implica el establecimiento de una estrategia global en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. El realizar adecuadamente la planificación es importante, ya que favorece al desarrollo de la misma en varios aspectos, algunos de ellos son:

- Ayuda al auditor a prestar atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría
- Se identifican y resuelven problemas potenciales oportunamente
- Favorece la organización y dirección adecuada del encargo de auditoría
- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo

Algunos elementos que deben incluirse en este procedimiento son los siguientes:

Alcance de auditoría: se refiere a los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias para lograr el objetivo de la auditoría.

Determinación de objetivos: los objetivos de la auditoría están relacionados con aspectos financieros, de control y cumplimiento de aspectos legales y técnicos, estos deben de plantearse de la mejor manera debido a que en relación a estos se elaborarán los procedimientos de auditoría y el informe a emitir.

Determinación del riesgo de auditoría: se refiere a la posibilidad de emitir una opinión errónea de los estados financieros auditados, este riesgo incluye, el riesgo inherente, de control y el riesgo de detección.

Determinación de áreas a examinar: para determinar las áreas a examinar debe tenerse en cuenta que el auditor debe poseer conocimiento necesario y actualizado de las Normas de Contabilidad Gubernamental.

Materialidad: al planificar la auditoría se deben establecer los niveles de materialidad e importancia relativa.

Enfoque de auditoría: se refiere a los procedimientos que se llevarán a cabo en la etapa de ejecución, ya que se deben especificar el tipo de procedimientos teniendo en cuenta los resultados obtenidos en la valoración de riesgos.

Enfoque de muestreo: se debe definir el método y la técnica de muestreo que se aplicará en la etapa de ejecución.

B. Designación de tareas a los miembros del equipo de auditoría

Se debe asignar un equipo de auditoría para la realización de la misma, que posea conocimiento sobre las áreas a evaluar, asimismo se debe de especificar las tareas que realizará cada uno de ellos.

Por ejemplo:

Nombre y apellido del auditor	Cargo
José Alberto Rivas Castro	Socio director
María Rosa Maldonado Alas	Gerente de auditoría
Roberto Carlos Villanueva	Auditor encargado
Karen Beatriz Santos López	Auditor asistente
Carmen Alicia Chaves cruz	Auditor asistente

C. Conocimiento de la entidad

Es un procedimiento que consiste en la obtención de toda la información relacionada con el ente auditado, que debe incluir lo siguiente:

- Naturaleza
- Estructura legal
- Fecha de fundación
- Actividad económica principal
- Fuentes y métodos de financiamiento
- Estructura organizacional
- Comité de auditoría interna y alcance de sus funciones
- Principales proveedores
- Visión
- Misión
- Atribuciones legales

- Procesos sustantivos
- Presupuesto asignado
- Tareas y procedimientos asignados a los servidores públicos (personal clave)

El conocimiento del cliente, comprende dos fases, las cuales se describen a continuación:

CONOCIMIENTO DE LA ENTIDAD	
FASE I	FASE II
<p>El conocimiento del cliente inicia desde antes que el auditor se instale en la institución y para ello requiere de realizar las siguientes actividades:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisar los informes de auditoría y su respectivo archivo permanente • Consultar la página web de la entidad, para obtener información relacionada del ejercicio • Presupuesto ejecutado • Proyectos que ha llevado a cabo • Entre otros 	<p>Una vez el auditor este instalado en la entidad debe obtener al menos los siguientes documentos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Plan estratégico • Planes de trabajo • Presupuesto aprobado y sus modificaciones • Ejecución presupuestaria • Estados financieros • Informes de auditoría interna y externa • Normas técnicas de control interno específicas • Informe de cumplimiento de metas • Manuales de funciones, administrativos y operativos • Estructura organizativa vigente • Nómina de funcionarios claves con sus responsabilidades y atribuciones, delimitando sus periodos de actuación.

D. Entrevistas con el personal clave

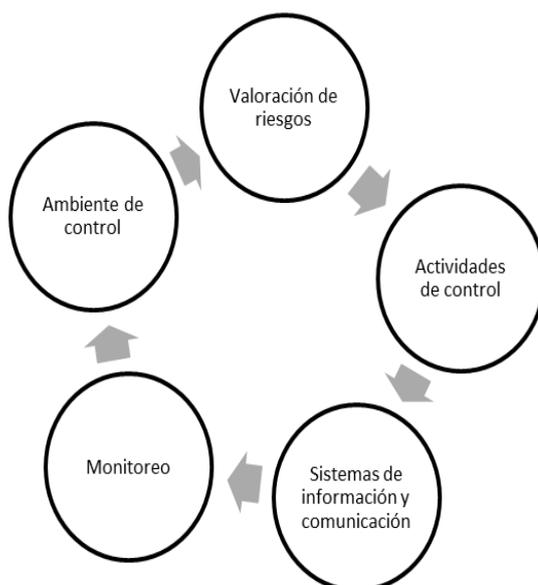
Se debe determinar quiénes son las personas clave dentro de la entidad, y de las cuales se obtendrá información relevante, además de establecer los mecanismos de comunicación que se tendrán y la accesibilidad a las entrevistas durante la ejecución de la auditoría.

E. Estudio y evaluación del control interno

El estudio y evaluación del control interno es muy importante al planificar una auditoría, ya que es la forma como el auditor conoce los procesos que realiza la entidad, evaluando cada uno de los componentes de control. Al realizar esta actividad, se debe tener en cuenta que cada institución ha elaborado sus Normas Técnicas de Control Interno Específicas, que son resultado de un diagnóstico realizado por la misma entidad, con el cual se identificaron aquellos riesgos que pueden afectar al logro de los objetivos institucionales. El control interno es responsabilidad de la administración de la entidad.

El sistema de control interno está basado en el enfoque COSO, en el cual se identifican cinco componentes básicos:

Figura 7: Componentes de control interno



A continuación se definen cada uno de los componentes.

- a) Ambiente de control: este componente establece los fundamentos de la institución, en la manera que influye en la práctica del control en los servidores, trata específicamente de los códigos de ética que deben existir dentro de las instituciones, que regulen las actuaciones de los servidores en todas las actividades que estos ejecuten.
- b) Valoración de riesgos: se entiende la valoración de riesgos como la identificación y análisis de aquellos riesgos que sean relevantes para el logro de los objetivos y se forma la base para la administración de dichos riesgos.

- c) Actividades de control: son las políticas y procedimientos establecidos que permiten obtener una seguridad razonable de que se cumplen los lineamientos que dicta la administración, dichas actividades deben establecerse de manera integrada a cada proceso institucional.
- d) Sistemas de información y comunicación: se deben establecer los canales de comunicación e identificar la información relevante en el momento oportuno.
- e) Monitoreo: se refiere a que el control interno implementado en la institución debe someterse a un proceso continuo de monitoreo, del cual será responsable la máxima autoridad y niveles gerenciales de cada entidad.

Para realizar la evaluación al control interno se pueden utilizar los siguientes métodos:

a) Entrevista:

El método de la entrevista se aplica al personal clave de la entidad para obtener información del control interno aplicable.

b) Cuestionarios:

En este se determina la información necesaria a conocer para ejercer un buen desempeño de la auditoría, se hace en las áreas claves a auditar, al personal y a funcionarios específicos.

A continuación se muestra un ejemplo del método del cuestionario, que se utiliza en la evaluación de los componentes de control interno.

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA				
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:	PREPARÓ			
	REVISÓ			
	SUPERVISÓ			
AMBIENTE DE CONTROL				
No.	DESCRIPCIÓN	SI	NO	N/A
	Para lograr la competencia de su personal, dispone la entidad de: ¿Planes de desarrollo para el área de recursos humanos? ¿Manuales de organización en los cuales se explique los requerimientos de cada cargo y las funciones y responsabilidades individuales? ¿Programas de entrenamiento y capacitación? ¿Métodos apropiados de supervisión? ¿Métodos formales para la evaluación del desempeño?			

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA			
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:	PREPARÓ		
	REVISÓ		
	SUPERVISÓ		
	Para que se demuestre una filosofía de administración correcta se deben implementar normas indispensables: <ul style="list-style-type: none"> • ¿Existe en la entidad formalidad en sus políticas, normas y procedimientos? • ¿Se formulan y controlan los objetivos y metas? • ¿Se tienen identificados los riesgos? • ¿Se toma en cuenta la información financiera y otros componentes del sistema de información para la toma de decisiones? • ¿Están definidas las áreas claves de autoridad y responsabilidad? • ¿Se rinden cuentas de la gestión institucional? La toma de decisiones : <ul style="list-style-type: none"> • ¿Está centralizada? • ¿Está descentralizada? 		
	¿Tiene la entidad conformada la Unidad de Auditoría Interna?		
	EVALUACIÓN DE RIESGOS		
	La definición de objetivos es una parte clave del proceso administrativo y un prerrequisito para hacer posible el control interno. ¿Tiene la entidad definidos sus objetivos?		
	El proceso de identificación y análisis de riesgos es un proceso interactivo y componente crítico del sistema de control interno efectivo. ¿Tiene la entidad identificados sus riesgos: ¿Internos? ¿Externos?		
	La administración puede usar métodos cualitativos o cuantitativos para priorizar e identificar las actividades altamente riesgosas: ¿Tiene la Entidad evaluados sus riesgos? <ul style="list-style-type: none"> • ¿Internos? • ¿Externos? 		

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA				
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:	PREPARÓ			
	REVISÓ			
	SUPERVISÓ			
ACTIVIDADES DE CONTROL				
	¿Comparan las autoridades de la entidad el desempeño actual con los objetivos y metas previstos en la Planeación Estratégica y en los Planes de acción del periodo?			
	¿En la entidad cada responsable de Unidad prepara informes sobre la evaluación de sus objetivos y metas individuales, frente al desempeño?			
	El personal contratado por la entidad <ul style="list-style-type: none"> • ¿Fue debidamente seleccionado? • ¿Se le ha dado entrenamiento para la labor que desempeña? 			
	En la entidad las autoridades y sus funcionarios verifican que las transacciones: <ul style="list-style-type: none"> • ¿Están completas? • ¿Debidamente autorizadas? • ¿Libres de error e irregularidades? 			
	Tiene la entidad establecidos controles para proteger los activos vulnerables incluyendo seguridad para que haya acceso ilimitado a activos tales como: ¿Efectivo y otras especies en caja? ¿Inversiones? ¿Inventarios y propiedad y equipo que pueda ser vulnerable al riesgo de pérdida o uso no autorizado?			
	Tienen las autoridades de la entidad y sus funcionarios debidamente separadas las funciones de : ¿Autorización? ¿Proceso de registro y revisión de las transacciones?			
	¿Las transacciones y otros eventos significativos son autorizados y ejecutados únicamente por personas habilitadas dentro del alcance de su autoridad?			

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA			
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:	PREPARÓ		
	REVISÓ		
	SUPERVISÓ		
	¿Son oportunamente registradas las transacciones en la entidad?		
	¿Está limitado el acceso a recursos y registros a personal autorizado?		
	¿Todas las transacciones y eventos de la entidad son claramente documentados? ¿La documentación está disponible para ser examinada?		
INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN			
	¿En la entidad la información se planifica de tal forma que se dispone de mecanismos para su calidad, seguridad, utilización y conservación?		
	¿Al personal de la entidad se le provee de medios para comunicar información significativa hacia arriba de tal manera que no se aislen en ningún momento los distintos niveles de la organización institucional?		
MONITOREO			
	<p>Son múltiples las actividades que sirven para monitorear la efectividad del control interno en el curso ordinario de las operaciones, para ello en la entidad se ejecuta lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ¿Plan de conciliaciones entre los registros que posee la entidad, informes financieros y otros registros? • ¿Supervisión periódica de la labor de los subordinados? • ¿Análisis y disposición de las observaciones provenientes de la iniciativa de los funcionarios con responsabilidades de control? • ¿Obtención y disposición de las observaciones provenientes de informes recibidos de terceros en los cuales se identifiquen problemas de control? • ¿Evaluación de los resultados provenientes de recuentos rutinarios de activos comparados con registros y otra información? 		

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA			
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:	PREPARÓ		
	REVISÓ		
	SUPERVISÓ		
	<ul style="list-style-type: none"> • ¿Evaluación de los resultados provenientes de Auditoría Interna en tiempo real, siempre que sea posible? • ¿Seminarios de entrenamiento, sesiones de planeación y otras reuniones donde se traten asuntos de control? • ¿Observaciones surgidas de la inducción, ejecución y actualización del Código de Ética? 		

Ejemplo de cuestionario de Caja chica

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA				
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:	PREPARÓ			
	REVISÓ			
	SUPERVISÓ			
CAJA CHICA				
Objetivo: Verificar que los sistemas y la administración del efectivo en caja chica sean los adecuados para el cumplimiento de los objetivos de la institución.				
No	Descripción	SI	NO	N/A
1	¿La entidad tiene creado un fondo de caja chica para hacer frente a desembolsos en efectivo destinados a gastos menores regulares o corrientes, de acuerdo a sus políticas?			
2	¿Hacen uso de una caja principal diferente a la caja chica?			
3	¿Se hacen arquezos sorpresivos de caja chica?			
4	¿Recae en una sola persona la responsabilidad de la caja chica?			
5	¿Hay una persona encargada de hacer los arquezos de caja chica?			
6	¿Están los pagos de caja chica, soportados por los correspondientes documentos y debidamente autorizados?			
7	¿Se comparan los comprobantes que soportan las operaciones con el saldo existente en el fondo de caja chica?			
8	¿Se lleva un control adecuado de los gastos hechos por caja chica para evitar salida duplos?			
9	¿Existe algún límite para los gastos hechos con caja chica?			
10	¿Los reembolsos se efectúan hasta que los comprobantes son revisados y verificados por los funcionarios responsables del control previo sobre los gastos?			
11	¿La reposición de la caja chica se hace con cheque?			

Ejemplo de cuestionario de existencias institucionales

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA				
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:	PREPARÓ			
	REVISÓ			
	SUPERVISÓ			
EXISTENCIAS INSTITUCIONALES				
Objetivos: <ul style="list-style-type: none"> • Verificar los controles implementados por la administración, en el cuidado de las existencias institucionales. • Determinar si existen debilidades en el control interno. 				
No	Descripción	SI	NO	N/A
1	¿Existe algún método para evaluar las existencias institucionales?			
2	¿Se almacenan las existencias en forma ordenada y sistemática?			
3	¿Cuentan con el personal responsable y que tengan el control de las cantidades de la existencia?			
4	¿Se controlan adecuadamente las existencias dadas de baja para evitar robos, uso o disposición no autorizada?			
5	¿Cada salida de existencias está documentada adecuadamente y autorizada por la persona responsable?			
6	¿Se tienen por escrito las instrucciones del manejo de existencias?			
7	¿Cada cuánto se realizan inventarios físicos de las existencias institucionales?			
8	¿Se conservan para nuestra inspección las hojas originales de los recuentos físicos practicados?			
9	¿Qué medios o instrumentos utilizan para registrar las existencias institucionales entrantes?			
10	¿Existe alguna creación de reserva con la cual se pueda cubrir pérdidas en las existencias institucionales? (robo, daño, incendio, obsolescencia)			

Ejemplo de cuestionario de bienes de uso

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORÍA				
NOMBRE DE LA ENTIDAD AUDITADA: ÁREA A EVALUAR: PERIODO A EXAMINAR: CLASE DE AUDITORÍA:		PREPARÓ		
		REVISÓ		
		SUPERVISÓ		
BIENES DE USO				
Objetivo: Comprobar que el control interno relacionado a los bienes de uso se está realizando de manera adecuada y eficiente, para un mejor manejo de las adquisiciones y disposiciones de los mismos				
No.	DESCRIPCIÓN	SI	NO	N/A
1	¿Se tienen creados y mantenidos registros permanentes y detallados de las altas, retiros, traspasos y mejoras en los bienes de uso, que posibiliten su identificación y clasificación y el control de su uso o disposición?			
2	¿Todas las adquisiciones o reparaciones de bienes de uso, son realizadas previa solicitud debidamente documentada, autorizada y aprobada, en concordancia con la programación de operaciones y los lineamientos presupuestarios?			
3	¿Los registros de los bienes de uso contienen la suficiente información y detalle según las necesidades de la entidad?			
4	¿Todos los vehículos son utilizados exclusivamente en las actividades propias de la entidad?			
5	¿Cumple cada unidad organizacional con la responsabilidad del control y custodia de los bienes asignados a ella?			
6	¿En forma periódica o por lo menos una vez al año, personal independiente de la custodia y registro contable verifica físicamente los bienes de uso?			
7	¿Son reportadas a la máxima autoridad de la entidad cualquier diferencia importante entre el inventario físico y lo registrado de los bienes de uso?			
8	¿Se tiene establecido un sistema de codificación que permita la identificación individual de los activos fijos y su posterior verificación contra los registros contables?			

9	¿Los bienes de uso están debidamente identificados según las disposiciones legales?			
10	¿Las personas que tienen a su cuidado los bienes de uso, están obligadas a reportar cualquier cambio como ventas, traspasos, bajas, obsolescencias, movimientos, etc.?			
11	¿Las bajas en bienes de uso por cualquier concepto se hacen con la autorización de la máxima autoridad de la entidad?			

c) Narrativas:

Este método es aplicado a través de la observación, la cual posteriormente ayuda a determinar conclusiones, que pueden ser descritas por medio de la narrativa. Se elabora una cédula que servirá de apoyo para comprobar que se han realizado indagaciones en cuanto a los componentes del control interno.

Como un ejemplo de la estructura de este tipo de documento tenemos el que se presenta a continuación:

NOMBRE DE LA FIRMA AUDITORA	
NOMBRE DEL CLIENTE:	CÉDULA N°:
NOMBRE DE LA CÉDULA:	FECHA DE ELAB.:
AREA A EVALUAR:	
PERIODO DE LA AUDITORÍA:	
<p>El día ___ de _____ se visitó a la entidad _____ con el objetivo de conocer acerca de su comportamiento a nivel institucional en cuanto a valores éticos e integridad se refiere, por lo cual se pasó un breve cuestionario al personal clave quienes amablemente nos brindaron su colaboración.</p> <p>Al recolectar la información acerca del ambiente interno de _____ específicamente en la evaluación de _____, se obtuvo que la entidad _____.</p>	
Realizado por:	
Revisado por:	
Aprobado por:	

f) Seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores

El seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores, es también parte de la fase de planificación. El auditor solicita a la administración la evidencia que demuestra las acciones que han sido implementadas para cumplir con las recomendaciones de auditoría, luego las analiza para verificar y determinar su cumplimiento.

- ✓ Si son cumplidas: las comunicará a la administración de la entidad.
- ✓ No cumplidas: redactará los correspondientes hallazgos que serán incluidos en los resultados del informe.

g) Análisis de los informes de auditoría interna y externa.**▪ Revisión del trabajo de las unidades de auditoría interna**

El auditor gubernamental tiene la responsabilidad de verificar el trabajo de la unidad de auditoría interna de la entidad a la que está auditando, lo que conlleva evaluar la idoneidad de éste y de sus colaboradores; que en el desarrollo de los papeles de trabajo y la comunicación de los resultados de los exámenes realizados, estos hayan cumplido con las Normas de Auditoría Interna del sector gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República; que hayan desarrollado sus auditorías y revisiones de conformidad al plan de trabajo y a sus modificaciones; así mismo que los hallazgos que se reportaron se encuentran debidamente documentados; que las recomendaciones emitidas son viables, generan valor agregado y por ende han sido atendidas por las unidades administrativas; que los informes generados fueron remitidos a la Corte de Cuentas; que no han participado en decisiones administrativas y operativas y que han cumplido con las horas de educación continua.

El auditor debe llevar a cabo una revisión de los informes del periodo auditado que han sido emitidos por los auditores internos de las entidades, esto con el fin de apoyarse en los resultados que estos obtuvieron. Si el universo de los informes es de consideración, se tomará una muestra, con los hallazgos que encuentre debidamente sustentados y que a la fecha del examen no hayan sido superados. Dicha muestra se incluirá como parte de los resultados.

Asimismo el auditor deberá dar seguimiento a los planes de trabajo de las unidades de auditoría interna y a sus modificaciones; además debe de comprobar que los resultados establecidos en esos documentos están relacionados con las áreas administrativas, actividades o procesos que representan mayor riesgo.

- **Revisión de los informes del auditor externo**

El auditor debe informarse acerca de los resultados obtenidos por las firmas privadas de auditoría y retomar para su análisis aquellas áreas que se hayan considerado de condición reportable o de riesgo y que podrían constituirse en áreas a examinar.

Además, debe verificar y comprobar a través del expediente de la firma privada de auditoría, que se encuentra debidamente inscrita y autorizada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, así mismo que se encuentre en el Registro de Firms Privadas de la Corte de Cuentas de la República.

Así también el auditor debe comprobar que los informes emitidos por la firma privada correspondiente al periodo auditado hayan sido enviados a la Corte de Cuentas de la República.

h) Establecimientos de los objetivos generales y específicos de la auditoría.

Es importante que el auditor plantee adecuadamente los objetivos, ya que por medio de estos se elaborarán los procedimientos de auditoría así como el informe financiero.

Para elaborar los objetivos de una auditoría de estados financieros se deben considerar elementos tanto financieros, como de control, y cumplimiento de aspectos legales y técnicos.

En una auditoría de estados financieros generalmente se establecen dos tipos de objetivos.

- Generales: se establece principalmente el fin, que para el caso es la realización de la auditoría, así como el periodo a auditar y las normas bajo las cuales se llevará a cabo el encargo.
- Específicos: lo que se pretende lograr con la auditoría, como por ejemplo la emisión del informe, entre otros.

No obstante el auditor podrá establecer otros objetivos que considere necesarios, una vez que haya examinado los estados financieros de las instituciones. Siendo importante respaldar adecuadamente los resultados obtenidos y por supuesto el informe del auditor.

i) Determinación del riesgo de auditoría y materialidad

El auditor determinará el riesgo que representa el área sujeta a examen, la cual se definió con la información recopilada con anterioridad

- **Riesgo de auditoría**

Lo establece el auditor en la etapa de planificación y lo aplica en la fase de ejecución, cuando realiza auditorías financieras; en las normas de auditoría gubernamental generalmente discuten el término para establecer la naturaleza y el alcance de los procedimientos que serán aplicados en la ejecución de un examen.

En la NIA 200 apartado 13 literal b) lo define como “riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada, cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales”.

Los riesgos son el resultado de la ausencia o deficiencia de los controles implementados por la entidad

Los riesgos se clasifican dependiendo del método utilizado en los siguientes niveles:

- Bajo
- Medio o moderado
- Alto

Componentes del riesgo de auditoría

- **Inherente:** está focalizado al riesgo del negocio, asociado a la susceptibilidad de las actividades y operaciones que desarrolla, por lo cual el auditor debe evaluar los siguientes aspectos: naturaleza de la entidad y complejidad de las transacciones, fortaleza de la visión sistemática y organizacional, utilización de indicadores para evaluar su gestión, integridad y competencia de la administración y la situación presupuestaria y patrimonial.

La evaluación se debe realizar mediante narrativas o cuestionarios, no obstante el auditor puede hacer uso de otros métodos, esto avalado por el responsable de la auditoría.

- **Control:** es el riesgo que el sistema de control interno de la entidad no pueda prevenir, o detectar y corregir una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información y que pudiera ser material.

Las entidades gubernamentales crean sus Normas Técnicas de Control Interno Específicas en donde definen las medidas de control, las cuales buscan eliminar o disminuir los riesgos identificados, esto con el fin de alcanzar el logro de los objetivos institucionales.

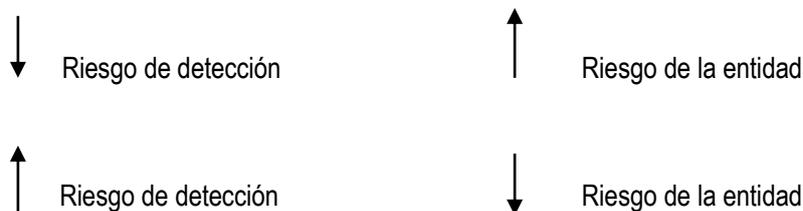
El nivel de riesgo de control, determina la naturaleza de los procedimientos de auditoría que serán desarrollados en los programas, es por ello que se debe considerar lo siguiente:

Nivel de riesgo	Procedimientos
Bajo	→ aplicará (+) De cumplimiento (-) Sustantivos
Moderado	→ aplicará procedimientos de doble propósito
Alto	→ aplicará (+) Sustantivos (-) De cumplimiento

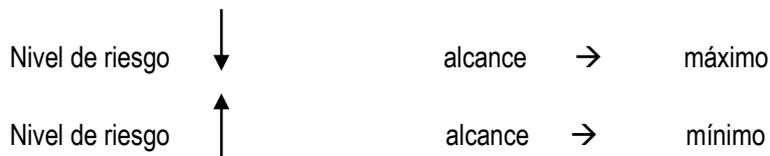
- **De detección:** Denominado como riesgo del auditor, ya que es posible que los procedimientos aplicados por éste para reducir el riesgo de auditoría, no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material.

Riesgo de la entidad = riesgo inherente y riesgo de control

El riesgo de detección es inversamente proporcional al riesgo de la entidad



El nivel de riesgo de detección definirá el alcance de los procedimientos de auditoría



▪ Materialidad o importancia relativa

Son las incorrecciones u omisiones que tienen impacto en los estados financieros de una entidad y por lo tanto influyen en las decisiones económicas que toman los usuarios, ya sea que se basen en los estados financieros o en otra documentación que incluya información importante.

Aspectos importantes de la materialidad

- ✓ Es el límite de error máximo que el auditor está dispuesto a aceptar para poder emitir una opinión limpia.

- ✓ La materialidad se aplica para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y en su caso, de aquellas que no han sido corregidas sobre los estados financieros.
- ✓ La materialidad está presente en las tres fases de la auditoría.
- ✓ La determinación de la importancia relativa implica el uso de un porcentaje de referencia así como del juicio profesional del auditor.

La materialidad se divide en:

- **Materialidad Global:** Se aplica a los saldos de los estados financieros en su conjunto. El auditor debe determinar la materialidad, la que también es conocida como materialidad asignada y es la única que puede modificar el alcance de auditoría.
- **Materialidad Específica:** Define la población para seleccionar una muestra.

Materialidad en la fase de planificación.

Se calcula la materialidad para efectos de la estrategia global, el auditor debe determinar la materialidad global; la cual iniciará estableciendo la materialidad para la planificación.

Cálculo:

Está compuesta por aspectos cuantitativos y se obtiene aplicando un porcentaje (límite máximo aceptable de errores), utilizando los métodos de base, ingresos o gastos totales.

Será a criterio del auditor el porcentaje a utilizar, pero los recomendados están entre el 2% para entidades pequeñas y el 0.5% para entidades grandes.

Gastos Totales	Porcentaje de los gastos totales
Menos de: \$50,000	2%
De: \$50,000 - \$1,000,000	1%
Más de: \$1,000,000	0.5%

Para ejemplificar lo expuesto anteriormente se presenta el siguiente caso, con el método de base de gastos totales.

Se presentan los gastos totales en el estado de rendimiento económico por \$ 14, 969,900.00 para lo cual se determinara la materialidad así:

$$\begin{aligned}\text{Materialidad para la planificación} &= (\text{Gastos totales}) \times (\text{Porcentaje aplicable}) \\ &= \$14, 969,900.00 * 0.5\%\end{aligned}$$

$$\text{Materialidad para la planificación} = \$74, 849.50$$

Materialidad en la fase de ejecución.

El auditor debe utilizar la materialidad específica, la que se estableció en la estrategia y así poder determinar la población sobre la cual serán seleccionados los elementos de la muestra.

Para modificar el alcance definido en la planificación de la auditoría, los errores encontrados deben superar a la materialidad asignada.

Si los errores encontrados no superan la materialidad asignada, el alcance se mantiene.

Se obtiene de la siguiente manera:

$$\text{Materialidad para la ejecución (ME)} = \text{Materialidad para fines de Informe (MI)} / \text{Áreas a examinar (AE)}$$

(Manual de Auditoría Gubernamental, 2015)

Siguiendo el ejemplo anterior, suponemos que el auditor determino 5 áreas a examinar, por lo cual se calcula la materialidad de la fase de ejecución se calcula así:

$$\text{Materialidad para la ejecución} = \$86, 076.93 / 5$$

$$\text{Materialidad para la ejecución} = \$17,215.39$$

Materialidad en la fase del informe.

Esta materialidad es la que se estableció en la fase de planificación y la que utilizará el auditor para determinar el tipo de opinión de acuerdo a los estados financieros que se han examinado.

Por medio de los programas de auditoría se obtendrá el total de errores proyectados, el cual se deberá comparar con el monto de la materialidad para fines del informe.

Si:

Total de errores < monto de la materialidad = opinión limpia

Total de errores > monto de la materialidad = opinión con salvedad o adversa

La materialidad puede estar compuesta por aspectos cuantitativos y cualitativos, para el primer caso se utiliza el método descrito anteriormente, para evaluar aspectos cualitativos, vinculado con el riesgo de control y se obtiene de un porcentaje que puede ir desde 10% al 20% aplicado a la materialidad de la planificación.

Nivel de Riesgo de Control	Porcentaje para aspectos cualitativos	Base
Bajo	10%	Materialidad para la Planificación
Moderado	15%	
Alto	20%	

Como ejemplo tenemos que el auditor considero un riesgo moderado, y la materialidad de la planificación en \$15, 000

La materialidad en el informe se obtendría así:

Materialidad en el informe = Materialidad para Planificación (MP) + (Materialidad para la planificación

(MP) x Porcentaje de aspectos cualitativos (%AC))

= \$74, 849.50+ (\$74, 849.50*15%)

Materialidad en el informe = \$86, 076.93

j) **Determinación de las áreas a examinar**

Las áreas a examinar deben determinarse conforme a los objetivos establecidos y deberán estar incluidos dentro de los rubros a examinar. Una de las variables que se deben tomar en cuenta al momento de definir las es el estudio y evaluación del control interno, análisis de estados financieros y los antecedentes de auditorías anteriores.

Para establecer las áreas a examinar, es indispensable que la persona designada para ello tenga conocimientos sobre principios y normas sobre las cuales se rigen las entidades de gobierno.

Las áreas a examinar se determinan mediante los siguientes factores:

- a. Componentes importantes
- b. Identificación de ciclos operacionales sustantivos
- c. Determinación de áreas críticas

Identificación componentes importantes

El auditor identificará cuáles grupos, subgrupos o cuentas contables son las que presentan mayor representatividad en relación a los recursos y obligaciones totales; para tal efecto utilizará el análisis vertical o de relaciones.

Ciclos operacionales sustantivos

Debe identificar qué ciclos desarrolla la entidad y en dónde se concentra su razón de ser; posteriormente, en cada uno de ellos enlistará todas aquellas cuentas relacionadas que participan en cada ciclo, los ciclos de transacciones sustantivas, podrían convertirse en áreas sujetas a examinar.

Determinación de áreas críticas

Para definir cuáles son las áreas críticas, el auditor podrá hacerlo mediante el análisis de las relaciones, el cual permite contemplar la tendencia de los saldos y compararlos con los revelados en otros períodos.

El auditor está obligado a verificar que se cumplan los principios y Normas de Auditoría Gubernamental al momento de la revisión de los saldos revelados en los estados financieros básicos y en el balance de comprobación, de no estar las cuentas o subgrupos contables conforme a dichas normativas podrían incluirse dentro de las áreas a examinar, para lo cual el auditor debe desarrollar procedimientos con el fin de identificar el incumpliendo, considerando los siguientes aspectos:

- a. Comprobar que las cuentas que conforman los subgrupos de Deudores y Acreedores Monetarios, al 31 de diciembre del año auditado, quedaron saldadas, traspasando sus saldos a las cuentas Deudores Monetarios por Percibir, Acreedores Monetarios por Pagar, o Provisiones por Acreedores Monetarios, según corresponda.

b. Verificar que existan y se hayan afectado las cuentas complementarias cuando las inversiones presenten saldos vigentes.

c. En caso de existir Proyectos de Uso Público, verificar:

i. Que al 31 de diciembre del año auditado, se hayan trasladado los saldos de las cuentas de proyectos a la cuenta Costo Acumulado de la Inversión, excepto las cuentas por adquisición de bienes muebles e inmuebles de larga duración.

ii. Asegurarse que las cuentas Costos Acumulados de la Inversión y Aplicación a Inversiones Públicas, del subgrupo de Inversiones en Bienes de Uso Público y Desarrollo Social, reflejen el mismo saldo.

iii. Corroborar si el monto de los ajustes en la cuenta Costos Acumulados de la Inversión, fue aplicado en la cuenta complementaria Aplicación a Inversiones Públicas y que se afectó los saldos de los subgrupos Gastos por Actualizaciones y Ajustes o Ingresos por Actualizaciones y Ajustes, según sea el caso.

iv. Determinar que las cifras abonadas en la cuenta Aplicación a Inversiones Públicas, son iguales a los cargos efectuados en la cuenta correspondiente del subgrupo Gastos de Inversiones Públicas.

d. Con información que provee el Balance de Comprobación, revisar que los saldos no amortizados de la cuenta Provisión por Acreedores Financieros del Ejercicio Anterior, hayan sido liquidados y que el saldo de esta cuenta, al cierre del ejercicio, corresponda al monto de la provisión del año.

e. Verificar en el Balance de Comprobación, que el saldo de la cuenta Depreciación Acumulada coincide con el saldo de la cuenta de Depreciación de Bienes de Uso.

f. Verificar el traslado del saldo correspondiente a resultados de ejercicios anteriores, según lineamiento del ente rector de la Contabilidad Gubernamental, y comparar que el resultado del ejercicio corriente, es el que se presenta en el Estado de Rendimiento Económico.

g. Comparar los saldos que afectaron las cuentas de Deudores y Acreedores Monetarios con las cuentas de gastos o ingresos de gestión correspondientes y verificar que los saldos no exceden los créditos presupuestarios aprobados, según el presupuesto votado y sus modificaciones.

k) Establecimiento del enfoque de auditoría y muestreo

Enfoque de la auditoría

La naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría se determinarán al realizar la variable del riesgo de auditoría, en consecuencia, cuando se redacten los procedimientos de auditoría, el auditor deberá asegurarse que estos se hagan conforme a los resultados que se obtuvieron en la determinación del riesgo de auditoría. Por lo que debe considerar que si el riesgo de control es bajo, se deben aplicar más procedimientos de cumplimiento y menos sustantivos; pero si el nivel se considera moderado, el enfoque de los procedimientos será de doble propósito, y si el nivel es alto se aplicarán más procedimientos sustantivos y menos de cumplimiento.

En el Memorándum de Planificación, el auditor hará una descripción de aquellos procedimientos más representativos que aplicará por cada área a examinar.

Muestreo de auditoría

En la fase de planeación es necesario que el auditor deje definido que método o técnica de muestreo empleará en la fase de ejecución, por lo que debe tener cuidado al relacionar las variables de la estrategia, asimismo asegurarse que el nivel de riesgo de control determinado sea consistente con el enfoque de muestreo.

La técnica que se utilice para seleccionar los elementos de la muestra debe cumplir con ese propósito, además asegurarse de que todos tengan la misma posibilidad de ser seleccionados.

l) Elaboración del memorándum de planificación y cronograma de actividades a realizar

El memorándum de planificación es un documento formal que contiene información básica de la entidad, estrategia de auditoría a desarrollar y los diferentes procedimientos a realizar, asimismo los medios a emplear para el desarrollo del trabajo, ya que en él se detallan una secuencia de pasos que conducen a la ejecución de la auditoría.

Cuando surjan cambios importantes en el alcance de la auditoría con posterioridad a la etapa de planeación, esto debe documentarse y modificar el respectivo memorándum.

El memorándum de planificación debe ser elaborado por el jefe del encargo junto con su equipo de auditoría designado para el trabajo, que contendrá la siguiente información:

I- INFORMACIÓN BÁSICA:

1. Antecedentes de la Entidad
2. Objetivos, finalidad o propósito de la Entidad

3. Presupuesto para el período objeto de auditoría
4. Leyes, reglamentos y otras normas aplicables
5. Personal clave de la entidad
6. Estudio y evaluación de control interno,
7. Seguimiento a recomendaciones de Auditorías Anteriores.
8. Análisis de los Informes de Auditoría Interna y Externa

II- ESTRATEGIA DE AUDITORÍA

1. Objetivos de la Auditoría
 - General
 - Específico
2. Determinación del Riesgo de Auditoría
3. Determinación de áreas a examinar
4. Materialidad de la Auditoría
5. Enfoque de la auditoría
6. Enfoque del muestreo

III- ADMINISTRACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA

1. Recursos para desarrollar la auditoría
2. Cronograma de actividades y Fechas claves

m) Cronograma de actividades

El jefe de equipo del encargo de auditoría debe elaborar un cronograma, el cual contenga una lista de las actividades a desarrollar en fechas fijadas previamente, además debe establecerse la fecha de inicio y fin de las tareas a realizar. Asimismo para la distribución del tiempo asignado, debe considerar la naturaleza y alcance de cada una de las actividades y que de esa forma se ejecuten, conforme al período destinado para la realización del trabajo de auditoría.

n) Programas para la ejecución de auditoría

Los programas de auditoría son documentos que contienen los procedimientos establecidos por el auditor, los cuales son realizados atendiendo a los objetivos, la naturaleza y alcance de la auditoría.

Los programas de auditoría deben elaborarse a la medida, es importante destacar que estos sirven de guía fundamental al auditor en el momento de la ejecución del trabajo, los cuales pueden ser

modificados mediante se ejecute la auditoría, ya que pueden complementarse con procedimientos adicionales que contribuyan al logro de resultados satisfactorios.

Requisitos que deben cumplir los programas de auditoría

1) Los objetivos contenidos en los programas, deben relacionarse con los de la auditoría, planteados en la estrategia y en el Memorando de Planificación.

2) Los procedimientos establecidos en los programas deben estar enfocados a cumplir con los objetivos del mismo.

3) Las conclusiones a las que se hayan llegado en el programa deben estar conforme a sus objetivos.

El auditor debe redactar los procedimientos de auditoría en el programa, de forma que estos cumplan con tres requisitos, los cuales son:

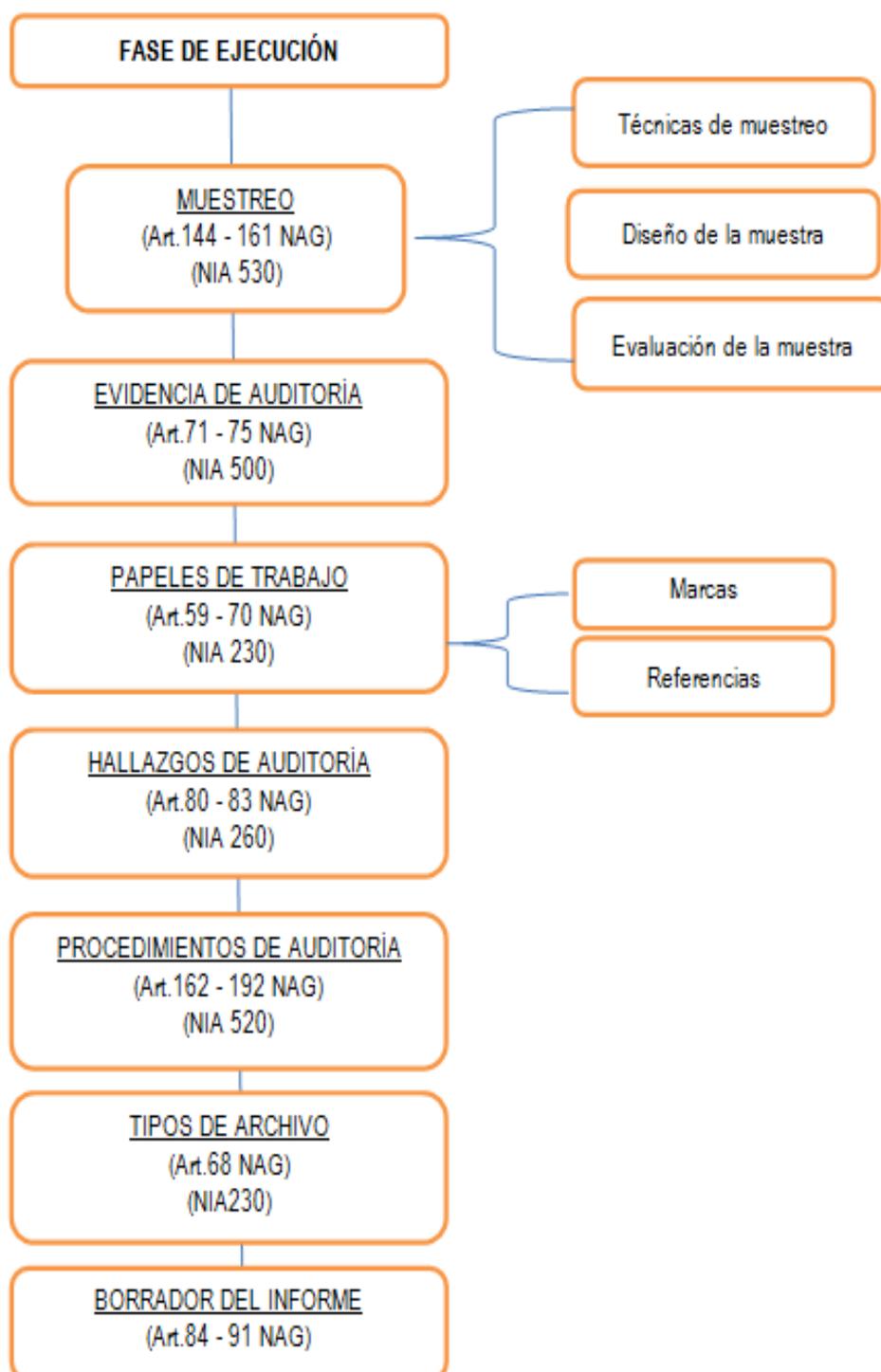
- Descripción del instrumento o base sobre la cual se aplicará la técnica;
- Técnica a emplear.
- Propósito del procedimiento, el cual normalmente está relacionado con la normativa legal o técnica en la que se basa.

Al momento de la redacción de un procedimiento se debe tener especial cuidado en que se redacte de forma clara, de tal manera que sea entendible para el auditor o cualquier otra persona que no haya participado en su desarrollo, que no tenga duda en cuanto a formularse estas preguntas: ¿Qué solicitar?, ¿Qué hacer? y ¿Qué criterio utilizar en el hallazgo?, en caso de encontrar incumplimientos, errores o irregularidades.

El Jefe de Equipo o el Encargado de la Auditoría, para la aprobación del Programa de Auditoría, debe asegurarse que cumple con los requisitos señalados anteriormente.

Una vez terminado los programas con sus respectivos procedimientos, tendrán referencia cruzada con sus correspondientes documentos de auditoría, los que deberán llevar las iniciales de quien lo elaboró, la fecha de inicio y la de finalización.

3.3.7 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE DE EJECUCIÓN



3.3.8 Fase de ejecución de la auditoría

En esta etapa se ejecutan los programas que se elaboraron en la fase de planificación para evaluar aquellas áreas sobre las cuales la firma debe prestar mayor atención, ya que son más susceptibles al riesgo, esto con el propósito de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que respalde la opinión del auditor.

A. Conceptos básicos.

Muestreo: Es la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del 100% de las partidas o registros dentro de la población relevante para la auditoría, de tal modo que todas las unidades de muestreo tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas, con el objetivo de proporcionar al auditor una base razonable sobre la cual se puede extraer conclusiones de la población entera.

Población: El conjunto completo de datos de los que se selecciona una muestra y sobre los que el auditor desea extraer conclusiones.

Riesgo de muestreo: Es el riesgo de que la conclusión del auditor, basado en una muestra, pueda ser diferente a la conclusión que obtendría si la población entera se sujeta al mismo procedimiento de auditoría.

B. Técnicas de muestreo

Muestreo estadístico: Las partidas de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga la misma probabilidad de ser seleccionada.

Es un enfoque que tiene las siguientes características:

- Selección aleatoria de las partidas de la muestra.
- Uso de la teoría de probabilidades para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medida del riesgo de muestreo.

Un muestreo que no tiene estas características se considera un muestreo no estadístico.

Tipos de muestro estadístico

- Muestreo de atributos
- Muestreo de variables

Muestreo no estadístico: Es aquel en que el auditor determina una muestra con base al juicio profesional.

C. Diseño de la muestra

Diseño de la muestra

Tanto el muestreo de atributos como el de variables, desarrollan su propio plan de muestreo, el cual está compuesto por elementos o componentes, siendo los siguientes:

- 1) Objetivos del muestreo
- 2) Universo
- 3) Población
- 4) Determinación del tamaño de la muestra
- 5) Selección de los elementos muestrales
- 6) Evaluación de la muestra
- 7) Proyecciones de errores

Cuando se diseña una muestra de auditoría, se debe considerar el propósito del procedimiento y las características de la población sobre la cual se determinará la muestra, además se debe obtener un tamaño suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor deberá seleccionar partidas u otra información para la muestra de tal modo que una unidad de muestreo en la población tenga una oportunidad de selección.

El nivel de riesgo de muestreo que el auditor esté dispuesto aceptar, afecta el tamaño de la muestra requerida. "Mientras menor sea el riesgo que el auditor esté dispuesto aceptar, mayor necesitará ser el tamaño de la muestra."

El tamaño de la muestra puede determinarse por la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante el ejercicio de juicio profesional.

D. Evaluación de los resultados del muestreo

Si el auditor concluye que el muestreo no ha proporcionado una base razonable para conclusiones sobre la planeación que se ha puesto a prueba, el auditor puede ajustar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales para lograr la seguridad requerida.

E. Evidencia de auditoría

Es la evidencia que se obtiene por medios legales y técnicos, que pueden incluir información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, así como de hechos comprobados que sirvan como prueba para que el auditor base sus conclusiones.

Atributos de la evidencia:

- **Relevante:** Se relaciona específicamente con el hallazgo, la relevancia, se refiere a la conexión lógica con el propósito de procedimientos de auditoría, o su pertinencia al respecto y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación.
- **Suficiente:** Se refiere a la cantidad de evidencia de auditoría que se necesita para llegar a las conclusiones sobre algún asunto, la cual dependerá de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material así como de la calidad de la evidencia.
- **Competente:** Es una medida cualitativa de la información, ya que está debe ser válida y fiable
- **Pertinente:** La información debe obtenerse en el momento oportuno.

Técnicas para la recolección de evidencia

➤ Técnicas de verificación ocular

Observación: Consiste en estar presente en el momento en que un proceso o procedimiento es llevado a cabo por otra persona.

Comparación: Consiste en examinar saldos, transacciones, registros, entre otros. Para determinar que la evidencia proporcionada es verdadera.

➤ Técnicas de verificación escrita

Análisis: Consiste en separar y evaluar los elementos o partes de una operación, actividad o proceso; en consecuencia el análisis de una cuenta tiene como finalidad determinar la composición o contenido del saldo y establecer las transacciones de la cuentas durante el año y clasificarlas en forma ordenada.

Confirmación Externa: Es obtener de personas ajenas a la entidad, evidencia escrita dirigida al auditor que confirmen saldos contables y sus elementos. Con el propósito de corroborar que la información financiera proporcionada por el auditado es veraz.

Conciliación: Consiste en hacer que concuerden dos cifras independientes.

➤ **Técnicas de verificación documental**

Comprobación: El auditor evaluará la información sustentatoria para verificar que las cuentas de los estados financieros están presentadas adecuadamente.

Cálculo: Es comprobar directamente la exactitud aritmética de los documentos de origen y de los registros contables y desarrollar cálculos independientes comprobatorios.

Rastreo: Consiste en seguir una transacción o grupo de estas de un punto a otro punto del proceso contable para determinar su registro contable.

➤ **Técnicas de verificación física**

Inspección: consiste en examinar registros y documentos ya sean internos o externos en papel, en soporte electrónico u otro medio, o bien un examen físico de un activo.

➤ **Otras técnicas para obtener evidencia**

Reejecución: Consiste en la ejecución que realiza el auditor de algún procedimiento o de controles ejecutados por parte de la entidad.

Indagación: Consiste en la obtención de información verbal financiera o no financiera por medio de personas tanto de dentro como de fuera de la entidad que estén bien informados.

Procedimientos analíticos: Consiste en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros.

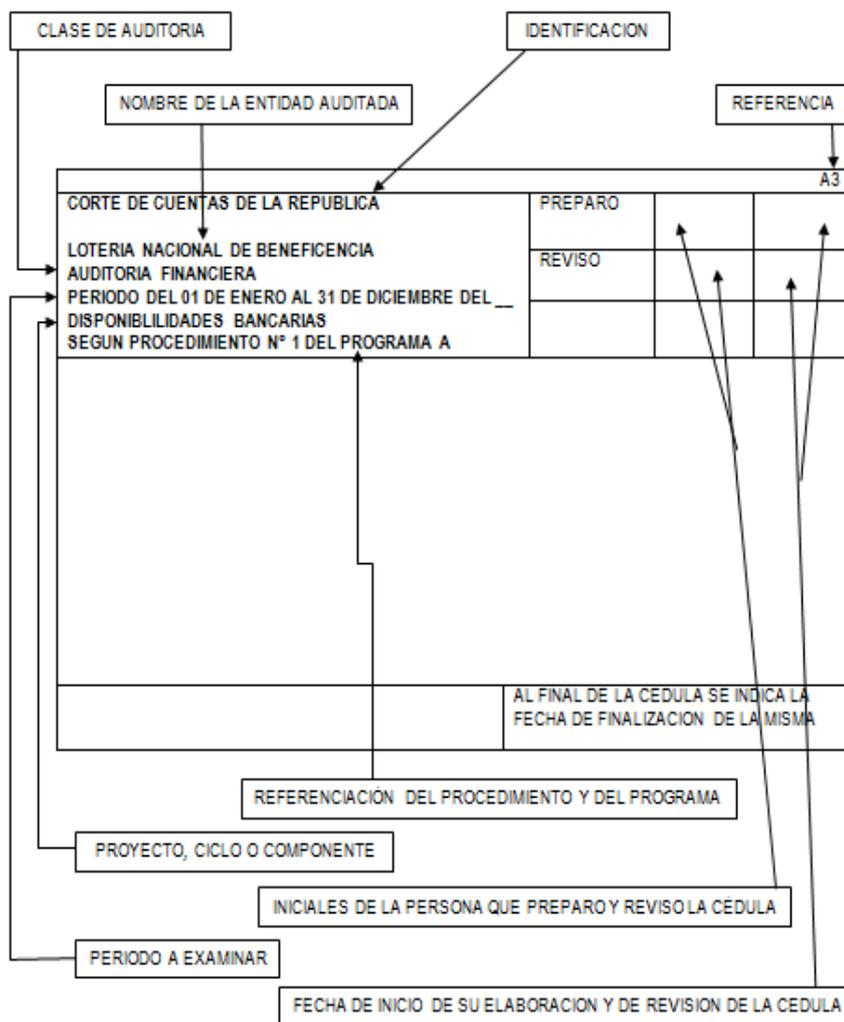
Clasificación de la evidencia

- **Física:** son documentos de auditoría que muestran la naturaleza y alcance de la verificación practicada, la cual se realiza por medio de inspecciones u observaciones, además de memorandos donde se resumen los asuntos revisados, fotografías, representaciones gráficas, mapas, entre otros.
- **Testimonial:** se obtiene de otras personas en forma de declaraciones, cartas, entrevistas, obtenidas como resultado de las indagaciones.

- **Documental:** consiste en la información elaborada, así como escritos, documentos, contratos, registros de contabilidad, facturas, entre otros.
Estos documentos se dividen en externos que son los que se originan fuera de la entidad e internos que son los que se crean dentro del ente.
- **Analítica:** es la evidencia que se obtiene al analizar o verificar la información en donde el juicio profesional del auditor a través de la experiencia, orienta y facilita el análisis.

F. Papeles de trabajo

A continuación se presentan los requisitos básicos que deben contener los papeles de trabajo.



A continuación se presentan los diferentes papeles de trabajo que se pueden desarrollar en la ejecución de la auditoría gubernamental.

Programas de auditoría

Es una serie de procedimientos lógicamente ordenados, los cuales son preparados atendiendo los objetivos, naturaleza y alcance de la auditoría.

Ejemplo de programa

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 20XX
AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
PROGRAMA DE AUDITORIA

D

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

OBJETIVO:

- A) VERIFICAR QUE LAS OPERACIONES CONTABLES CORRESPONDIENTES A INVERSIONES EN BIENES DE USO FUERON REALIZADAS DE ACUERDO A LA NORMATIVA.**
B) VERIFICAR LA EXISTENCIA FISICA DE BIENES MUEBLES.

No.	PROCEDIMIENTO	REF. P/T	ELABORO	FECHA
1	Prepare cédula sumaria que conforma el subgrupo Inversiones en Bienes de Uso.	D2		
2	Prepare cédula de detalle de Bienes Depreciables	D3		
3	Elabore cédula de detalle de la cuenta Equipo de Transporte.	D4		
4	Elabore cédula de detalle de la cuenta Maquinaria, Equipo y Mobiliario.	D5		
5	Solicite y prepare cédula de los vehículos propiedad de la entidad, indicando: tipo de vehículo, año y No. de placas; y selectivamente compruebe su existencia física.	D6		
6	Compruebe si los bienes recibidos por la entidad en concepto de donación están debidamente contabilizados.	D7		
7	Investigue si las donaciones recibidas fueron valuados de acuerdo a precios de mercado.			
8	Investigue si los Bienes Depreciables de Administración se encuentran asegurados.	D8		

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 PROGRAMA DE AUDITORIA

D1

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

No.	PROCEDIMIENTO	REF. P/T	ELABORO	FECHA
9	Solicite y prepare detalle de las compras realizadas durante el periodo de examen referente a las adquisiciones de bienes muebles de larga duración, y efectúe lo siguiente: a) Verifique que las facturas cumplan con los aspectos legales. b) Asegúrese del adecuado registro contable de la transacción.	T D9 T		
10	Elabore Cédula de Notas.	D10		
11	De las deficiencias detectadas, elabore los hallazgos respectivos.	D11 / D14		
12	Concluya sobre: a) La razonabilidad de las cifras presentadas en el subgrupo de Bienes de Uso; b) El cumplimiento de leyes y regulaciones aplicables	T D15 T		

Cédula Sumaria

Son aquellas que contienen el primer análisis de los datos relativos a uno de los renglones de las hojas de trabajo y sirven como nexo entre esta y las cédulas de análisis o de comprobación. En ella se detallan las cuentas de mayor.

Ejemplo de formato de cédula sumaria

AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
ÁREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
SUMARIA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
PROCEDIMIENTO 1 DEL PROGRAMA D

D2

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

SUB GRUPOS DE CUENTAS	Saldo al 31 de diciembre/06 Según Libros	Ajustes y Reclasificaciones		Saldo Según Auditoría
		DEBE	HABER	
BIENES DEPRECIABLES	\$193,575.32 ✓	D3 28,000.00	D3 1,540.00	D3 220,035.32
BIENES NO DEPRECIABLES	\$2,830.46 ✓	0.00		\$2830.46
TOTAL	\$196,405.78 ✓	\$28,000.00	1,540.00	222,865.78
	^	^	^	^
^ = Sumas Verificadas ✓ = Saldos tomados del ESF				

Cédulas descriptivas o de detalle

Contienen los análisis y pruebas efectuadas para obtener evidencia suficiente y competente en que soportar la opinión de auditoría, en estas cédulas se detallan los rubros contenidos en las cédulas sumarias y contienen el análisis y comprobación de la información de estas últimas, desglosando los renglones o datos específicos con las pruebas o procedimientos aplicados. Pueden utilizarse en diferentes fuentes de registros y control llevados por el auditado, así como proporcionados por terceros.

Por lo cual se presenta a continuación un ejemplo de este tipo de cédula.

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 CEDULA DE DETALLE DE BIENES DEPRECIABLES
 PROCEDIMIENTO 2 DEL PROGRAMA D

D3

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

Cuentas	Saldo al 31 de diciembre/06 Según Libros	Ajustes y Reclasificaciones		Saldo Según Auditoria
		DEBE	HABER	
EQUIPO DE TRANSPORTE	164,209.42 ✓	D4 28,000.00		D4 192,209.42
MAQUINARIA, EQUIPO Y MOBILIARIO	363,890.13 ✓		D5 1,540.00	D5 362,350.13
DEPRECIACION ACUMULADA	\$(334,524.23) ✓			(334,524.23)
TOTAL DE BIENES DEPREC.	\$193,575.32 ✓	28,000.00 D2	1,540.00 D2	220,035.32 D2
	^	^	^	^
^ = Sumas Verificadas ✓ = Saldos tomados del ESF				

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 CEDULA DE DETALLE EQUIPO DE TRANSPORTE
 PROCEDIMIENTO 3 DEL PROGRAMA D

D4

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

	CUENTA	Saldo al 31 de diciembre 06 Según Libros	Ajustes y Reclasificaciones		Saldo Según Auditoría
			DEBE	HABER	
	EQUIPO DE TRANSPORTE	\$164,209.42 ⁷	D7 28,000.00		192,209.42
		\$164,209.42	\$ 28,000.00		\$192,209.42 D3
		^	^	D3	^
		^			^
	^ = Sumas Verificadas				
	⁷ = Saldo tomado del libro auxiliar				

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 GEDULA DETALLE DE MAQUINARIA, EQUIPO Y MOBILIARIO
 PROCEDIMIENTO 4 DEL PROGRAMA D

D5

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

	CUENTAS	Saldo al 31 de diciembre/06 Según Libros	Ajustes y Reclasificaciones		Saldo Según Auditoría
			DEBE	HABER	
	MOBILIARIO	\$90,972.53 ⁷			\$90,972.53
	MAQUINARIA Y EQUIPO	90,972.53 ⁷			90,972.53
	EQUIPO INFORMATICO	\$181,945.07 ⁷		D0 1,540.00	180,405.07
	TOTAL	\$363,890.13		1,540.00 D3	362,350.13 D3
		^		^	^
	[^] = Sumas Verificadas ⁷ = Saldo tomado del libro auxiliar				

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 DETALLE DE VEHICULOS PROPIEDAD DE LA ENTIDAD
 PROCEDIMIENTO 5 DEL PROGRAMA D

D6

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

El Lic. Ernesto Altamirano López encargado del activo fijo, proporciono la siguiente información sobre los vehículos propiedad de la entidad auditada.

<u>Tipo de vehículo</u>	<u>Año</u>	<u>Placa</u>
Camioneta TOYOTA PRADO Full Extra 4X2	2004	N.20-304 <input checked="" type="checkbox"/>
Pickup, TOYOTA HILUX Doble cabina, 4X2	2003	N.21-330 <input checked="" type="checkbox"/>
Microbús, NISSAN URBAN Para 16 pasajeros	2002	N.20-450 <input checked="" type="checkbox"/>
Sedan, NISSAN CENTRA Full Extra	2003	N.21-660 <input checked="" type="checkbox"/>
Pickup, TOYOTA HILUX Cama larga de 1.5 Ton.	2003	N.22-440 <input checked="" type="checkbox"/>
Pickup, NISSAN 4X4 Motor 2,400 c.c	2005	CD.1-340 <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
Pickup, NISSAN 4X2 Motor 2,000 c.c	2005	CD.1-341 <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
Sedan, TOYOTA TERCEL Motor 1,600 c.c	2004	CD.1-230 <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
Sedan, TOYOTA COROLLA Motor 1,600 c.c	2004	CD.1-231 <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>

Se verifico la existencia física de vehículos.

Vehículo completamente inservible.

Vehículos donados por el Gobierno de Japón, carecen de Placas Nacionales y logotipo de la entidad.

Ver cedula de Notas

Cédula analítica

Son cédulas que revelan el trabajo del auditor en cuanto a la profundidad del análisis y de las evidencias probatorias, ellas facilitan los cálculos, verificaciones, tomas de inventario, conciliaciones de saldos y otros procedimientos de auditoría.

Se presentan los siguientes ejemplos:

Ejemplo 1: cédula analítica de una cuenta específica.

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 ANALITICA DE BIENES RECIBIDOS EN CONCEPTO DE DONACION
 PROCEDIMIENTO 6,7 DEL PROGRAMA D

D7

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

Al date seguimiento a la donación de los vehículos, el encargado del activo fijo proporciono el acta de entrega del donativo.

Según el acta de entrega de vehículo de fecha 01 de mayo de 200X, la donación la efectuó el gobierno de Japón através de su embajador en El Salvador señor Sin Shu Lim, y recibió por la institución el director ejecutivo.

Dicha donación se efectuó de acuerdo al convenio guan tan 301-06, firmado por ambos gobiernos como nuestra de apoyo y solidaridad para fortalecer la economía salvadoreña.

Según el acta los vehículos recibidos son:

CONCEPTO	PLACA
Pickup, Nissan 4X4, 2,400 c.c, Motor AG234TYD240, AÑO 2005	CD.1-340
Toyota Tercel, 1,600 c.c, Motor 117KK110UFA16 AÑO 2004	CD.1-230
Toyota corola grs, 1600 c.c, Motor B22ASD113, AÑO 2004	CD.1-231
Pickup, Nissan 4X2, 2,000 c.c, Motor B154TYD200ABC, AÑO 2005	CD.1-341

Al desarrollar procedimiento sobre la donación recibida fue debidamente contabilizada, se determinó que no fue registrada contablemente.

Según el Lic. Mateo Sánchez contador, manifestó que la donación no se registró en el sistema contable debido a que no se contaba con el valor de mercado de los vehículos.

Según valuó de las empresas distribuidoras de las marcas Nissan y Toyota, los vehículos tienen un valor de mercado cada uno de \$9,000.00 y \$5,000.00 respectivamente, así;

Vehiculos	Años	Placas	Monto
Pickup, NISSAN 4X4 Motor 2,400 c.c	2005	CD.1-340	\$9,000.00
Pickup, NISSAN 4X2 Motor 2,000 c.c	2005	CD.1-341	\$9,000.00
Sedan, TOYOTA TERCEL Motor 1,600 c.c	2004	CD.1-230	\$5,000.00
Sedan, TOYOTA COROLLA Motor 1,600 c.c	2004	CD.1-231	\$5,000.00
Monto de vehículos no registrados contablemente			\$28,000.00 B4

∩ =Suma Unificada

ⓑ =Ver Cédula de notas

‡ = Unificada Acta Original

△ = Verificado Valuó Correspondiente

Cédulas de ajustes y reclasificaciones

Contienen como su nombre lo indica, el resumen o detalle de los ajustes y reclasificaciones que el auditor haya considerado como necesarios, y que fueron surgiendo en el desarrollo del trabajo y deben estar relacionados con las cédulas sumarias que les dieron origen.

Ejemplo:

**AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
ÁREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
CEDULA DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES**

PREPARÓ		
REVISÓ		
SUPERVISÓ		

CÉDULA:		Cédula de ajustes y Reclasificaciones			
Ref.	Nombre de la cuenta	Saldos al _____	Ajustes y reclasificaciones		Saldos al _____
			Debe	Haber	

Referencia PT

Cédulas narrativas

Es una cédula que se utiliza para la descripción de la técnica y mecanismos empleados para la ejecución de un procedimiento de auditoría, estas pueden ser: entrevistas, cuestionario de control interno, investigaciones efectuadas relacionadas con el auditado, comentarios a los estados financieros, entre otros.

Ejemplo de cedulas narrativas

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
NARRATIVA SOBRE ASEGURAMIENTO DE BIENES
PROCEDIMIENTO 8 DEL PROGRAMA D

D8

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

Se realizó investigación sobre si los bienes muebles se encuentran asegurados, se determinó por medio del señor encargado del activo fijo, que ningún bien se encuentra asegurado. ©

Al efectuar indagaciones sobre el vehículo destruido, se determinó lo siguiente:

El encargado del activo fijo, proporciono reporte De La Policía Nacional Civil de fecha 6 de agosto/2006, el cual menciona que el vehículo Toyota tercer año 2004, era conducido por el señor Raúl Camaney (hermano de Juan Antonio Camaney motorista de la entidad auditada) quien fue procesado por conducción temerario por conducir en estado de ebriedad.

Se constató que el director ejecutivo Lic. Juventino de León, autorizo la circulación del ≠ vehículo en periodo de vacaciones al señor motorista Juan Antonio Camaney para que se llevara el vehículo a su casa de habitación en San Juan del Gozo.

La administración no ha realizado ninguna gestión para hacer efectiva la reparación o sustitución del vehículo. El vehículo tiene un precio en el mercado de \$5000.00 d

≠ = verificada autorización original

© y d = ver cédula de notas

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 NARRATIVA SOBRE BIENES DE LARGA DURACION (BIENES MUEBLES)
 PROCEDIMIENTO 9 A Y B DEL PROGRAMA D1

D9

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

Según información proporcionada por el contador, los bienes registrados durante el 01 de enero al 31 de diciembre /2006 así:

Factura No. 0303 de fecha 25/Enero /2006, se efectuó la compra del siguiente mobiliario y equipo así: Γ

Impresor laser jet 350 printer serie 2134012	\$ 300.00
Mueble para computadora marca Duron	\$ 180.00
Computadora personal IBM TimPad serie 02023030303	\$ 3,000.00
Cámara de video marca Sony serie 88923	\$ 500.00
Proyector marca Canon serie 232323008	\$ 800.00
Archivo con caja de seguridad marca Glotón	\$ 560.00
TOTAL	\$ 5,340.00

Se confirmó con el encargado del activo fijo, que solo el mobiliario y equipo detallado anteriormente se adquirió en el año de 20XX.

Como puede los bienes registrado contablemente en la información proporcionada por el conductor (cuadro anterior), se incumplió el segundo inciso de la norma 1 sobre inversión de bienes de larga duración del manual del subsistema de contabilidad gubernamental, la cual establece: valuación de los bienes de larga duración, dice que aquellos bienes muebles cuyo valor de adquisición sea igual o inferior a \$600.00 deberán registrarse en cuantías de GASTOS DE GESTION.

Por tanto los bienes que no sobrepasan los \$600.00, deben de reclasificarse como gastos de gestión, así:

	GASTOS DE GESTION	BIENES DE L.D.
Impresor laser jet 350 printer serie 2134012	\$ 300.00	
Mueble para computadora marca Duron	\$ 180.00	
Computadora personal IBM TimPad serie 02023030303		\$ 3,000.00
Cámara de video marca Sony serie 88923	\$ 500.00	
Proyector marca Canon serie 232323008		\$ 800.00
Archivo con caja de seguridad marca Glotón	\$ 560.00	
TOTAL	\$ 1,540.00 B5	\$ 3,800.00

\wedge = Sumas verificadas

Γ = Factura cumple con los aspectos legales

\triangle = Bienes que no sobrepasan los \$600.00, por tanto hay que reclasificarlos como gastos de gestión

$\text{\textcircled{B}}$ = ver cédula de notas

Cédulas de notas

En esta cédula se detallan las observaciones que fueron identificadas previamente, las cuales se comunicaron a la administración; cada observación que se puntualizo debe contener la referencia del documento de auditoría donde se identificó.

A continuación se presenta un ejemplo de este tipo de cédulas:

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 CEDULA DE NOTAS
 SEGUN PROCEDIMIENTO No. 10 DEL PROGRAMA D

D10

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

	REF. P/T	NOTA	DESCRIPCION
	D6	a	Vehiculos no poseen placas nacionales, ni logotipo.
	D7	b	Vehiculos donados no registrados por \$28,000.00
	D8	c	Los vehículos de la entidad no están asegurados.
	D8	d	Vehiculo inservible
	D9	e	Bienes que no sobrepasan los \$600.00, debiéndose reclasificar como gastos.

Cédulas de hallazgos

Son cédulas que contienen los atributos de un hallazgo, con el propósito de respaldar los resultados de un informe de auditoría, asimismo para revelar los incumplimientos detectados en la fase de ejecución.

Ejemplos de cedula de hallazgos

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
 EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
 AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
 DDASARROLLO DE HALLAZGOS
 PROCEDIMIENTO 11 DEL PROGRAMA D1

D10

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

<p>TITULO: VEHICULOS QUE NO POSEEN PLACAS NACIONALES, NI LOGOTIPO.</p> <p>CONDICIÓN: EN LA CONSTATAION FISICA DE LOS VEHICULOS PROPIEDAD DE LA ENTIDAD AUDITADA, SE OBSERVO QUE LOS VEHICULOS NO POSEEN PLACAS NACIONALES NI LOGOTIPO DE LA ENTIDAD.</p> <p>LOS VEHICULOS EN QUE SE OBSERVÓ LA DEFICIENCIA SON LOS CUATRO VEHICULOS DONADOS POR EL GOBIERNO DE JAPON; CONSTATANDO QUE DICHS VEHICULOS PORTAN PLACAS CD:</p> <p>CRITERIO: BASADO EN ARTICULO 25 DE LA LEY DE TRANSPORTE TERRESTRE, TRANSITO Y SEGURIDAD VIAL INCISO 1, ESTABLECE QUE LOS VEHICULOS PROPIEDAD DEL ESTADO, DEBEN LLEVAR PLACAS ESPECIFICAS E INSCRITO UN DISTINTIVO O LOGOTIPO DE CADA MINISTERIO O INSTITUCION A LA QUE PERTENECEN, DE TAMAÑO TOTALMENTE VISIBLE, EXCEPTO LOS CLASIFICADOS DE USO DISCRECIONAL, DENTRO DE LOS QUE ESTAN COMPRENDIDOS LOS DEL ÓRGANO LEGISLATIVO.</p> <p>CAUSA: LA DEFICIENCIA SE ORIGINO POR EL DESCUIDO DE LA ADMINISTRACION EN NO PREOCUPARSE REALIZAR LOS TRÁMITES LEGALES CORRESPONDIENTE.</p> <p>EFECTO: SE DA LUGAR A QUE LA INSTITUCION NO TIENE EN REGLA LA DOCUMENTACION DE TRANSITO DE ESOS VEHÍCULOS.</p> <p>RECOMENDACIONES: CON EL PROPOSITO DE CORREGIR ESTA DEFICIENCIA, LA FIRMA RECOMIENDA A LA ADMINISTRACION REALIZAR LOS TRÁMITES CORRESPONDIENTES, PARA QUE LOS VEHÍCULOS SEAN REGISTRADOS DE ACUERDO A LAS DISPOSICIONES LEGALES.</p> <p>COMENTARIO DE LA ADMINISTRACION: LA ADMINISTRACIÓN ANTE ESTA DEFICIENCIA, ESTÁ DISPUESTA A EFECTUAR LAS RECOMENDACIONES HECHAS POR LA FIRMA.</p>

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
DESARROLLO DE HALLAZGOS
PROCEDIMIENTO 11 DEL PROGRAMA D1

D12

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

TITULO:

NO HAY REGISTRO CONTABLE DE VEHICULOS POR \$28,000.00 Y UN REGISTRO DE MAS EN LA CUENTA EQUIPO INFORMATICO POR UN MONTO DE \$4540.00.

CONDICION:

VERIFICAMOS QUE EN LA CUENTA EQUIPO DE TRANSPORTE, EL CONTADOR NO REGISTRO CONTABLEMENTE CUATRO VEHICULOS VALORADOS EN \$28,000.00, LOS CUALES FUERON DONADOS POR EL GOBIERNO DE JAPON; TAMBIEN SE OBSERVO QUE EN LA CUENTA EQUIPO INFORMATICO SE REGISTRO DE MAS LA COMPRA DE CUATRO BIENES QUE SUMAN LA CANTIDAD DE \$4,540.00, CUYO VALOR DE ADQUISICION INDIVIDUAL SON INFERIORES A \$600.00.

CRITERIO:

NORMA C.2.4 NORMAS SOBRE INVERSIONES DE LARGA DURACION

CAUSA:

ESTA DEFICIENCIA SE DEBE AL DESCUIDO POR PARTE DEL CONTADOR DE NO REALIZAR LOS REGISTROS OPORTUNAMENTE.

EFFECTO:

ESTO TRASCIENDE EN LAS CIFRAS QUE REFLEJAN LOS ESTADOS FINANCIEROS, YA QUE LA CUENTA DE EQUIPO DE TRANSPORTE ESTA SUBVALUADA, Y LA CUENTA DE EQUIPO INFORMATICO ESTA SOBREVUADA.

RECOMENDACIONES:

SE RECOMIENDA REGISTRAR CONTABLEMENTE LOS CUATRO VEHICULOS DONADOS CON VALOR DE \$28,000.00, ADEMAS DE REVERTIR LA COMPRA REGISTRADA EN LA CUENTA DE EQUIPO INFORMATICO POR VALOR DE \$4540.00, Y REGISTRAR LA COMPRA DE DICHO EQUIPO COMO UN GASTO DEL PERIODO.

COMENTARIOS DE LA ADMINISTRACION:

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
EXAMEN DEL 1 DE ENERO AL 31 DICIEMBRE DE 20XX
AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO
DESARROLLO DE HALLAZGOS
PROCEDIMIENTO 12 DEL PROGRAMA D1

D15

PREPARO		
REVISO		
SUPERVISO		

DE ACUERDO A LOS RESULTADOS OBTENIDOS EN EL DESARROLLO DEL PROGRAMA DE AUDITORIA DEL AREA DE INVERSIONES EN BIENES DE USO, CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 20XX, CONCLUIMOS QUE :

A. LAS CIFRAS QUE PRESENTAN LOS ESTADOS FINANCIEROS EN EL SUBGRUPO BIENES DE USO, SON RAZONABLES EXCEPTO POR LAS DEFICIENCIAS ENCONTRADAS.

B. CONCLUIMOS QUE LA ADMINISTRACION HA CUMPLIDO CON LAS NORMATIVAS LEGALES Y REGLAMENTOS RESPECTIVOS, EXCEPTO POR LAS MENCIONADAS EN LAS DEFICIENCIAS ENCONTRADAS.

Carta de confirmación de terceros

Son cédulas que se preparan de documentos obtenidos de terceros a efecto de confirmar datos, ya que consisten en corroboraciones normalmente por escrito de información incluida en los estados financieros de la entidad.

A continuación se presenta un ejemplo de carta de confirmación de terceros proporcionada por un banco.

Nombre de la firma

APARTADO POSTAL
Muy Señores nuestros

1. Informamos que al cierre de las operaciones del 31 de diciembre de 20XX nuestros libros mostraban los siguientes saldos a favor de la compañía **(nombre del ente auditado)**

Nº DE CUENTA	CANTIDAD	TIPO DE CUENTA	TASA DE INTERES APLICABLE
XXX	XXX	Cuenta corriente Banco Agrícola	X%
XXX	XXX	Cuenta de Ahorros	X%

2. Además informamos que nuestro cliente nos debía directamente por concepto de préstamo, descuentos etc., en la misma fecha, la cantidad de CERO PRESTAMOS como se detalla a continuación.

Cantidad	Fecha De Préstamo	Fecha De Nacimiento	Interés		Detalle De La Deuda Colateral Garantías, Endosantes, Etc.
			TASA	PAGADO HASTA	
Ninguno					

3. Nuestro cliente tenía una deuda contingente como endosante de giros o pagares y/o como fiador en la misma fecha por una cantidad total de NINGUNA como se detalla a continuación :

Cantidad	Girado Por	Fecha	Vencimiento	Observaciones
NINGUNO				

- Otras deudas directas contingentes, cartas de crédito abiertas o cualquier restricción no mencionada arriba eran las siguientes: NINGUNO
- Estado de cuenta cortado al **31 de DICIEMBRE de 20XX.**
- Detalles de firmas autorizadas para cuenta corriente

NOMBRE

.....
.....

NOMBRE DEL BANCO

FIRMA MANCOMUNADA

()
()

FIRMA DEL PRESIDENTE DEL BANCO

Cédulas proporcionadas por la entidad.

Son las cédulas que se generan por la documentación que la entidad auditada proporciona al profesional de auditoría, conocidas por sus siglas como CPE.

G. Carta de representación

El auditor al momento del desarrollo de la auditoría de estados financieros al sector gubernamental, debe obtener manifestaciones escritas por parte de la administración del ente auditado, a fin de obtener evidencia donde este reconoce su responsabilidad referente a la preparación e integridad de la información reflejada en los estados financieros que fueron entregados a los auditores, lo cual debe hacerse a través de una Carta de Representación (Carta de Salvaguarda).

El jefe del equipo del encargo, con el fin de obtener manifestaciones escritas sobre las responsabilidades que tiene el ente auditado acerca de la información financiera y cualquier otra examinada, debe solicitar a la administración que le proporcione una Carta de Representación, para lo cual será el auditor encargado quien considerará el modelo de la misma, en caso que la administración no posea un formato.

a) Requisitos de la carta de representación

- Ser presentada en papel membretado del ente auditado
- Hacer referencia al periodo, tipo de examen practicado y el objetivo general de la auditoría.
- Ser elaborada y suscrita por el funcionario que tenga responsabilidad en la elaboración y presentación de los estados financieros y la documentación sujeta de examen.

Las manifestaciones escritas proporcionadas por la Administración, contenidas en la Carta de Representación, serán adquiridas por el equipo del encargo de auditoría, antes que finalice la fase de ejecución, con el propósito de profundizar en el conocimiento de algunos aspectos, que provengan de las manifestaciones presentadas.

A continuación se presenta un modelo de Carta de Representación a proporcionar por el ente auditado.

b) Formato de la Carta de Representación

San Salvador, ____ de _____ de _____.

Licenciado (a) Jefe de Equipo _____

(Nombre de la Firma)

Presente.

Estamos proporcionando esta carta en relación a su auditoría de (identificación de los estados financieros) de (el nombre de la entidad) de fecha (fecha y por el período) con el propósito de expresar opinión sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera, el resultado de operaciones, el flujo de efectivo y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) de conformidad con las Normas de Contabilidad emitidas por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda.

Confirmamos, que somos responsables por la razonable presentación de dichos estados financieros. Confirmamos, según nuestro conocimiento y convicción, al (fecha del informe del auditor), las siguientes representaciones hechas a ustedes durante su Auditoría.

1. Los estados financieros referidos anteriormente, están razonablemente presentados de conformidad a las Normas de Contabilidad emitidas por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental.
2. Hemos puesto a su disposición lo siguiente:
 - a) Los registros financieros y toda la información relacionada.
 - b) Las actas de las reuniones de los Inversionistas, Directores, y Juntas de Directores, o resúmenes de acciones de reuniones recientes, para los cuales las actas todavía no han sido elaboradas.
3. No han existido comunicaciones de agencias reguladoras, con respecto al incumplimiento o deficiencias en las prácticas de los informes financieros.
4. No existen transacciones materiales que no hayan sido apropiadamente registradas en la contabilidad que respalda los estados financieros.
5. No ha existido:
 - a) Fraude o irregularidades en el cual estén involucrados la gerencia o empleados que desempeñan un papel importante en el sistema de control interno.
 - b) Fraude o irregularidades en el cual estén involucrados otros empleados, que pueda tener un efecto material en los estados financieros.

6. La entidad no tiene planes o intenciones que puedan afectar materialmente los valores, o la clasificación de bienes y obligaciones.
7. Lo siguiente ha sido registrado apropiadamente o revelado en los estados financieros:
 - a) Transacciones entre partes relacionadas (incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, acuerdos de contratos de arrendamientos, garantías y montos a cobrar o pagaderos a las partes relacionadas).
 - b) Garantías ya sean por escrito o verbales, bajo las cuales la compañía es eventualmente responsable.
 - c) Cálculos o valúos significativos, y concentraciones materiales conocidas por la gerencia que requieren ser reveladas.
8. No existen.
 - a) Violaciones o posibles violaciones de leyes o regulaciones, cuyos efectos deben ser considerados para revelar en las auditorías financieras, o como base para registrar una pérdida eventual.
 - b) Reclamos o litigios no aceptados que nuestros abogados hayan considerado como probables aceptaciones, que deben ser revelados.
 - c) Otras obligaciones, ganancias o pérdidas eventuales, que se requiere sean acumuladas o reveladas.
9. La entidad tiene satisfactoriamente a su nombre, la propiedad de todos los bienes y no existen gravámenes a los mismos, ni han sido otorgados en garantía colateral.
10. La entidad ha cumplido con todos los acuerdos contractuales que tendrían un efecto material en los estados financieros en caso de incumplimiento.

Según nuestro conocimiento y convicción, ningún suceso ha ocurrido subsiguiente a las fechas de los estados financieros y hasta la fecha de esta carta, que requiera un ajuste o revelación en los mismos.

(Nombre y cargo del responsable del área financiera).

H. Marcas

Son símbolos, signos o marcas de chequeo que se utilizan para documentar y dejar constancia del trabajo efectuado por el auditor en cada una de las cédulas elaboradas en la fase de ejecución de auditoría.

El propósito de las marcas es:

- ✓ Identificar y explicar los procedimientos de auditoría

- ✓ Ahorrar espacio y tiempo al describir las actividades en las cédulas.

Las marcas de trabajo son de dos tipos

- ✓ Con significado uniforme: se utilizan frecuentemente en circunstancias similares.
- ✓ Con leyenda a criterio del auditor: se utilizan dependiendo de las necesidades de la auditoría en particular.

Aspectos a considerar en la utilización de las marcas

- ✓ Deben plasmarse al lado derecho o izquierdo del valor o aspecto examinado
- ✓ El significado de la marca deberá ir al pie de la cédula o en la correspondiente cédula de marcas.

En las marcas de auditoría se utilizan dos tipos de colores

- ✓ **Color rojo:** lo utiliza el auditor.
- ✓ **Color azul:** es utilizado por el supervisor.

A continuación se presenta un ejemplo de cédula de marcas

Cédula de Marcas		
1	A	Según Libros Principales
2	μ	Cálculos aritmético verificados
3	Aj_	Ajuste Numero
4	Hg	Hallazgo
5	√	Cumple Atributo
6	X	No cumple Atributo
7	Π	Montos según respaldos físicos
8	B	Cifras obtenidas de libros de IVA
9	Ω	Cifras obtenidas de Declaraciones de IVA
10		Comprobado físicamente

I. Referencias

Es la concordancia entre los documentos de auditoría los cuales deben ser ordenados por índices y todas las cifras y acontecimientos que guarden relación deben tener referencia cruzada con el índice de la cédula donde el auditor hizo el análisis respectivo.

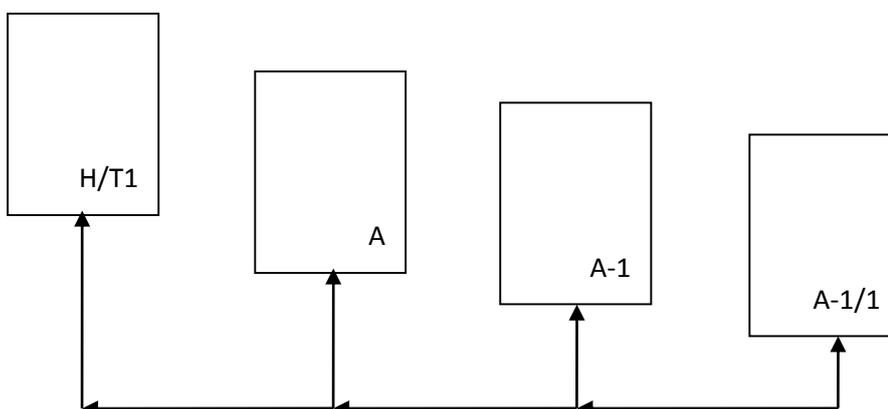
Objeto de la referencia cruzada

- Es el cruce de información de datos de un papel de trabajo a otro, de manera que puedan ser relacionados fácilmente por cualquier persona que los revise.

Métodos de Referenciación

- ✓ Alfabética (letras)
- ✓ Numérica (números)
- ✓ Alfanumérica (letras y números)

Modelo de referenciación



J. Comunicación Preliminar

Mientras se lleva a cabo el proceso de la auditoría los auditores deben presentar los resultados preliminares a los funcionarios o empleados directamente relacionados al ente auditado, con el propósito de que en el tiempo fijado se puedan obtener comentarios o documentación que permita tener un mejor análisis de las deficiencias encontradas.

El auditor debe tener especial cuidado en la identificación de los servidores relacionados para evitar errores en la comunicación de las observaciones.

Análisis de comentarios y documentación presentada por la administración

El equipo de encargo de auditoría debe analizar los comentarios y documentación proporcionada por la administración, para identificar si:

- 1) Las deficiencias han sido superadas.

2) Las deficiencias constituyen asuntos menores. (Éstas deben ser comunicadas al propietario de la entidad, en carta a la gerencia o carta de asuntos menores).

3) Si las deficiencias encontradas constituyen hallazgos. (Éstas deben ser incorporadas en el Borrador de Informe de Auditoría).

Si la Administración no emite respuesta a las observaciones comunicadas por el equipo de auditores, éstas deben incluirse en el Borrador de Informe de Auditoría.

K. Hallazgo de auditoría

Una vez ejecutados todos los procedimientos de auditoría el auditor debe resaltar y comunicar cualquier deficiencia lo suficientemente importante encontrada dentro del proceso de la auditoría.

Concepto de hallazgo

Son situaciones deficientes y relevantes encontradas, mediante procedimientos de auditoría ejecutados, que tienen un efecto importante sobre los objetivos previstos, como la calidad de la información y las operaciones de la entidad del sector público examinada, por lo que dichos hallazgos deben ser incluidos en el informe de auditoría.

Atributos de los hallazgos

Cuando se hayan confirmado las deficiencias encontradas, el auditor debe proceder a realizar los hallazgos de auditoría según los siguientes atributos:

Título: debe resumir la condición reportable, en la medida de lo posible debe incluir el monto observado.

Condición u Observación: Se refiere a la deficiencia encontrada por los auditores durante la fase de ejecución de la auditoría la cual debe ser sustentada con evidencia relevante, suficiente, competente y pertinente.

Al momento de la redacción de la condición, es conveniente formularse las siguientes preguntas:

- ✓ ¿Qué fue lo que sucedió?
- ✓ ¿Dónde sucedió?
- ✓ ¿Cuándo sucedió?
- ✓ ¿Cuánto? (cantidad o valor que ha causado un efecto)

Criterio: Se refiere a la normativa técnica, legal o cualquier disposición aplicable, que utiliza el auditor para cuestionar u observar la situación que ha sido incumplida.

Las preguntas básicas a formularse al momento de establecer el criterio o normativas incumplidas son las siguientes:

- ¿Qué aspecto legal o normativo se incumplió?
- ¿Dónde está contenido el criterio? (leyes, reglamentos u ordenanzas)
- ¿Cuál es el ámbito de aplicación? (un departamento, un proceso, un sistema)
- ¿Qué vigencia tiene? (Actual, pasado, permanente)

Causa: Se refiere al origen del motivo por el cual se ha incumplido la ley o norma es decir cómo surgió la condición u observación identificada por el auditor.

A continuación se mencionan algunos ejemplos de posibles causas que pueden originar incumplimientos:

- Inobservancia o inconsistencia al aplicar las leyes o reglamentos.
- Falta de planificación y de organización.
- Supervisión inadecuada.
- Ausencia de comunicación de las normas.
- Falta o deficiencia en el control interno.
- Guías inadecuadas, obsoletas o impracticables.
- Dishonestidad, descuido o negligencia del personal.

Efecto: Evaluación del impacto cuantitativo y cualitativo ocurrido o que podría ocurrir, ocasionado por la condición u observación, ya sea que el incumpliendo se relacione a disposiciones legales o a la información financiera.

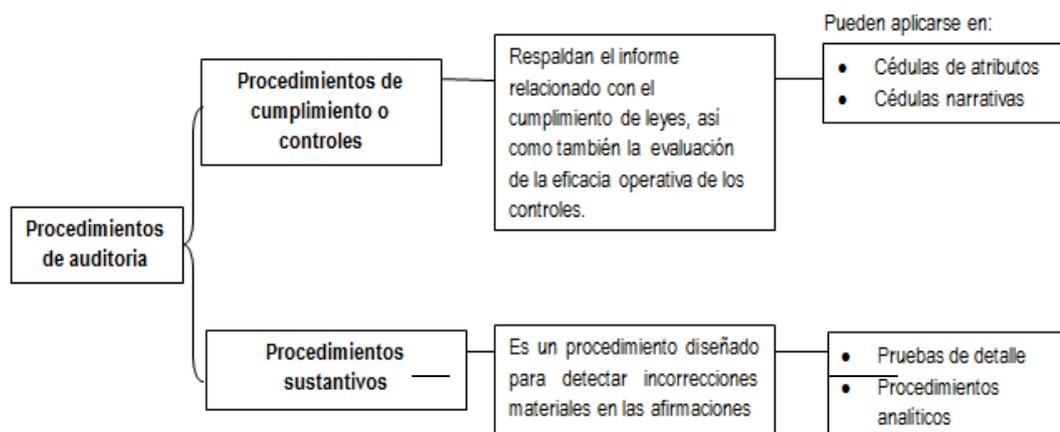
Para evaluar el efecto de un hallazgo se requiere como mínimo identificar el resultado observable o la consecuencia potencial de no haber cumplido con uno o más criterios y lo que estos significan para el interés público: Pérdida de ingresos, gastos indebidos, ineficacia al realizar un trabajo, desmoralización del personal, pérdida de imagen o de prestigio.

Recomendaciones: Además se deben emitir recomendaciones, siempre y cuando existan medidas correctivas o preventivas que mejoren la administración del ente auditado e incluirse en un apartado por separado en el informe. Así también incluirá conclusiones cuando sea conveniente y necesario.

Comentarios de la Administración: Asimismo se debe realizar un apartado de los comentarios de la administración con respecto a la deficiencia, la cual debe estar sustentada con la documentación correspondiente.

L. Procedimientos de auditoría

A continuación se presentan los tipos de procedimientos de auditoría:



Además de estos tipos de procedimientos, tenemos los siguientes:

Procedimientos de doble propósito: se realizan cuando el auditor combina procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

Procedimientos generales: este tipo de procedimientos complementan los descritos anteriormente, entre los cuales se tienen, cédulas sumarias, de integración de saldos, de ajustes, de reclasificaciones, de detalle, de notas y de conclusiones.

M. Tipos de archivo

Con toda la documentación generada en el proceso de auditoría, el auditor debe clasificar la información en dos archivos de auditoría, los cuales son:

- **Permanente:** su objetivo es mantener la información importante disponible tales como, leyes, reglamentos, estructura organizativa, decreto o escritura de constitución, manuales administrativos, entre otros, sin necesidad de obtenerla cada año. Para implementarlo cada entidad debe clasificarlo y estará conformado por documentos que contienen copias y/o

extractos de datos de interés. Su contenido debe ser revisado y actualizado por el auditor cada año, este archivo debe ser preparado en forma ordenada con índices adecuados.

- **Corriente:** Sirve de respaldo de la opinión del auditor, incluye información sobre la manera como él comprende el sistema de control interno de la entidad, los procedimientos realizados y la evidencia obtenida en las etapas de la auditoría, además los papeles de trabajo y la comunicación con la entidad.

N. Borrador de informe de auditoría

Es un documento que se va preparando en el transcurso del desarrollo de la auditoría, en un lenguaje de fácil comprensión, en el cual se incluyen el análisis de los comentarios y documentación presentada por la administración, además deben considerarse las deficiencias que constituyen hallazgos de auditoría.

A continuación se presenta una estructura general del borrador de auditoría.

- **Portada:** incluye el título del informe, tipo de auditoría, entidad o área auditada, periodo auditado, así como lugar y fecha de emisión.
- **Destinatario:** debe ser dirigido al Titular de la Entidad auditada.
- **Objetivos de la auditoría:** expresan el propósito general de la auditoría y los elementos específicos considerados en el desarrollo de la misma.
- **Alcance de la auditoría:** se refiere a la entidad o área auditada, periodo auditado y los aspectos que se han sometido al examen.
- **Procedimientos de auditoría aplicados:** son todos aquellos principales procedimientos realizados, presentados en un resumen.
- **Resultados de auditoría:** son todas aquellas observaciones que no han sido superadas por la entidad, deben contar con todos sus atributos, incorporando los comentarios de la administración y de los auditores.
- **Recomendaciones:** cuando así proceda, el auditor elaborará recomendaciones que ayuden a prevenir o mejorar los procesos auditados y encaminadas a superar las observaciones encontradas.
- **Seguimiento de auditoría:** de existir algún tipo de seguimiento a auditorías anteriores, deben presentarse en un capítulo del borrador del informe.
- **Lugar y fecha**
- **Firma:** debe contener la firma del representante legal o socio de auditoría.

Además de este contenido general, el auditor debe incluir el siguiente contenido específico:

- A) Dictamen sobre Aspectos Financieros
- B) Dictamen sobre Aspectos de Control Interno
- C) Dictamen sobre Aspectos Legales

Informe sobre aspectos de control interno

La estructura que debe contener el dictamen emitido sobre el control interno será la siguiente:

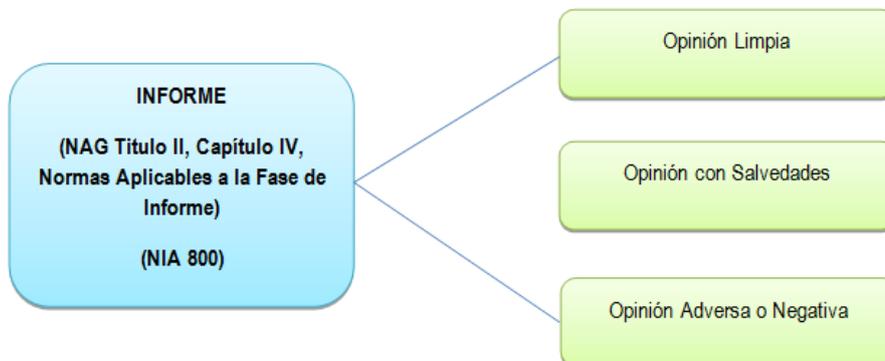
- Destinatario: El informe va dirigido a la máxima autoridad del ente auditado.
- Párrafo introductorio: Detallar los estados Financieros de la institución que se han auditado y especificar el periodo de los mismos.
- Párrafo del alcance: En este apartado el auditor debe especificar la normativa con la cual se con desarrollo la auditoría, asimismo indicar que esta fue realizada para obtener certeza razonable de que los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.
- Responsabilidad: Se refiere a la responsabilidad que tienen la administración la implementación, funcionamiento y actualización del sistema de control interno.
- Párrafo explicativo: Dentro de este párrafo se deben resumir las condiciones reportables, en relación a los respectivos hallazgos, los cuales deben detallar las condiciones observadas. Así también se deben debe hacer referencia la comunicación de asuntos menores concernientes al el control interno, que se hayan informado a la gerencia en cartas separadas.
- Párrafo de la conclusión: se deben incluir debilidades relevantes encontradas en el sistema de control interno o incumplimientos significativos que afectan la opinión en cuanto a los estados financieros.
- Fecha: Se debe indicar el día, mes y año, dicha fecha será aquella cuando se suscribe el informe.
- Firma: El informe será suscrito por el representante legal o socio de auditoría.

Informe sobre aspectos legales

La estructura que debe contener el dictamen emitido sobre aspectos legales será la siguiente:

- Destinatario: El informe va dirigido a la máxima autoridad del ente auditado.
- Párrafo introductorio: Detallar los estados Financieros de la institución que se han auditado y especificar el periodo de los mismos.
- Párrafo del alcance: En este apartado el auditor debe especificar la normativa con la cual se con desarrollo la auditoría, asimismo indicar que esta fue realizada para obtener certeza razonable de que los estados financieros están libres de errores o irregularidades materiales.
- Responsabilidad: Se refiere a la responsabilidad que tienen la administración la implementación, funcionamiento y actualización del cumplimiento de leyes y reglamentaciones aplicables ya que La auditoría incorpora el examen Leyes, Regulaciones, Contratos, Políticas, Procedimientos y otras normas aplicables a la entidad.
- Párrafo explicativo: Dentro de este párrafo se deben resumir las condiciones reportables, en relación a los respectivos hallazgos, los cuales deben detallar las condiciones observadas. Así también adicionalmente se deben debe hacer referencia la comunicación de asuntos menores concernientes con al cumplimiento de leyes o normativas, que se hayan informado a la gerencia en cartas separadas.
- Párrafo de la conclusión: se deben incluir debilidades relevantes encontradas de incumplimientos significativos que afectan la opinión en cuanto a los estados financieros.
- Fecha: Se debe indicar el día, mes y año dicha fecha será aquella cuando se suscribe el informe.
- Firma: El informe será suscrito por el representante legal o socio de auditoría

3.3.9 ESQUEMA DE LOS PROCEDIMIENTOS A SEGUIR EN LA FASE DE INFORME



3.3.10 Fase de informe

En esta fase, el auditor prepara el informe de auditoría, que es el resultado del examen realizado a las cuentas, registros, transacciones, entre otros, que conforman los renglones de los estados financieros, es aquí donde se emite una opinión respecto a la razonabilidad de los mismos.

El auditor se forma una opinión, en base a toda la evidencia obtenida, la cual puede ser:

A. Opinión limpia

El auditor emite una opinión limpia cuando está de acuerdo, sin reservas sobre la presentación y la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros.

El auditor manifestará de forma clara y precisa su opinión sobre si las cuentas anuales expresan la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio, concluyendo sobre si los estados financieros han sido preparados de conformidad con los principios y normas establecidas por el Ente rector de Contabilidad Gubernamental.

Ejemplo de opinión limpia

Informe de los auditores

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que platiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los Estados Financieros antes mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, los cuales se han aplicado uniformemente durante el período auditado, en relación con el período precedente.

Lugar y fecha

Firma del Director de Auditoría

Sello de auditor

Sello de firma auditora

B. Opinión con salvedades

La opinión con salvedades significa que el auditor está de acuerdo con los estados financieros pero con ciertas reservas. Antes de emitir una opinión el auditor valorará los factores que pueden tener influencia en dicha opinión.

Este tipo de opinión puede emitirse en los siguientes casos:

- Que el auditor, habiendo obtenido evidencia suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, de forma individual o agregada, son materiales, pero no generalizadas para los estados financieros.
- Que el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros si los hubiera, podrían ser materiales aunque no generalizados.

A continuación se presenta un ejemplo de informe de auditoría con una opinión con salvedades:

INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año..... Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

Como resultado de la auditoría, encontramos las siguientes observaciones:

En nuestra opinión, excepto por lo expresado en el párrafo anterior, los Estados Financieros mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año..., de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, los cuales se han aplicado uniformemente durante el período auditado, en relación con el período precedente.

Lugar y fecha

Firma del representante legal

Sello de auditor

Sello de firma auditora

C. Opinión adversa o negativa

Este tipo de opinión implica que el auditor está en desacuerdo con las cifras mostradas en los estados financieros, debido a una desviación en los principios y normas establecidos o existe limitación en el alcance, por lo que afirma que estos no presentan razonablemente la situación financiera del ente auditado.

Informe sobre los estados financieros

Señor (a)

Presente.

Hemos examinado los Estados Financieros adjuntos de la entidad (nombre de la entidad) que conforman el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, por el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

La preparación y presentación de los estados financieros, es responsabilidad de la dirección de conformidad Normas de Contabilidad Gubernamental y el control interno que la esta considere conveniente aplicar, para que estos estén libres de incorrección material, debida a fraude o error.

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los Estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Realizamos nuestro examen conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República y Normas Internacionales de Auditoría. Dichas Normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. Asimismo que se cumplan con los requerimientos de ética aplicables.

La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad, para lo cual los procedimientos seleccionados dependerán del juicio del auditor, ya este debe tomar en cuenta el control interno que sea relevante para la preparación y presentación fiel de los Estados financieros por parte de la entidad, con el propósito que el diseño de procedimientos sean adecuados a las circunstancias.

Al realizar nuestra auditoría encontramos que al 31 de diciembre del año 20XX, la Entidad no registró la cantidad de \$XXX correspondientes a (xxxxx); asimismo, las cuentas (xxxxx) están sobreestimadas en \$XXX, al haber considerado en ese período intereses que se devengarán en ejercicios futuros. Estas prácticas no son concordantes con principios de contabilidad gubernamental, han tenido el efecto de incrementar inapropiadamente los resultados de las operaciones del ejercicio 20XX en \$ XXX y distorsionan la situación financiera de la entidad al término de dicho año.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de lo expresado en el párrafo anterior, los Estados Financieros examinados, no presentan fielmente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año 20X1, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda.

Lugar y fecha

Firma del representante legal

Sello de auditor

Sello de firma auditora

D) Párrafo de restricción

Este tipo de párrafo se agrega cuando se restrinja la distribución o el uso del informe de auditoría o si el mismo advierte a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de acuerdo a un marco de información con fines específicos.

Ejemplo de opinión limpia con párrafo de restricción

Informe de los auditores

Señor (a)

.....

Presente.

Hemos examinado el Estado de Situación Financiera, el Estado de Rendimiento Económico, el Estado de Flujo de Fondos y el Estado de Ejecución Presupuestaria, de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año Estos Estados Financieros, son responsabilidad de la Administración. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a nuestra auditoría.

Realizamos nuestro examen de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que platiemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen en base a pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los Estados Financieros examinados, evaluación de los principios contables utilizados y las estimaciones significativas efectuadas por la Entidad. Creemos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los Estados Financieros antes mencionados, presentan razonablemente en todos los aspectos importantes la situación financiera, los resultados de sus operaciones, el flujo de fondos y la ejecución presupuestaria de (nombre de la entidad) por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año, de conformidad con Principios y Normas de Contabilidad Gubernamental, establecidos por la Dirección General de Contabilidad Gubernamental del Ministerio de Hacienda, los cuales se han aplicado uniformemente durante el período auditado, en relación con el período precedente.

Base contable y restricción a distribución y utilización

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra opinión llamamos la atención sobre la nota x de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para facilitar a los socios de la sociedad ABC la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. En consecuencia los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la sociedad ABC y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la sociedad ABC o sus socios.

Lugar y fecha

Firma del Director de Auditoría

Sello del auditor

Sello de la firma

CAPITULO IV: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

- a) Las firmas privadas autorizadas para realizar trabajos de auditoría al sector gubernamental en su mayoría no cuentan con un documento o manual estándar que describa el proceso de planificación, ejecución e informe de auditoría, el cual relacione las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría.
- b) En el momento en que el auditor lleva a cabo el examen a los estados financieros de una entidad pública, se encuentra frente a diversas dificultades en cada una de las etapas de la auditoría, entre las más representativas están; en la etapa de planeación, la determinación del riesgo de auditoría y la materialidad, es la que más dificultad presenta, en la ejecución, es la determinación del tamaño y elementos de la muestra, mientras que en la etapa de informe es el seguimiento a recomendaciones de auditorías anteriores.
- c) A pesar que no existe un manual que describa el proceso de realización de auditoría gubernamental las firmas realizan los encargos de auditoría, basados mayormente en las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría.
- d) Las firmas se han capacitado para realizar auditorías al sector gubernamental por diferentes instituciones, pero se puede observar que muchas no cumplen con lo establecido en la normativa, que regula cuarenta horas de educación continuada cada año.

4.2 RECOMENDACIONES

- a) Adoptar un manual que describa el proceso de planeación, ejecución e informe de auditoría el cual relacione las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría, el cual sirva como orientación en la realización de los encargos, logrando así eficiencia en los trabajos ejecutados.
- b) Implementar medidas que orienten a los auditores al momento de realizar un examen de auditoría al sector público, enfocadas específicamente a superar las dificultades que puedan presentarse.
- c) La utilización de un manual es de importancia para las firmas privadas, ya que serviría como orientación en la realización de los trabajos de auditoría financiera al sector público, es por ello que se recomienda que se cree o adopte un manual para tal fin.
- d) Promover en los profesionales una actitud de capacitación continua que ayude a desarrollar un pensamiento crítico e independiente en los trabajos de auditoría gubernamental que ellos realizan y de esa forma vayan adquiriendo herramientas que contribuyan al desempeño de sus labores.

Bibliografía

- Asamblea Legislativa. (2005). *Reglamento de la Ley Orgánica Financiera del Estado*. San Salvador, El Salvador: Diario Oficial.
- Corte de Cuentas de la República. (2004). *Normas de Auditoría Gubernamental*. San Salvador, El Salvador.
- Corte de Cuentas de la República. (2004). *Normas Técnicas de Control Interno*. San Salvador, El Salvador.
- Corte de Cuentas de la República. (2006). *Manual de Auditoría Gubernamental*. San Salvador, El Salvador.
- Corte de Cuentas de la República. (2014). *Reglamento que contiene las normas de Auditoría Gubernamental*. San Salvador, El Salvador .
- Corte de Cuentas de la República. (2015). *Manual de Auditoría Gubernamental (2015 ed.)*. San Salvador, El Salvador.
- Corte de Cuentas de la Republica. (2016). *Ley de la Corte de Cuentas de la República*. San salvador, El salvador.
- Diccionario enciclopédico* (Tercera ed.). (1998). Colombia: LAROUSSE.
- Ley de Adquisiciones y Contrataciones de la Administración Pública*. (2000). San Salvador, El Salvador .
- William Cooper & Yuji Ijiri. (2005). *Diccionario Kohler para Contadores*. En W. C. Ijiri, *Diccionario Kohler para Contadores*. Mexico: LIMUSA.

ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

CONTENIDO

NÓMINA DE FIRMAS PRIVADAS INSCRITAS A LA FECHA EN EL REGISTRO DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA.	ANEXO No. 1
CUESTIONARIO DIRIGIDO A FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORÍA AUTORIZADAS POR LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA.	ANEXO No. 2
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS	ANEXO No. 3
INFORME SOBRE ASPECTOS DE CUMPLIMIENTO	ANEXO No. 4
INFORME SOBRE ASPECTOS DE CONTROL INTERNO	ANEXO No. 5

ANEXO No. 1**NÓMINA DE FIRMAS PRIVADAS INSCRITAS A LA FECHA EN EL REGISTRO DE LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA.**

No.	NOMBRE	TELEFONO
1	Fernández y Fernández Asociados	2264-0057
2	Lemus, Santos y Asociados	2260-0945
3	Corpeño y Asociados.	2279-9313
4	Morán Méndez y Asociados, S. A. de C.V.	2260-1344
5	Esquivel y Asociados	2260-2148
6	kC Public Accounting Services, Ltda de C.V.	2241-3500
7	Murcia & Murcia S.A. de C.V.	2221-5870
8	Elías & Asociados	2260-5267
9	Chícas, Vilchez y Cía.	2260-5463
10	LatinCo. Ltda. de C.V.	2241-3500
11	HLB El Salvador, S.A. de C.V.	2264-3909
12	Alas Tobar Asociados	2235-2300
13	KPMG, S.A	2213-8400
14	BDO Figueroa Jiménez & Co., S.A.	2218-6400
15	Grant Thornton Pérez Mejía, Navas, S.A. de C.V.	2523-0400
16	Quijano Ventura Asociados	2226-7120
17	Peralta Marroquín & Cía. S.A. de C.V.	2243-2119
18	Cerritos Cerritos y Cía.	2225-3945
19	Ventura Sosa, S. A de C.V.	2235-1669
20	Vega López y Co.	2263-6524
21	Aguilera y Asociados	2441-0957
22	Jerez González y Asociados	2260-0424
23	Luís Alonso Cornejo y Asociados	2261-1802
24	Gómez Sánchez y Cía.	2263-6634
25	Ciudad Real y Asociados, S.A. de C.V.	2226-5281
26	Recinos, Recinos y Cía.	2273-9117
27	Oscar Morales y Asociados	2298-1586
28	Quijano Morán y Compañía	2225-4802
29	Rivas Núñez y Asociados, S. A. de C.V.	2284-4791
30	Servicios Profesionales Asociados, Mejía y Alvarenga	2263-7142
31	Rojas Méndez & Cía.	2281-2444
32	Ricardo Zelaya Montoya	2503-2444
33	Moreno Portillo y Asociados	2260-0206
34	José Santos Cañénguez Guzmán	2226-5205

35	Orlando González Orellana 2248-3449	2248-3449
36	René Obdulio Figueroa Pérez	2281-2884
37	José Antonio Reyes Reyes y Asociados	2221-6224
38	Pimentel Carranza & Asociados	2275-4832
39	Zelaya Rivas, Asociados y Compañía	2226-3298
40	Rafael González Pérez	2289-9093
41	Pereira, Pereira y Asociados	2278-5740
42	Ernesto Linares Regalado	2248-0083
43	Jaime Roberto Rodríguez Ramírez	2223-3932
44	Salvador Antonio Cisneros Acevedo	2222-1923
45	Félix Edgardo Rivera Reyes	2245-2064
46	Edwin René Prudencio	2101-1070
47	Emilio Recinos Fuentes	2245-4117
48	Herrera Alas y Asociados	2278-7134
49	Oscar Armando Díaz Flores	2216-0959
50	Juan Carlos Brizuela Reyes	2618-2186
51	Tóchez, Fernández, Limitada	2243-1320
52	José Leonidas Rivera Chevez	2261-0315
53	José Alberto Henríquez H.	2213-0581
54	Carranza & Carranza y Asociados	2260-7624
55	CPA Auditores, S. A. de C.V.	2556-0740
56	Marina Arely Cocar de Damas	2262-4169
57	Manrique Barahona Hernández	2278-3819
58	Martínez, García y Cía.	2260-3024
59	Celia Dolores Quinteros de Gómez	2260-5372
60	García Cuellar y Asociados	2226-4333
61	José Alberto Salazar Aguilar	2262-0430
62	Carlos Alejandro Nova Díaz	2225-3413
63	Orlando Cardona	2260-0540
64	Fredy S. Chicas y Compañía	2226-3661
65	Pricewaterhousecoopers, S.A. de C. V.	2243-5844
66	David Velásquez Gómez	2260-5331
67	Velásquez Granados y Cía.	2261-1862
68	Orellana Moran, Chacón y Asociados	2225-5470
69	Jorge Alberto Sorto Bonilla	2276-8145
70	Grupo Flores Asociados	2284-5908
71	Auditores y Asesores, S.A. de C.V.	2260-2709
72	Fausto Moisés Gómez Alfaro	2229-9881
73	Cabrera Martínez, S.A. de C.V.	2260-7836
74	Vásquez y Asociados	2235-3085
75	Milton Hilario Moreno Argumedo	2441-3633
76	López Guerrero y Asociados	2211-4125

77	López Quintanilla, Acevedo y Compañía	2289-1736
78	Emilio Escobar Kleimi	2273-3997
79	Marlon Rapahel Claros Vásquez	2662-1276
80	Jesús Arturo Santamaría Canales	2278-1876
81	Morales Pérez y Asociados	2226-9870
82	Velásquez Murillo y Compañía	2257-0514
83	Lilian Beatriz Martínez Hernández	2276-2248
84	José Moreno Moreno	2277-0142
85	Luis Antonio Deras Ortiz	2226-5667
86	Maximino Armando Magaña Servellón	2447-2120
87	Castellanos Gómez y Asociados	2225-5785
88	Sandra Patricia Martínez de Cárcamo	2228-2048
89	AFE Internacional S.A de C.V.	2566-6444
90	Navarro Guevara y Asociados	2260-7840
91	Fernando Romero y Asociados	2235-8662
92	Andrés Rodríguez Celis	2243-2965
93	Juan Gilberto Guzmán Hernández	2208-0750
94	Hugo Arnoldo Trejo Jiménez	2531-7815
95	López Granadino, S.A. de C.V.	2284-8393
96	Quijano Tóchez y Asociados	2262-4167
97	Pérez Portillo y Asociados	2260-0691
98	Cornejo & Umaña, Ltda. de C. V.	2273-5664
99	Arévalo, Allen y Asociados	2225-1208
100	Castellanos Chacón, Ltda. de C.V.	2273-2555
101	Maria Evelyn Meléndez de Alas	2235-0575
102	Alfredo Antonio Melgar Pineda	2277-1109
103	José Roberto Chacón Orellana	2289-4312
104	José Luis Rodríguez	2260-4522
105	Ernst & Young, El Salvador, S.A. de C.V.	2248-7000
106	JMB Auditores y Consultores, S.A. de C.V.	2289-9618
107	Chicas Vílchez & Ruiz, S.A. de C.V.	2263-3781
108	Julio Cesar Rivas Ascencio	2222-0748
109	Paúl Oswaldo Pérez Escobar	2235-0843
110	BMM & Asociados, S. A. de C. V.	2260-3852
111	Oscar Eduardo Coto González	2449-0382
112	Castillo Guzmán Auditores y Consultores, S.A. de C.V.	2276-3528
113	Mena Rodríguez y Asociados	2223-1980
114	José Alejandro Menjivar Hurtado	2101-1070
115	Morales y Morales Asociados	2264-2301
116	José Nelson Rodríguez Rodríguez	2660-3298
117	Hernández Cuevas & Compañía de C.V.	2284-8736
118	Jovel, Jovel y Compañía	2245-5035

119	Turcios Henríquez, S.A. de C.V.	2261-1744
120	DTT El Salvador, S.A. de C.V.	2524-4100
121	Audidores y Consultores Corporativos, S.A. de C.V.	2226-3508
122	Audidores y Consultores de Negocios, S.A. de C.V.	2275-1605
123	Orellana y Asociados	2229-5173
124	Glenda Lisseth Viera de Guevara	2661-7631
125	Cocar Romano y Compañía	2262-0113
126	Luis Gustavo Valencia	2262-5032
127	Valiente y Asociados	2260-0945
128	Global Auditores y Consultores, S.A. de C.V.	2266-2765
129	Castellanos, Gómez Cabrera y Asociados, S.A. de C.V.	2226-2230
130	Alvarenga Burgos y Asociados	2225-0829
131	Q.M. & Asociados, S.A. de C.V.	2260-5876
132	Vásquez Viera y Asociados	2645-8500
133	Guerra Portillo Consultores, S.A. de C.V.	2278-4239
134	Auditoría Integral y Consultaría, S.A. de C.V.	2273-0706
135	Galicia Cea y Asociados	2229-3335
136	Lilian del Carmen Flores de Palacios	2286-1305
137	RCC Auditores & Consultores, S.A. DE C.V.	2274-5165
138	Gochez & Asociados -Auditores, Consultores y Asesores, S.A. de C.V.	2225-3162
139	Miguel Ángel García Castro	2278-8266
140	Julio Roberto Pacheco Rauda	2260-3849
141	Tobías de Jesús Castro Lovo	2260-9182
142	ACC Asociados, S.A. de C.V.	2535-9800
143	Escalante Escalante y Compañía	2278-5270
144	Maria Olimpia Molina de Ortiz	2277-8075
145	Amaya & Guevara Auditores, S.A. de C.V.	2533-2756
146	Romero Portillo & Asociados, S.A. de C.V.	2260-9000
147	José Israel López Ramos	2416-1000
148	Zelaya Rivas y Compañía, S.A. de C.V.	2298-7178
149	Mendoza Vásquez, S.A. de C.V.	2260-5237
150	José Isrrael Rivas Salguero	2214-4408
151	Vásquez y Asociados, Limitada de C.V.	2235-1906
152	Rutilio Alexander Arévalo Segovia	2667-1114
153	Willian Anselmo Herrera Cañas	2393-0373
154	Mariano Cruz Alvarado	2270-0470
155	José Saúl Romero	2440-0481
156	Elsa Magdalena Hernández de Vargas	2277-9773
157	Julia Gertrudis Pinto de Arevalo	2130-1348
158	Julio Cesar Pérez Aguirre	2266-0696
159	de Auditoría Amaya Pineda y Asociados	2260-9674
160	Grupo Internacional de Consultaría de El Salvador, S.A. de C.V	2260-7732

161	Ramírez Murcia, Asociados	2451-0365
162	Dora Isabel Jacobo Hernández	2273-9246
163	Advisers Audit & Accounting, S.A. de C.V.	2228-2996
164	José Elías Méndez Ascencio	2417-6244
165	Janette Marisol Monge Guzmán	2260-3889
166	Consultoría, Outsourcing, Auditoría, S.A. de C.V.	2223-9839
167	Contadores y Auditores Rivas & Asociados, S.A. de C.V. (CYAS, S.A. DE C.V.)	7469-7510
168	Félix Funes Martínez	2328-0232
169	Integral Auditores & Consultores	2266-2765
170	Elia Irma Velásquez Lara de López	2310-4149
171	Osiris Asael Ramírez Genovez	2406-2973
172	José Alejandro Zelaya Villalobo	2550-7065

CUESTIONARIO DIRIGIDO A FIRMAS PRIVADAS DE AUDITORÍA AUTORIZADAS POR LA CORTE DE CUENTAS DE LA REPÚBLICA.



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA



ENCUESTA SOBRE: Manual para la realización de auditoría gubernamental de estados financieros por parte de firmas privadas utilizando las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría.

Dirigido a:

Firmas inscritas en el registro de la Corte de Cuentas de la República de El Salvador para realizar auditorías gubernamentales.

Objetivo:

Recopilar información acerca de la aplicación de normativas relacionadas con el ejercicio de la auditoría gubernamental, con el propósito de sustentar la investigación sobre "Manual para la realización de auditoría gubernamental de estados financieros por parte de firmas privadas utilizando las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas Internacionales de Auditoría".

Indicaciones: Marque con una X la opción que considere adecuada.

1. ¿Realiza su firma trabajos de auditoría al sector gubernamental?

a. SI

b. NO

Objetivo: Conocer si la firma encuestada realiza trabajos de auditoría al sector gubernamental.

2. ¿Cuál de los siguientes trabajos de auditoría gubernamental aceptan con mayor frecuencia en su firma?

a. Estados Financieros

b. Operativa o de Gestión

c. Examen especial

Objetivo: Determinar cuál de las especialidades de auditoria se realiza con mayor frecuencia en las firmas encuestadas.

3. ¿Qué normativa técnica aplica en los trabajos realizados al sector gubernamental?

- a. Normas de Auditoria Gubernamental (NAG)
- b. Normas Técnicas de Control Interno (NTCI)
- c. Normas Técnicas de Control Interno Especificas (NTCIE)
- d. Normas Internacionales de Auditoria (NIAS)
- e. Manual del Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI)

Objetivo: Conocer cuál es la normativa técnica que utilizan las firmas para la realización de sus trabajos de auditoría

4. ¿Cuenta su firma con algún documento o manual que haya sido creado internamente que describa el proceso de trabajo de auditoría gubernamental?

- a. SI
- b. NO

Objetivo: verificar si la firma cuenta con algún tipo de manual o documento que le ayude a realizar los trabajos de auditoría.

5. ¿Qué opina sobre la normativa emitida por la Corte de Cuentas de la Republica en materia de auditoría gubernamental?

- a. Considero que la normativa sirve como una guía
- b. Considero que tiene los elementos mínimos para su aplicación
- c. Necesitan que se mejoren y detallen ejemplos
- d. Necesitan desarrollar guías de aplicación

Objetivo: Conocer cuál es la opinión que tienen las firmas privadas sobre las normas emitidas por la Corte de Cuentas de la República en materia de auditoría gubernamental.

6. ¿Han tomado capacitaciones por parte de alguna de las siguientes instituciones para realizar auditorías al sector gubernamental?

- a. Corte de Cuentas de la República
- b. Consejo de Vigilancia de la profesión de Contaduría Pública y Auditoria
- c. Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos
- d. Corporación de Contadores de El Salvador
- e. Capacitaciones internas en la firma
- f. No ha tomado capacitaciones

Objetivo: Conocer si el personal de la firma se capacita en materia de auditoria gubernamental.

7. ¿En la etapa de planeación cuál de los siguientes elementos considera que le genera mayor dificultad?

- a. Preparación y desarrollo de un programa de planificación
- b. Entrevistas con el personal clave y cualquier otro, que considera necesario para conocer la realización de las actividades.
- c. Estudio y evaluación del control interno
- d. Determinación del riesgo de auditoría y materialidad
- e. Determinación de las áreas a examinar
- f. Programas para la ejecución de la auditoría
- g. Otras _____

Objetivo: Conocer cuáles son las mayores dificultades que tienen las firmas al realizar auditoría gubernamental en la etapa de planeación.

8. Al realizar un trabajo de auditoría al sector gubernamental ¿Cuáles considera que son las mayores dificultades en la etapa de ejecución?

- a. Los procedimientos no se pueden documentar apropiadamente
- b. Falta de formatos de papeles de trabajo
- c. Manejo y ordenamiento de los papeles de trabajo
- d. Determinación del tamaño y selección de los elementos de la muestra
- e. Dificultad para obtener evidencia que pueda documentar un hallazgo
- f. Otras _____

Objetivo: Conocer cuáles son las mayores dificultades que tienen las firmas al realizar auditoría gubernamental en la etapa de ejecución.

9. ¿Cuál de los siguientes planteamientos considera que le generan mayor dificultad en el desarrollo del informe de auditoría?

- a. Dificultad para calificar o negar la opinión en función de la limitación para obtener evidencia
- b. Falta de dominio normativo
- c. Análisis de los hallazgos a confirmar o superar
- d. Seguimiento a recomendaciones de ejercicios anteriores
- e. Otras _____

Objetivo: Conocer cuáles son las dificultades que tienen las firmas en el desarrollo del informe de auditoría.

10. ¿Cuántas horas se invierten anualmente para la educación continuada y cuantas están destinadas a formarse en temas de auditoría gubernamental?

- a. 1-10 horas.
- b. 10-20 horas
- c. 20-30 horas
- d. 30-50 horas
- e. Más de 50 horas
- f. No se tiene ninguna formación

Objetivo: Determinar si las firmas destinan horas de la educación continuada para formarse en temas de auditoría gubernamental.

11. ¿Considera usted que tendría importancia la existencia de un manual para realizar trabajos de auditoría en el sector gubernamental que relacione las NAG y las NIAS?

- a. Serviría como una referencia bibliográfica
- b. Se lograrían mejores resultados en el trabajo
- c. Ampliar conocimientos en el área de trabajo
- d. Como orientación en la realización de los trabajos
- e. Otra _____

Objetivo: Conocer la importancia que tendría la existencia de un manual para realizar auditorías al sector gubernamental.

12. ¿Sería de utilidad para su firma si existiera un documento o manual que describiera el proceso de planeación, ejecución e informe de auditoría gubernamental que relacione las NAG y las NIAS?

- a. SI
- b. NO

Objetivo: determinar si la existencia de un manual que describa el proceso de planeación, ejecución e informe de auditoría que relacione las NAG y las NIAS sería de utilidad a las firmas privadas inscritas en la Corte de Cuentas de la Republica.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS

Pregunta No.1

¿Realiza su firma trabajos de auditoría al sector gubernamental?

Objetivo: Conocer si la firma encuestada realiza trabajos de auditoría al sector gubernamental.

Tabla No. 1

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
SI	52	100,00%
NO	0	0,00%
Total	52	100,00%

Gráfico No. 1



Análisis e interpretación

El total de la población encuestada, es decir el 100% manifiesta que realizan auditorías al sector gubernamental. Esto significa que dichas firmas se sometieron al proceso de calificación, selección, contratación y concurso que se establece en el reglamento respectivo, el cual ha sido creado por la Corte de Cuentas de la República quien es el ente encargado de aprobar el registro de las firmas.

Pregunta No. 2

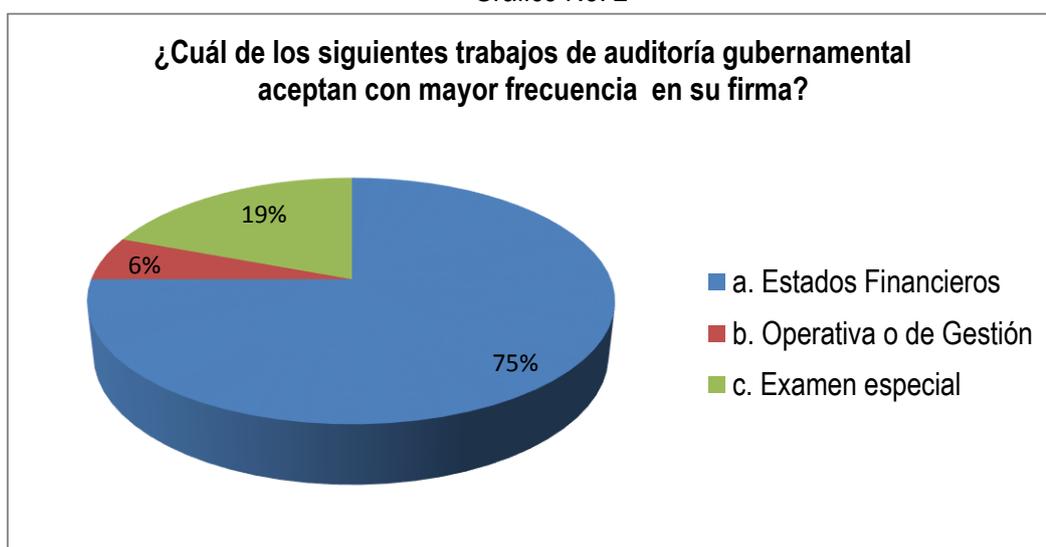
¿Cuál de los siguientes trabajos de auditoría gubernamental aceptan con mayor frecuencia en su firma?

Objetivo: Determinar cuál de las especialidades de auditoría se realiza con mayor frecuencia en las firmas encuestadas.

Tabla No. 2

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a. Estados Financieros	39	75,00%
b. Operativa o de Gestión	3	5,77%
c. Examen especial	10	19,23%
Total	52	100,00%

Grafico No. 2



Análisis e interpretación

De las firmas encuestadas el 75% respondió que realizan auditorías gubernamentales a los estados financieros, es decir, a las transacciones, registros, informes y estados financieros de las instituciones; por otro lado el 19.23% de la muestra ejecutan con mayor frecuencia exámenes especiales, significa que examinan uno o más componentes de los estados financieros y un 5.77% de las firmas efectúan auditorías operativas o de gestión, que consiste en examinar y evaluar la gestión realizada por la entidad.

Pregunta No. 3

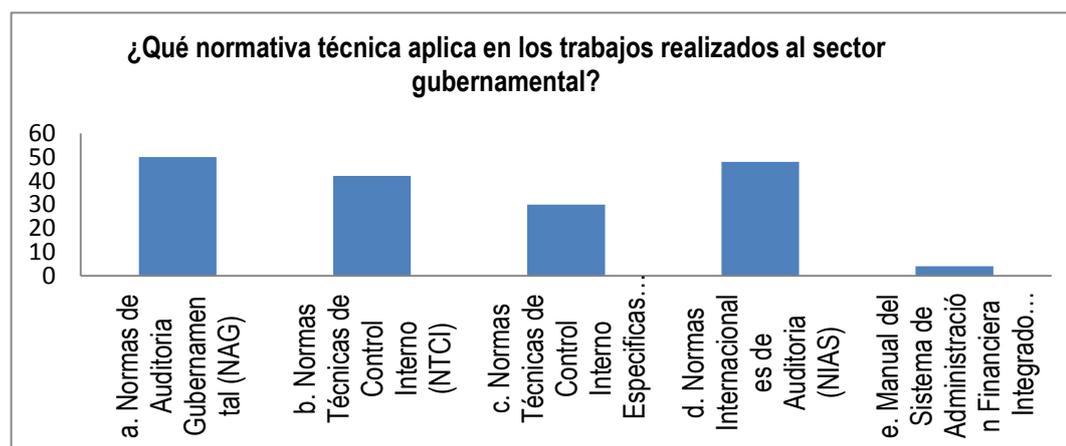
¿Qué normativa técnica aplica en los trabajos realizados al sector gubernamental?

Objetivo: Conocer cuál es la normativa técnica que utilizan las firmas para la realización de sus trabajos de auditoría.

Tabla No. 3

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a. Normas de Auditoría Gubernamental (NAG)	50/52	96,15%
b. Normas Técnicas de Control Interno (NTCI)	42/52	80,77%
c. Normas Técnicas de Control Interno Específicas (NTCIE)	30/52	57,69%
d. Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)	48/52	92,31%
e. Manual del Sistema de Administración Financiera Integrado (SAFI)	4/52	7,69%

Gráfico No. 3



Análisis e interpretación

De todas las firmas encuestadas el 96.15% manifestaron que utilizan las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República para la realización de los trabajos de auditoría al sector público; así mismo el 92.31% reconoció que se guía por las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) para realizar sus encargos de auditoría; un 80.77% de los encuestados señalaron que toman como referencia las Normas Técnicas de Control Interno para evaluar el control interno de las entidades ya que dichas normas fueron emitidas por la Corte de Cuentas para que las instituciones tuvieran pautas generales que orienten el accionar de las entidades del sector público, en un adecuado sistema de control interno; el 57.69% de la muestra hace uso de las Normas técnicas de control interno específicas las cuales son establecidas por cada institución y un 7.69% de las firmas utiliza el Manual del Sistema de Administración Financiera Integrado.

Pregunta No. 4

¿Cuenta su firma con algún documento o manual que haya sido creado internamente que describa el proceso del trabajo de auditoría gubernamental?

Objetivo: verificar si la firma cuenta con algún tipo de manual o documento que le ayude a realizar los trabajos de auditoría.

Tabla No. 4

Opciones	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
SI	17	32.69%
NO	35	67.31%
Total	52	100.00%

Gráfico No. 4



Análisis e interpretación

Según los datos que se recopilaron, se verificó que el 67.31% de las firmas encuestadas no cuentan con un documento o manual que les ayude en la realización de los trabajos de auditoría gubernamental, y solo un 32.69% posee un documento o manual creado para tal fin.

Pregunta No. 5

¿Qué opina sobre la normativa emitida por la Corte de Cuentas de la República en materia de auditoría gubernamental?

Objetivo: Conocer cuál es la opinión que tienen las firmas privadas sobre las normas emitidas por la Corte de Cuentas de la República en materia de auditoría gubernamental.

Tabla No. 5

Opciones	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a. Considero que la normativa sirve como una guía	7	13.46%
b. Considero que tiene los elementos mínimos para su aplicación	3	5.77%
c. Necesitan que se mejoren y detallen ejemplos	18	34.62%
d. Necesitan desarrollar guías de aplicación	24	46.15%
Total	52	100.00%

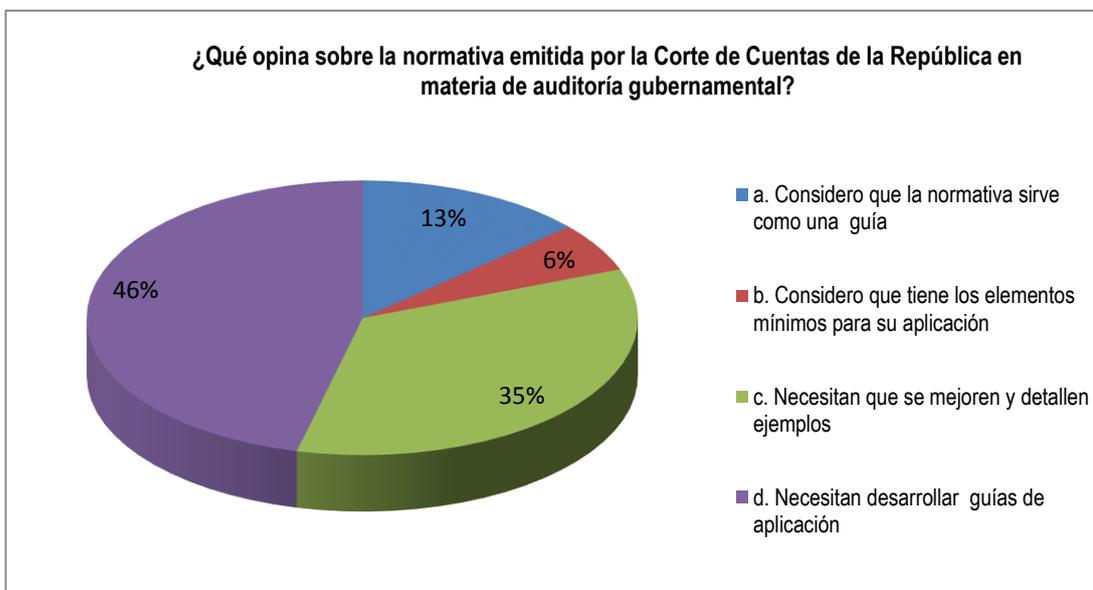


Gráfico No.5

Análisis e interpretación

Al evaluar los resultados obtenidos sobre la opinión que tienen las firmas privadas acerca de la normativa emitida por la Corte de Cuentas de la República se pudo constatar que un 46.15% manifiesta que dicha normativa necesita desarrollar guías de aplicación, un 34.62% es de la opinión que necesita que se mejoren y se detallen ejemplos, para un 13.46% de las firmas encuestadas las normativas sirven como una guía en la realización de su trabajo y un 5.77% considera que la normativa tiene los elementos mínimos para su aplicación.

Pregunta No. 6

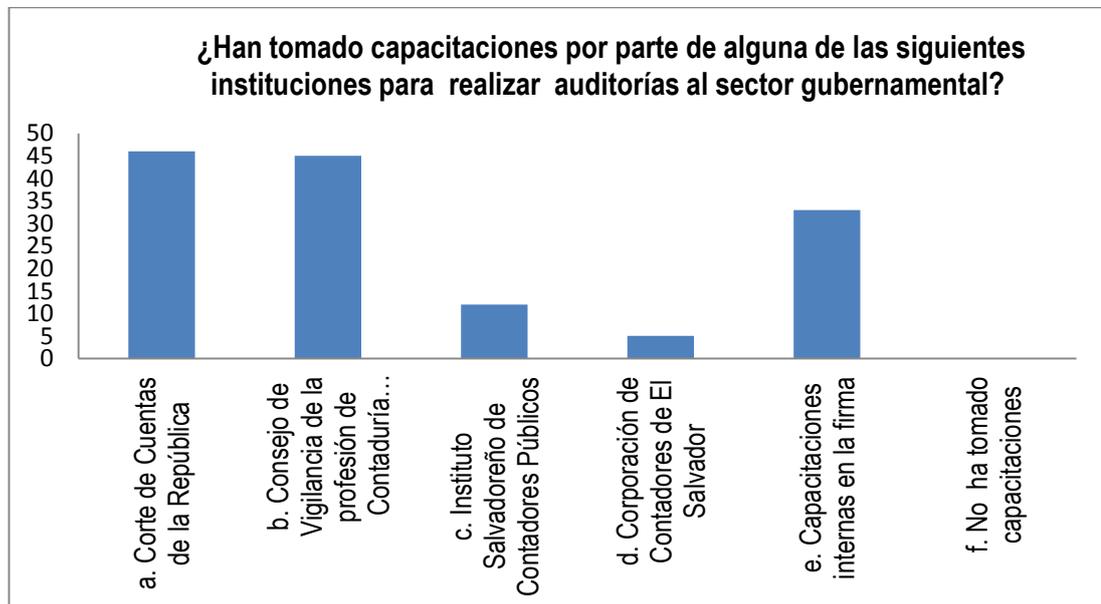
¿Han tomado capacitaciones por parte de alguna de las siguientes instituciones para realizar auditorías al sector gubernamental?

Objetivo: Conocer si el personal de la firma se capacita en materia de auditoría gubernamental.

Tabla No. 6

Opciones	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a. Corte de Cuentas de la República	46/52	88.46%
b. Consejo de Vigilancia de la profesión de Contaduría Pública y Auditoría	45/52	86.54%
c. Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos	12/52	23.08%
d. Corporación de Contadores de El Salvador	5/52	9.62%
e. Capacitaciones internas en la firma	33/52	63.46%
f. No ha tomado capacitaciones	0/52	0.00%

Gráfico No. 6



Análisis e interpretación

Los resultados obtenidos demuestran que todas las firmas reciben capacitación en cuanto a materia de contabilidad gubernamental, un 88.46% ha tomado capacitaciones con la Corte de Cuentas de la República, así también un 86.54% ha recibido de parte de Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, un 63.46% de las firmas han tomado capacitaciones internas, un 23.08% se ha capacitado con el Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, mientras que un 9.62% con la Corporación de Contadores de El Salvador.

Pregunta No. 7

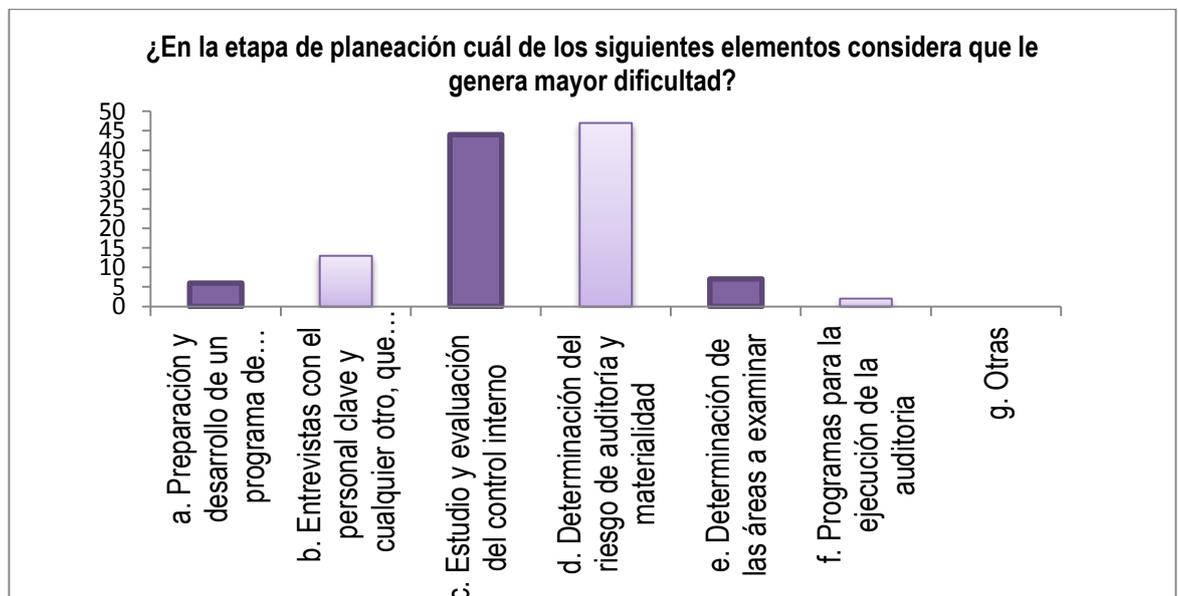
¿En la etapa de planeación cuál de los siguientes elementos considera que le genera mayor dificultad?

Objetivo: Conocer cuáles son las mayores dificultades que tienen las firmas al realizar auditoría gubernamental en la etapa de planeación.

Tabla No. 7

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
a. Preparación y desarrollo de un programa de planificación	6/52	11,54%
b. Entrevistas con el personal clave y cualquier otro, que considera necesario para conocer la realización de las actividades.	13/52	25,00%
c. Estudio y evaluación del control interno	44/52	84,62%
d. Determinación del riesgo de auditoría y materialidad	47/52	90,38%
e. Determinación de las áreas a examinar	7/52	13,46%
f. Programas para la ejecución de la auditoría	2/52	3,85%
g. Otras	0/52	0,00%

Gráfico No.7



Análisis e interpretación

Como se muestra en el presente gráfico se puede apreciar que en la etapa de planeación los elementos donde las firmas de auditoría privadas tienen mayores dificultades son en la determinación del riesgo de auditoría y materialidad ya que la gran mayoría así lo manifestaron lo que representa un 90.38%, asimismo en el estudio y evaluación del control interno ya que un 84.62% les genera problemas, así también se les dificulta tener entrevistas con el personal clave y cualquier otro, que considera necesario para conocer la realización de las actividades dado que así lo expuso un 25%. Por lo que se puede observar también un 13.46% expreso tener inconvenientes en la preparación y desarrollo de un programa de planificación, además un 11.54% respondió tener conflicto en las áreas a examinar y solo un 3.85% contestó que tiene dificultad en la elaboración de programas para la ejecución de la auditoría.

Pregunta No. 8

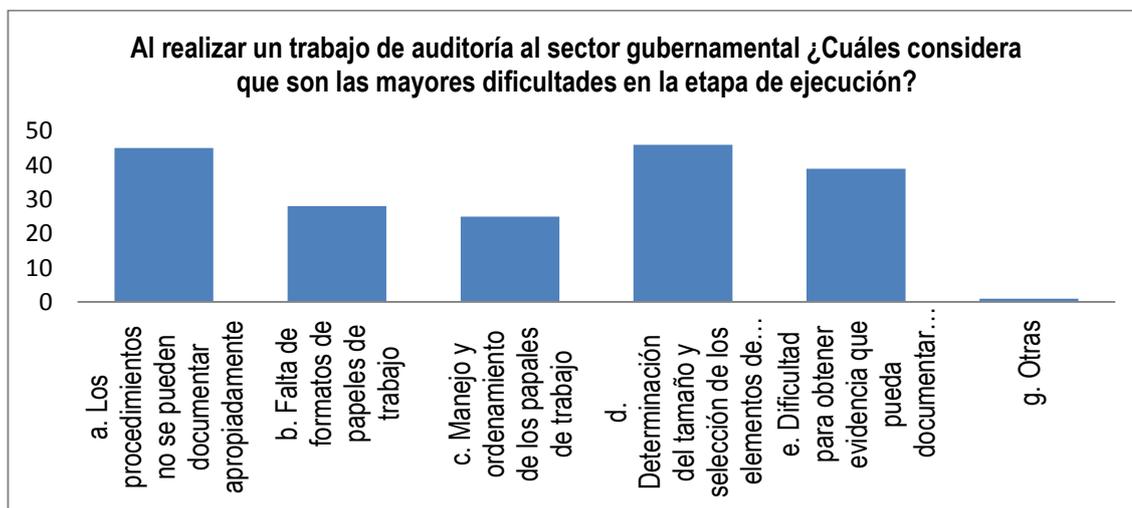
Al realizar un trabajo de auditoría al sector gubernamental ¿Cuáles considera que son las mayores dificultades en la etapa de ejecución?

Objetivo: Conocer cuáles son las mayores dificultades que tienen las firmas al realizar auditoría gubernamental en la etapa de ejecución.

Tabla No. 8

Opciones	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
a. Los procedimientos no se pueden documentar apropiadamente	45/52	86,54%
b. Falta de formatos de papeles de trabajo	28/52	53,85%
c. Manejo y ordenamiento de los papales de trabajo	25/52	48,08%
d. Determinación del tamaño y selección de los elementos de la muestra	46/52	88,46%
e. Dificultad para obtener evidencia que pueda documentar un hallazgo	39/52	75,00%
g. Otras	1/52	1,92%

Gráfico No. 8



Análisis e interpretación

Las firmas que fueron parte de la muestra, señalaron cuales son las mayores dificultades en el desarrollo de la etapa de ejecución manifestando un 88.46% que una de las dificultades es la determinación del tamaño y selección de los elementos de la muestra; así también el 86.54% señalo tener dificultad en los procedimientos por no poderlos documentar apropiadamente; así mismo un 75% de los encuestados tienen dificultad para obtener evidencia que pueda documentar un hallazgo; un 53.85% respondió que la falta de formatos de papeles de trabajo muchas veces les ocasiona dificultad en el desarrollo de la etapa de ejecución; otro 48.08% de las firmas manifestó que una de las dificultades a las que se enfrentaban era por el manejo y ordenamiento de los papeles de trabajo y el 1.92% manifestó tener otras dificultades.

Pregunta No.9

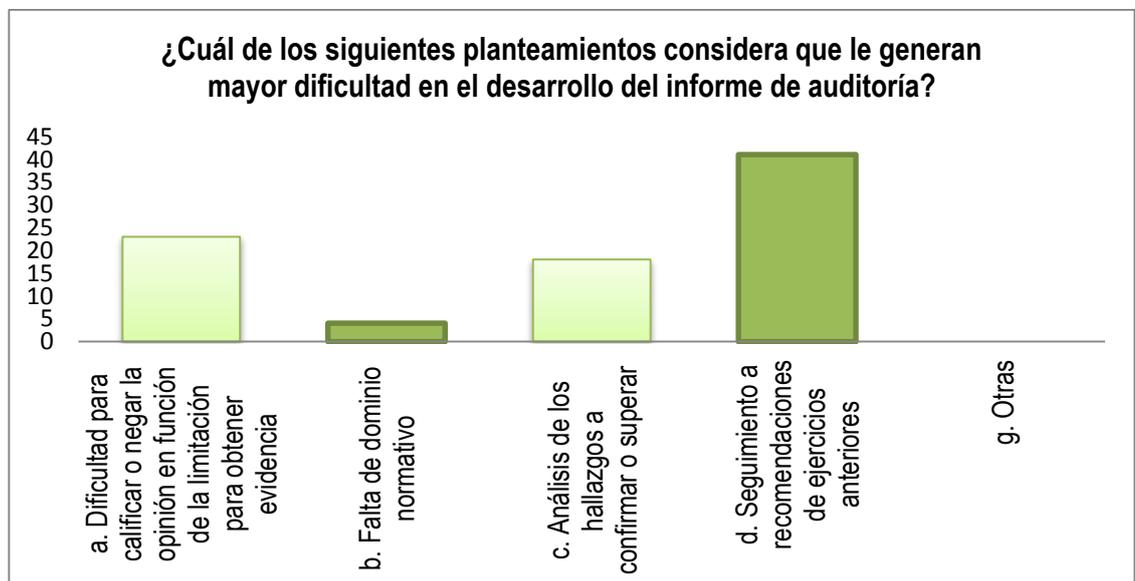
¿Cuál de los siguientes planteamientos considera que le generan mayor dificultad en el desarrollo del informe de auditoría?

Objetivo: Conocer cuáles son las dificultades que tienen las firmas en el desarrollo del informe de auditoría.

Tabla No. 9

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
a. Dificultad para calificar o negar la opinión en función de la limitación para obtener evidencia	23/52	44,23%
b. Falta de dominio normativo	4/52	7,69%
c. Análisis de los hallazgos a confirmar o superar	18/52	34,62%
d. Seguimiento a recomendaciones de ejercicios anteriores	41/52	78,85%
g. Otras	0/52	0,00%

Gráfico No. 9



Análisis e interpretación

Según los resultados obtenidos la mayor parte de las firmas encuestadas manifiestan que al momento del desarrollo del informe de auditoría tienen mayores dificultades en el seguimiento a recomendaciones de ejercicios anteriores así lo expuso un 78.85%, mientras que un 44.23% tiene Dificultad para calificar o negar la opinión en función de la limitación para obtener evidencia, así también un 34.62% expuso que tiene dificultad en los Análisis de los hallazgos a confirmar o superar y solo un 7.69% respondió la falta de dominio normativo.

Pregunta No. 10

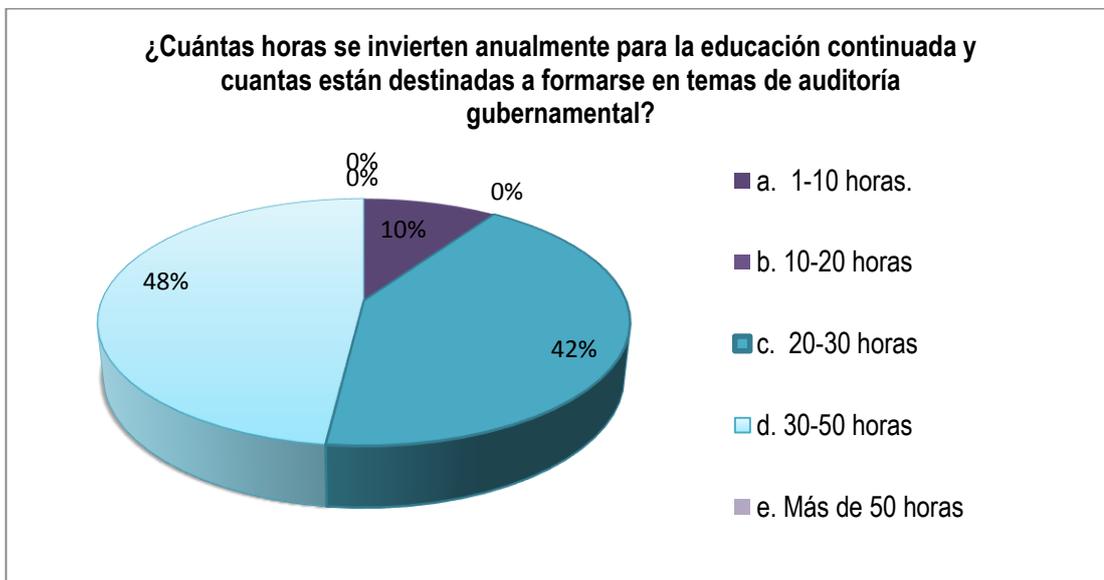
¿Cuántas horas se invierten anualmente para la educación continuada y cuantas están destinadas a formarse en temas de auditoría gubernamental?

Objetivo: Determinar si las firmas destinan horas de la educación continuada para formarse en temas de auditoría gubernamental.

Tabla No. 10

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
a. 1-10 horas.	5	9,62%
b. 10-20 horas	0	0,00%
c. 20-30 horas	22	42,31%
d. 30-50 horas	25	48,08%
e. Más de 50 horas	0	0,00%
f. No se tiene ninguna formación	0	0,00%
Total	52	100,00%

Gráfico No. 10



Análisis e interpretación

Los resultados obtenidos demuestran que las firmas de auditoría privadas autorizadas por la Corte de Cuentas de la Republica invierten horas para la educación continuada para formase en temas de auditoría gubernamental ya que se puede observar que el 48% de las firmas encuestadas destina 30 a 50, mientras que el 42% invierte 20 a 30 para dicha formación y solo un 10% se forma 1 a 10 horas.

Pregunta No. 11

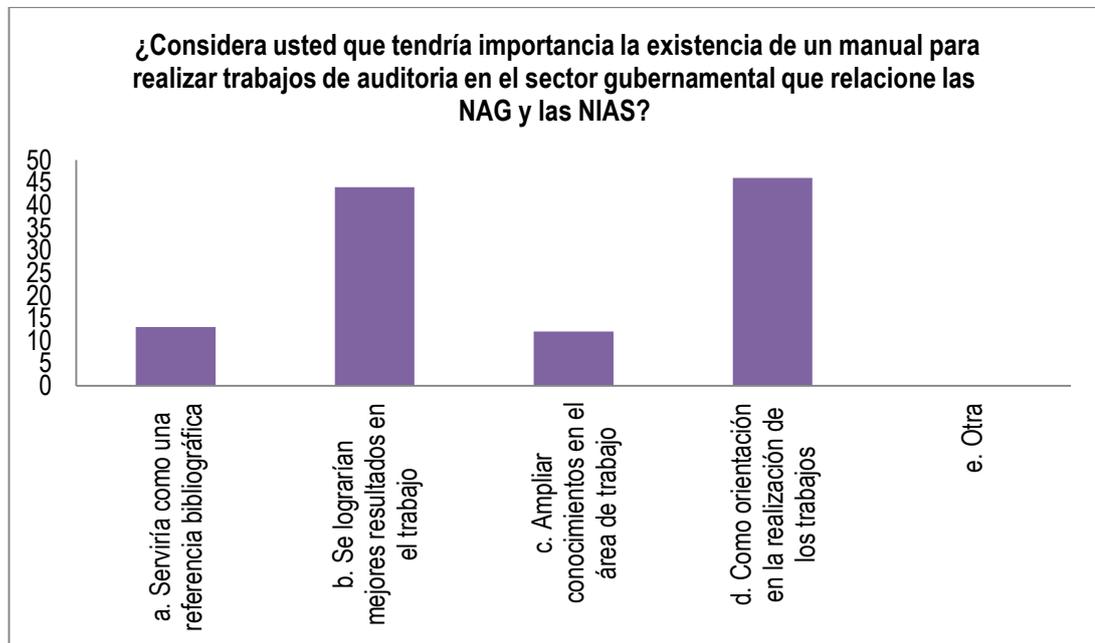
¿Considera usted que tendría importancia la existencia de un manual para realizar trabajos de auditoría en el sector gubernamental que relacione las NAG y las NIAS?

Objetivo: Conocer la importancia que tendría la existencia de un manual para realizar auditorías al sector gubernamental.

Tabla No. 11

Opciones	Frecuencia absoluta	Frecuencia relativa
a. Serviría como una referencia bibliográfica	13/52	25.00%
b. Se lograrían mejores resultados en el trabajo	44/52	84.62%
c. Ampliar conocimientos en el área de trabajo	12/52	23.08%
d. Como orientación en la realización de los trabajos	46/52	88.46%
e. Otra	0/52	0.00%

Gráfico No. 11



Análisis e interpretación

Al verificar los datos obtenidos se determinó que un 88.46% las firmas privadas de auditoría encuestadas menciona que la existencia de un manual sería importante porque les serviría como orientación en la realización de los trabajos, un 84.62% considera que es importante ya que se lograrían mejores resultados en el trabajo, para un 25% serviría como una referencia bibliográfica, y para un 23.08% sería importante para ampliar los conocimientos en el área de trabajo.

Pregunta No. 12

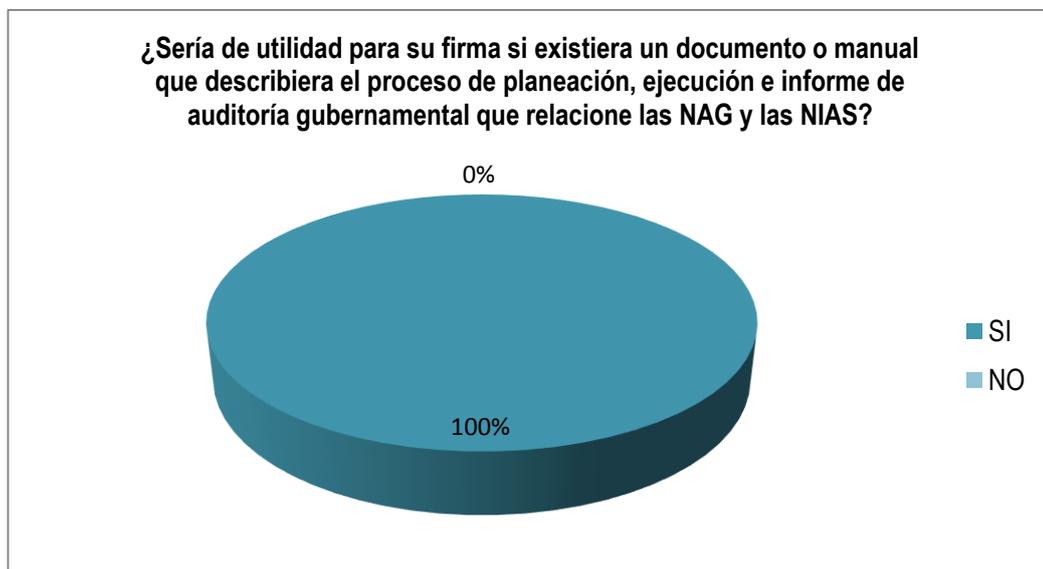
¿Sería de utilidad para su firma si existiera un documento o manual que describiera el proceso de planeación, ejecución e informe de auditoría gubernamental que relacione las NAG y las NIAS?

Objetivo: determinar si la existencia de un manual que describa el proceso de planeación, ejecución e informe de auditoría que relacione las NAG y las NIAS sería de utilidad a las firmas privadas inscritas en la Corte de Cuentas de la Republica

Tabla No. 12

Opciones	Frecuencia	Porcentaje
SI	52	100,00%
NO	0	0,00%
Total	52	100,00%

Gráfico No. 12



Análisis e interpretación

De acuerdo a los resultados obtenidos se puede apreciar que el 100% de las firmas encuestadas manifiesta que le sería de utilidad la elaboración de un manual que describa el proceso de planeación, ejecución e informe de auditoría gubernamental que relaciones las NIAS y las NAG.

INFORME SOBRE ASPECTOS DE CUMPLIMIENTO

ASPECTOS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS APLICABLES

(Cuando ha incumplido con leyes, reglamentos y otras normas aplicables)

INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

(Nombre y cargo de la máxima autoridad del ente auditado)

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de Ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año 20XX y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen del cumplimiento con leyes, regulaciones, contratos, políticas, procedimientos y otras normas aplicables a (nombre de la entidad), cuyo cumplimiento es responsabilidad de la Administración. Llevamos a cabo pruebas de cumplimiento con tales disposiciones; sin embargo, el objetivo de nuestra auditoría a los Estados Financieros, no fue proporcionar una opinión sobre el cumplimiento general con las mismas.

Los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento revelaron las siguientes instancias significativas de incumplimiento, las cuales no tienen efecto en los Estados Financieros del período antes mencionado, de (nombre de la entidad), así:

Excepto por lo descrito anteriormente, los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento legal indican que, con respecto a los rubros examinados, (nombre de la entidad) cumplió, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones. Con respecto a los rubros no examinados nada llamó nuestra atención que nos hiciera creer que (nombre de la entidad auditada) no haya cumplido, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones.

Lugar y fecha

Firma del director de la auditoría

ASPECTOS SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LEYES, REGLAMENTOS Y OTRAS NORMAS APLICABLES

(Cuando ha cumplido todas las leyes, reglamentos y otras normas aplicables)

INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

(Nombre y cargo de la máxima autoridad del ente auditado)

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de Ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año 20XX y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable de que los Estados Financieros examinados están libres de errores importantes. La auditoría incluye el examen del cumplimiento con leyes, regulaciones, contratos, políticas, procedimientos y otras normas aplicables a (nombre de la entidad), cuyo cumplimiento es responsabilidad de la Administración. Llevamos a cabo pruebas de cumplimiento con tales disposiciones; sin embargo, el objetivo de nuestra auditoría a los Estados Financieros, no fue proporcionar una opinión sobre el cumplimiento general con las mismas.

Los resultados de nuestras pruebas de cumplimiento legal indican que, con respecto a los rubros examinados, (nombre de la entidad) cumplió, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones. Con respecto a los rubros no examinados nada llamó nuestra atención que nos hiciera creer que (nombre de la entidad auditada) no haya cumplido, en todos los aspectos importantes, con esas disposiciones.

Lugar y fecha

Firma del director de la auditoría

INFORME SOBRE ASPECTOS DE CONTROL INTERNO

ASPECTOS DEL CONTROL INTERNO

(Cuando hay aspectos reportables en el control interno)

INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

(Nombre y cargo de la máxima autoridad del ente auditado)

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el periodo del 1 de enero al 31 de diciembre del año 20XX y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y desarrollemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable sobre si los Estados Financieros, están libres de distorsiones significativas.

Al planificar y ejecutar la auditoría a (nombre de la entidad), tomamos en cuenta el Sistema de Control Interno, con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, para expresar una opinión sobre los Estados Financieros presentados y no con el propósito de dar seguridad sobre dicho Sistema.

La Administración de (nombre de la entidad), es responsable de establecer y mantener el Sistema de Control Interno. Para cumplir con esta responsabilidad, se requiere de estimaciones y juicios de la Administración para evaluar los beneficios esperados y los costos relacionados con las Políticas y Procedimientos de Control Interno. Los objetivos de un Sistema de Control Interno son: Proporcionar a la Administración afirmaciones razonables, no absolutas de que los bienes están salvaguardados contra pérdidas por uso o disposiciones no autorizadas y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización de la Administración y están documentadas apropiadamente. Debido a limitaciones inherentes a cualquier Sistema de Control Interno, pueden ocurrir errores o

irregularidades y no ser detectados. Además, la proyección de cualquier evaluación del Sistema a períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos sean inadecuados, debido a cambios en las condiciones o a que la efectividad del diseño y operación de las Políticas y Procedimientos pueda deteriorarse.

Identificamos ciertos aspectos que involucran el Sistema de Control Interno y su operación que consideramos son condiciones reportables de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental. Las condiciones reportables incluyen aspectos que llaman nuestra atención con respecto a deficiencias significativas en el diseño u operación del Sistema de Control Interno que, a nuestro juicio, podrían afectar en forma adversa la capacidad de la Entidad para registrar, resumir y reportar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la Administración en los Estados de Situación Financiera, de Rendimiento Económico, de Flujo de Fondos, y de Ejecución Presupuestaria.

Las condiciones reportables en el Sistema de Control Interno son las siguientes:

Una falla importante es una condición reportable, en la cual el diseño u operación de uno o más de los elementos del Sistema de Control Interno no reduce a un nivel relativamente bajo, el riesgo de que ocurran errores o irregularidades en montos que podrían ser significativos y no ser detectados por los empleados, dentro de un período, en el curso normal de sus funciones.

Además identificamos otros aspectos que involucran al Sistema de Control Interno y su operación, los cuales hemos comunicado a la administración en carta de gerencia de fecha (Fecha en esta fue entregada).

Nuestra revisión del Sistema de Control Interno no necesariamente identifica todos los aspectos de control interno que podrían ser condiciones reportables y, además, no necesariamente revelaría todas las condiciones reportables que son también consideradas fallas importantes, tal como se define en el párrafo anterior.

Lugar y fecha

Firma del director de la auditoría

ASPECTOS DEL CONTROL INTERNO

(Cuando no hay aspectos reportables en el control interno)

INFORME DE LOS AUDITORES

Señor (a)

(Nombre y cargo de la máxima autoridad del ente auditado)

Presente.

Hemos examinado los Estados de Situación Financiera, Rendimiento Económico, Flujo de Fondos y de ejecución Presupuestaria de (nombre de la entidad), por el período del 1 de enero al 31 de diciembre del año 20XX y hemos emitido nuestro informe en esta fecha.

Realizamos nuestro examen de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Corte de Cuentas de la República. Estas Normas requieren que planifiquemos y desarrollemos la auditoría de tal manera que podamos obtener una seguridad razonable sobre si los Estados Financieros, están libres de distorsiones significativas.

Al planificar y ejecutar la auditoría a (nombre de la entidad), tomamos en cuenta el Sistema de Control Interno, con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, para expresar una opinión sobre los Estados Financieros presentados y no con el propósito de dar seguridad sobre dicho Sistema.

La Administración de (nombre de la entidad), es responsable de establecer y mantener el Sistema de Control Interno. Para cumplir con esta responsabilidad, se requiere de estimaciones y juicios de la Administración para evaluar los beneficios esperados y los costos relacionados con las Políticas y Procedimientos de Control Interno. Los objetivos de un Sistema de Control Interno son: Proporcionar a la Administración afirmaciones razonables, no absolutas de que los bienes están salvaguardados contra pérdidas por uso o disposiciones no autorizadas y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización de la Administración y están documentadas apropiadamente. Debido a limitaciones inherentes a cualquier Sistema de Control Interno, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. Además, la proyección de cualquier evaluación del Sistema a períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos sean inadecuados, debido a cambios en las condiciones o a que la efectividad del diseño y operación de las Políticas y Procedimientos pueda deteriorarse.

No Identificamos aspectos que involucran el Sistema de Control Interno y su operación que consideramos sean condiciones reportables de conformidad con Normas de Auditoría Gubernamental. Las condiciones reportables incluyen aspectos que llaman nuestra atención con respecto a deficiencias significativas en el diseño u operación del Sistema de Control Interno que, a nuestro juicio, podrían afectar en forma adversa la capacidad de la Entidad para registrar, resumir y reportar datos financieros consistentes con las aseveraciones de la Administración en los Estados de Situación Financiera, de Rendimiento Económico, de Flujo de Fondos, y de Ejecución Presupuestaria.

Una falla importante es una condición reportable, en la cual el diseño u operación de uno o más de los elementos del Sistema de Control Interno no reduce a un nivel relativamente bajo, el riesgo de que ocurran errores o irregularidades en montos que podrían ser significativos y no ser detectados por los empleados, dentro de un período, en el curso normal de sus funciones.

Nuestra revisión del Sistema de Control Interno no necesariamente identifica todos los aspectos de control interno que podrían ser condiciones reportables y, además, no necesariamente revelaría todas las condiciones reportables que son también consideradas fallas importantes, tal como se define en el párrafo anterior.

Lugar y fecha

Firma del director de la auditoría