



Contraloría General del Estado
B O L I V I A

NORMAS BÁSICAS DE AUDITORIA OPERACIONAL.

Resolución N° CGE/093/2022
La Paz, 09 de noviembre de 2022

Código: NE/CE-072
Versión: 3

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



RESOLUCIÓN N° CGE/093/2022

La Paz, 09 de noviembre de 2022

CONSIDERANDO:

Que, la Constitución Política del Estado, en el artículo 213, señala que: *“La Contraloría General del Estado es la institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquéllas en las que el Estado tenga participación o interés económico (...) tiene autonomía funcional, financiera, administrativa y organizativa (...); asimismo el artículo 217, dispone: “I. La Contraloría General del Estado será responsable de la supervisión y del control externo posterior de las entidades públicas y de aquellas en las que tenga participación o interés económico el Estado. (...)”.*

Que, la Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990, de Administración y Control Gubernamentales, dispone:

Artículo 23. La Contraloría General de la República es el órgano rector del Sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. (...).

Artículo 41. La Contraloría General de la República ejercerá el Control Externo Posterior con autonomía operativa, técnica y administrativa. (...).

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

Que, el *“Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República”* aprobado por Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio de 1992, en sus artículos pertinentes señala:

Artículo 3. (...) las atribuciones conferidas a la Contraloría (...) se agrupan y sistematizan en la siguiente forma:

a) Elaborar y emitir la normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Posterior Externo;

(...) e) Ejercer el control externo posterior, así como reglamentar y supervisar su ejercicio;

(...) r) Ejercer conforme a lo previsto en la Ley No. 1178 y su Reglamento la autonomía operativa, técnica y administrativa, requerida en su calidad y naturaleza de Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado;

s) Otras previstas por las Leyes (...) que sean compatibles con su naturaleza como Órgano rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado.



Artículo 17. La normatividad del Control Gubernamental está integrada por las normas básicas y secundarias de control interno y de Control Externo Posterior.

Artículo 19. Las normas básicas de Control Externo Posterior son:

a) Las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República con el propósito de permitir el desarrollo uniforme o compatible de las actividades de auditoría externa practicada por la Contraloría, por las entidades tutoras y por las firmas o profesionales independientes contratados por la Contraloría o las entidades públicas para tal objeto; (...).

Artículo 60.- La Contraloría General (...) como Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado, de conformidad con la Ley tiene autonomía operativa, técnica y administrativa (...).

CONSIDERANDO:

Que, por Informe Técnico N° CGE/SCGM/INF-006/2022 de 10 de octubre de 2022, la Subcontraloría de Gobiernos Municipales y Universidades, en el punto 3 "ANÁLISIS", establece que:

(...)La Norma de Auditoría Operacional 235.04 establece que previa a la emisión de los informes de auditoría operacional de los auditores internos, la Contraloría General del Estado revisará las recomendaciones formuladas por los mismos.

La revisión previa de las recomendaciones, involucra revisar la deficiencia en su integridad, lo que significa solicitar a los auditores internos, los papeles de trabajo que sustentan las planillas de deficiencias y considerar los mismos en la evaluación de las recomendaciones, lo contrario generaría reclamos de los auditores internos, quienes posteriormente, ante cualquier observación resultante de la revisión, podrían argumentar que las recomendaciones ya fueron previamente revisadas.

Por lo citado en el párrafo precedente, en lo que corresponde a la auditoría operacional realizada por el auditor interno, existe doble trabajo para el personal de la Contraloría General del Estado, por cuanto en aplicación de la Norma 235.04, tiene que realizar la revisión previa de las recomendaciones y en aplicación del artículo 3, incisos k) y l), debe evaluar los papeles de trabajo, así como los productos resultantes de la auditoría operacional, estos últimos pueden incluir recomendaciones.

Con el fin de evitar dicha duplicidad de esfuerzos y para fines de que el desarrollo del trabajo de auditoría operacional del auditor interno, así como la emisión de sus productos, sea ágil y oportuna, se considera la pertinencia de suprimir la Norma de Auditoría Operacional 235.4.

Asimismo, el mencionado Informe Técnico, en el punto 4 "CONCLUSIÓN Y RECOMENDACIÓN", indica:

"Por lo expuesto, y considerando la normativa legal y técnica citada en el punto precedente y cumplidas las formalidades requeridas, previo Informe legal, se recomienda:

- a) La emisión de la Resolución que apruebe las "Normas de Auditoría Operacional", versión 3.
- b) Dejar sin efecto la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría Operacional, versión 2.



Que, el Informe Técnico Legal N° AA/151/2022 de 28 de octubre de 2022, en el punto de consideraciones legales señala:

En el marco del precitado contexto normativo, se llega a establecer que la Contraloría General del Estado, ejerce la función de control de la administración y es responsable de la supervisión y del control externo posterior de las entidades públicas y de aquellas en las que el Estado tenga participación o interés económico, y está facultada para determinar indicios de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal; asimismo, ejerce su autonomía funcional, financiera, administrativa, organizativa, técnica y operativa.

Asimismo, en su condición de Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental y Autoridad Superior de Auditoría del Estado, tiene la atribución de elaborar y emitir normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Externo Posterior.

Por su parte, conforme lo señala el Informe Técnico N° CGE/SCGM/INF-006/2022 de 10 de octubre de 2022, se requiere la modificación de la Norma 235.4 con el fin de evitar duplicidad de esfuerzos en la ejecución de una auditoría operacional y la emisión de los informes sea ágil y oportuna, logrando de esta manera cumplir con los objetivos planificados dentro de los cronogramas de trabajo establecidos.

Asimismo, dicho informe concluye:

Por lo señalado en el presente informe y en consideración a los criterios técnicos realizados por la Subcontraloría de Gobiernos Municipales y Universidades en el Informe Técnico N° CGE/SCGM/INF-006/2022 de 10 de octubre de 2022, resulta pertinente aprobar las modificaciones a las "NORMAS BÁSICAS DE AUDITORIA OPERACIONAL" Versión 3 con código NE/CE-072, mediante una Resolución Administrativa a ser suscrita por la Sra. Contralora General del Estado interina.

Asimismo, se deje sin efecto la Resolución N° CGE/072/2021 de 22 de octubre de 2021.

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

Que, el numeral 4.2, inciso b) del "*Procedimiento para la Emisión de Resoluciones de la Contraloría General del Estado*" (PI/OA-058), aprobado por Resolución N° CGE/056/2015, de 29 de abril de 2015, señala que el Contralor General del Estado a través de una resolución podrá:

b) Aprobar, modificar o dejar sin efecto instrumentos normativos de uso interno e instrumentos normativos de uso externo, emitidos por la Contraloría General del Estado en su calidad de Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental para su aplicación en el Sector Público.



POR TANTO:

La Contralora General del Estado interina, en el ejercicio de las atribuciones conferidas por Ley;

RESUELVE:

ARTÍCULO 1.- APROBAR las **NORMAS BÁSICAS DE AUDITORIA OPERACIONAL (NE/CE-072)**, en su **tercera versión**, que forma parte indisoluble de la presente Resolución, y que entraran en vigencia a partir del 25 de noviembre de 2022.

ARTÍCULO 2.- Se deja sin efecto la Resolución N° CGE/072/2021 de 22 de octubre de 2021.

ARTÍCULO 3.- Se instruye a la Gerencia de Asuntos Administrativos y Jurídicos la correspondiente publicación en el SISNOR, a la Gerencia de Comunicación Institucional en la página web de la Contraloría General del Estado y a Secretaria General la difusión y socialización a las entidades públicas.

Regístrese, comuníquese y archívese.


Lic. Nora H. Mamani Cabrera
CONTRALORA GENERAL DEL ESTADO a.i.


NHMC/EC/P/RJDA
R.L.: GA/1/NM-09/22
c.c. Archivo.

NORMAS BASICAS DE AUDITORÍA OPERACIONAL

DISPOSICIONES GENERALES

Propósito

El presente documento contiene el conjunto de normas generales y específicas, que permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría operacional en Bolivia.

Aplicación

Estas normas son de aplicación obligatoria en la práctica de la auditoría operacional realizada en toda entidad pública comprendida en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, promulgada el 20 de julio de 1990 y en aquellas en las que el Estado tenga participación o interés económico, por los auditores gubernamentales de las siguientes organizaciones de auditoría:

- Contraloría General del Estado;
- Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas; y
- Profesionales Independientes o Firmas de Auditoría.

Cuando cualquiera de los miembros de las organizaciones mencionadas, ejecuten tareas de auditoría en el Sector Público, se los denomina auditores gubernamentales, para efectos de la aplicación de estas Normas.

Auditoría

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

Consideraciones básicas

Los servidores públicos deben rendir cuenta sobre los resultados. En este sentido, los servidores públicos, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los recursos públicos han sido administrados correctamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, sino también de la forma y resultado de su aplicación, en términos de eficacia, eficiencia, economía y efectividad.

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear éstos recursos para el logro de objetivos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implementando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles internos para: garantizar razonablemente la consecución de los objetivos; promover la eficiencia de sus operaciones, productos y resultados; salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores; emitir información financiera y no financiera útil, oportuna y confiable.

Definiciones

Las definiciones presentadas en la Ley N° 1178 y sus reglamentos, las establecidas en la Ley N° 777 del Sistema de Planificación Integral del Estado-SPIE y normativa vigente al efecto, deben ser consideradas en la interpretación y aplicación de las presentes Normas.

Vacíos técnicos

Si durante el desarrollo de la auditoría gubernamental surgen aspectos no contemplados en estas Normas, deberá efectuarse consulta escrita al Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental.

Contratación de servicios de auditoría

Es importante aplicar políticas y procedimientos idóneos para la contratación de servicios de auditoría y supervisar que las mismas se realicen de acuerdo a las condiciones pactadas, conforme establece el Reglamento emitido por la Contraloría General del Estado.

Registro de firmas y profesionales independientes de auditoría externa

Para prestar servicios de auditoría en las entidades públicas comprendidas en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178 y en aquellas entidades en las que el Estado tenga participación o interés económico, los profesionales independientes y las firmas de auditoría externa, deben inscribirse en el Registro que está a cargo de la Contraloría General del Estado. Al respecto,

el proceso de inscripción debe sujetarse al Reglamento emitido por el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, para tal efecto.

Ejercicio de la auditoría

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

Auditoría Operacional

La auditoría operacional es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia, con el propósito de emitir un pronunciamiento de manera individual o en conjunto, sobre la: eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad del objeto de auditoría.

Para la adecuada interpretación y aplicación de las normas de auditoría operacional, se deben considerar las siguientes definiciones:

Objeto de Auditoría: Es aquello que se audita o examina; para fines de la presente norma pueden constituir objeto de la auditoría operacional:

- Gestión (entendida como la evaluación de la integridad de las actividades administrativas y operaciones sustantivas, así como sus productos)
- Operaciones sustantivas (entendida como aquellas que contribuyen directamente al cumplimiento de los objetivos y metas de la entidad o de entidades)

Alcance de la Auditoría: Se refiere al período auditado, así como la cobertura del trabajo para cumplir con el objetivo de la auditoría.

Criterios de Auditoría: Son parámetros establecidos por la entidad, por la instancia competente y/o construidos por el auditor, que permiten determinar la eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad. Entre otros se encuentran:

- Las metas definidas relacionadas con el objeto de auditoría.
- Los estándares o parámetros pre-establecidos.
- La normativa que regula al objeto de auditoría, cuando corresponda.

En la construcción de criterios, el auditor gubernamental puede considerar la información relativa al desempeño de la propia entidad en gestiones anteriores u otros criterios válidos.

Los criterios construidos, deben ser puestos en conocimiento de los ejecutivos de la entidad auditada, explicando la forma en que se aplicarán en el desarrollo de la auditoría.

Eficacia: Es el grado de cumplimiento de objetivos a nivel de productos (bienes, servicios y/o normas), con relación a los programados. La fórmula para determinar el índice de eficacia es:

$$EFICACIA = \frac{\text{Objetivos logrados a nivel de productos}}{\text{Objetivos programados a nivel de productos validados}} \times 100$$

Eficiencia: Es la optimización de los recursos que se disponen para el logro de objetivos a nivel de productos (bienes, servicios y/o normas); para determinar el índice de eficiencia se aplica las siguientes fórmulas:

$$EFICIENCIA = \frac{\frac{\text{Recursos utilizados}}{\text{Objetivos alcanzados a nivel de productos}}}{\frac{\text{Recursos programados}}{\text{Objetivos programados a nivel de productos validados}}} \times 100$$

$$EFICIENCIA = \frac{\frac{\text{Recursos utilizados}}{\text{Objetivos alcanzados a nivel de productos}}}{\text{Estándar seleccionado}} \times 100$$

Economía: Es la optimización del costo de los insumos utilizados en el proceso productivo relativo al objeto de la auditoría, sin afectar la calidad del producto; la fórmula para obtener el índice de economía es:

$$ECONOMÍA = \frac{\text{Costo de los insumos utilizados}}{\text{Costo estándar de los insumos utilizados}} \times 100$$

Efectividad: Es el grado del logro de los resultados finales (impacto) con relación a los esperados. En términos generales la fórmula para determinar el índice de efectividad es:

$$EFECTIVIDAD = \frac{\text{Resultados finales logrados}}{\text{Resultados finales esperados}} \times 100$$

Resultado Final: Es el cambio definitivo (impacto) que busca generar el producto (bienes, servicios y/o normas) en la sociedad.

Resultado Inmediato: Es el cambio inmediato que genera el producto (bienes, servicios y/o normas) una vez entregado por una determinada entidad.

Producto: Son los bienes, servicios y/o normas que las diferentes entidades públicas generan en el marco de sus competencias (facultades y atribuciones) cumpliendo las especificaciones aplicables a los mismos, que salen de la frontera institucional.

Operaciones sustantivas: Es el conjunto de actividades relacionadas que conforman el proceso productivo de la entidad y que transforman los insumos en productos (bienes, servicios y/o normas) vinculados a los objetivos institucionales.

Actividades: Es el conjunto de tareas desarrolladas dentro una operación.

Recursos: Son los materiales, activos, recursos humanos, servicios, tiempo y/u otros que las operaciones necesitan para generar los productos esperados.

Costo de insumos: Es el valor expresado en términos monetarios de los recursos (materiales, activos, recursos humanos, servicios u otros) utilizados en el proceso productivo.

Costo estándar: Es el costo que debería costar el producto o el servicio de una entidad pública, en un periodo de tiempo determinado; sirve como punto de referencia para comparar con el costo real incurrido. Los costos históricos, los preestablecidos y otros, podrían servir para determinar el costo estándar.

Ejercicio de la auditoría interna

La auditoría interna es una función de control interno posterior de las entidades públicas, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y actividades administrativas. Su propósito es contribuir al logro de los objetivos de la entidad, analizando los resultados y la eficiencia de las operaciones.

Relevamiento de información

En forma previa a la planificación de la auditoría, el auditor gubernamental, cuando corresponda realizará el relevamiento de información, actividad en la que debe tomar conocimiento y comprensión de la entidad sujeto de auditoría.

Para obtener dicha comprensión, el auditor gubernamental debe considerar, entre otros y según corresponda, los aspectos que se indican a continuación:

- a) Mandato legal de creación de la entidad, identificando sus competencias (atribuciones y facultades), vinculadas a los productos (bienes, servicios y/o normas) que genera; y, el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables.
- b) Los planes y sus modificaciones, programas, proyectos, y su relación con el presupuesto de la entidad. Es esencial que el auditor gubernamental conozca los objetivos estratégicos, de gestión y su vinculación con los planes de desarrollo.
- c) Las operaciones sustantivas definidas por la entidad para la generación de sus productos (bienes, servicios y/o normas), las cuales pueden ser objeto de la auditoría operacional.
- d) Los resultados de evaluaciones y seguimiento al POA y PEI, así como la normativa, metodología y criterios técnicos adoptados por la entidad, para efectuar el seguimiento y evaluación de sus planes.
- e) Identificar los criterios que permitan determinar la eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad de las operaciones sustantivas.
- f) La información financiera y no financiera, vinculada a las operaciones sustantivas, si corresponde.

Con base en el análisis de la documentación e información obtenida, el auditor gubernamental debe seleccionar el objeto de la auditoría, que puede estar constituido por operaciones sustantivas críticas identificadas o la gestión; además, debe establecer el objetivo y el alcance de la auditoría a ser realizada.

230 NORMAS DE AUDITORÍA OPERACIONAL

231 Planificación

01. La primera norma de auditoría operacional es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que el objetivo de la misma sea alcanzado eficientemente.

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

Toda modificación debe justificarse y documentarse en una adenda al Memorandum de Planificación de Auditoría.

La planificación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

04. En la etapa de planificación, el auditor gubernamental debe precisar el objetivo, objeto y el alcance de la auditoría.

Para una evaluación objetiva, es necesario evaluar y validar los objetivos y metas de la entidad auditada, relacionadas con el objeto de la auditoría.

Con base en la precisión del objetivo, objeto y alcance de la auditoría, el auditor gubernamental debe elaborar la Matriz de Planificación, que debe contener el resumen del objeto de la auditoría, el problema o problemas identificados, los riesgos o efectos, focalización y el indicador de medición validado.

Cuando se requiera aplicar métodos de muestreo, el auditor gubernamental incluirá la

explicación de la forma de determinación de la muestra representativa y las razones de su selección.

05. Cuando corresponda, el auditor gubernamental deberá definir el grado de eficacia que pueda considerarse para calificar una gestión eficaz o en su caso deficiente o negligente, tomando en cuenta las características y contexto propios de la entidad.
06. En la Matriz de Planificación, el auditor gubernamental deberá definir, en forma individual o en conjunto, el grado de eficacia, eficiencia, economicidad y efectividad, tomando en cuenta las características y contexto propios de la entidad para emitir su pronunciamiento.

Para fines del pronunciamiento sobre el grado de ineficacia se considera el rango de 0 al 69%.

07. Debe elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.
08. Como resultado del proceso de planificación, se debe elaborar el Memorándum de Planificación de Auditoría debidamente respaldado, documento que debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquéllos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con el objetivo, objeto y alcance de la auditoría.

232 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría operacional es:

Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución del objetivo de auditoría.

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

- Instruir al equipo de auditoría en el desarrollo de las diferentes etapas de la auditoría;
- Informarse de los problemas significativos;
- Revisar oportunamente el trabajo realizado;
- Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos;
- Asistir y capacitar oportunamente al equipo de auditoría en todas las etapas de la auditoría; y,
- Asegurar que la evidencia obtenida sea competente y suficiente.

04. Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución de la auditoría y el logro del objetivo de la misma, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, por qué se va a realizar y qué se espera lograr.

05. Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

06. La supervisión del trabajo puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo efectuado por otro miembro del equipo con menor experiencia.

233 Control interno

01. La tercera norma de auditoría operacional es:

Se debe obtener comprensión del control interno asociado al objeto de auditoría.

02. El control interno es un proceso implementado por la Máxima Autoridad Ejecutiva y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para el logro de objetivos institucionales.

03. Con el propósito de identificar riesgos y precisar el objeto de la auditoría, el auditor gubernamental efectuará la evaluación del control interno relacionado con el mismo.

La evaluación del control interno, incluirá dos fases:

- a) Conocimiento y comprensión de las actividades de control y otros componentes del control interno que tengan relación directa con el objeto de la auditoría.
- b) Comprobación de que el control interno relacionado con el objeto de la auditoría está siendo aplicado por la entidad y funciona, tal cual fue observado en la primera fase.

234 Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría operacional es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar las conclusiones y el pronunciamiento del auditor gubernamental.

02. El trabajo del auditor gubernamental consiste en obtener y examinar evidencia para arribar a conclusiones y pronunciarse respecto al objetivo de la auditoría.

03. La evidencia obtenida en la ejecución de la auditoría debe sustentar las conclusiones, pronunciamiento y las deficiencias significativas de control interno, estas últimas cuando corresponda.

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

a) La evidencia es válida si la misma ha sido obtenida en cualquiera de las siguientes situaciones:

- De fuentes independientes a la entidad auditada.
- Cuando la evidencia ha sido obtenida directamente por el auditor gubernamental.
- De documentación original.

b) La evidencia es relevante cuando la información obtenida permite al auditor gubernamental pronunciarse convincentemente sobre el objetivo, objeto y alcance de la auditoría.

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

06. La evidencia de auditoría puede clasificarse como sigue:

a) **Testimonial.** Obtenida mediante entrevistas, encuestas, etc., debiendo constar las mismas en documento escrito.

- b) **Documental.** Proporcionada por el personal de la entidad auditada u obtenida de terceros.
 - c) **Física.** Emergente de la inspección u observación directa de las operaciones, bienes o sucesos, cuyos resultados debe constar en un documento por escrito.
 - d) **Analítica.** Desarrollada a través de cálculos, estimaciones, comparaciones y otros.
 - e) **Informática.** Contenida en soportes electrónicos e informáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en las operaciones de la entidad pública.
07. La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo; comprende la totalidad de los documentos preparados u obtenidos por el auditor, de manera que en conjunto, constituyan un compendio de las pruebas realizadas durante el proceso de la auditoría y de las evidencias obtenidas para sustentar sus conclusiones y pronunciamiento.
08. Los papeles de trabajo tienen tres propósitos:
- a) Proporcionar el principal sustento del informe o informes del auditor gubernamental.
 - b) Permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen la auditoría.
 - c) Permitir que otros revisen la calidad del trabajo realizado.
09. Los papeles de trabajo deben contener:
- a) Los objetivos, alcance y procedimientos.
 - b) La documentación del trabajo realizado para sustentar conclusiones, incluyendo descripciones de los planes, programas, proyectos y/u operaciones examinadas, que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar la misma.
 - c) Las deficiencias significativas y las recomendaciones, si corresponde.
 - d) La evidencia de la supervisión realizada sobre el trabajo efectuado.
 - e) Los requisitos técnicos mínimos como ser: nombre de la entidad pública auditada, propósito de la cédula, referencias y correferencias, fuente de información,

conclusión, marcas de auditoría y su explicación.

10. Los papeles de trabajo son propiedad de la organización de auditoría.
11. La organización de auditoría debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo mantenerlos, como mínimo, por el periodo de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General del Estado, el plazo que resulte mayor.



235 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría operacional es:

El Informe de Auditoría Operacional debe contener el pronunciamiento sobre la eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad del objeto de auditoría, de manera individual o en conjunto.

Para emitir el pronunciamiento sobre una gestión deficiente o negligente, necesariamente el objeto de la auditoría deberá ser la gestión.

Los informes deben ser oportunos, completos, veraces, objetivos y convincentes, así como lo suficientemente claros y concisos como lo permitan los asuntos tratados.

02. Los informes serán:

- *Completos y concisos*, si contienen información suficiente con respecto al pronunciamiento y a la magnitud e importancia de las deficiencias, posibilitando la comprensión adecuada y correcta de los asuntos que informan; sin embargo, no debe incurrirse en un exceso de detalle que distraiga la atención o distorsione el objetivo de la auditoría.
- *Veraces*, si el pronunciamiento y las deficiencias significativas están sustentadas por evidencia suficiente y competente.
- *Objetivos*, si la presentación de los resultados de la auditoría es imparcial, evitando la tendencia a exagerar o enfatizar los resultados obtenidos, que den lugar a interpretaciones erróneas.
- *Convincentes*, si la exposición es suficientemente persuasiva para convencer a los lectores de la validez del pronunciamiento, de las deficiencias y sus recomendaciones de control interno y/o acciones de mejora.
- *Claros*, si tiene una estructura lógica y emplea un lenguaje directo y desprovisto de tecnicismos, facilitando su lectura y comprensión.

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

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

03. El contenido del Informe de Auditoría Operacional debe hacer referencia a:

- a) Los antecedentes, acciones o circunstancias que dieron origen a la auditoría.
- b) El objetivo de la auditoría, que identifiquen los propósitos específicos que se cubrieron durante la misma.
- c) El objeto, identificando aquello que ha sido auditado.
- d) El alcance de la auditoría, especificando las Normas de Auditoría Operacional aplicadas, el período y cobertura del trabajo realizado para cumplir con el objetivo de la auditoría.

Si corresponde, se debe señalar las limitaciones de información o al alcance del trabajo de auditoría.

- e) La metodología de la auditoría, manifestando que la auditoría fue realizada aplicando las técnicas y procedimientos de auditoría incorporados en el Programa de Trabajo. Asimismo, los criterios e indicadores utilizados y cuando se hayan aplicado métodos de muestreo, la explicación de la forma de determinación de la muestra representativa y las razones para su selección.
- f) Los resultados de la auditoría, exponiendo:

- El pronunciamiento sobre la eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad del objeto de auditoría, de manera individual o en conjunto, especificando los resultados alcanzados por la entidad auditada.

Las causas que dieron lugar a la ineficacia, ineficiencia, falta de economía y/o inefectividad del objeto de auditoría, así como las recomendaciones relacionadas con las mismas, cuando corresponda.

- Pronunciamiento sobre si la gestión fue negligente o deficiente, cuando el objeto de la auditoría sea la gestión.
- De corresponder, las deficiencias de control interno significativas relacionadas con el objeto de auditoría, acompañadas de recomendaciones orientadas a implementar actividades de control interno inexistentes o la mejora de las existentes, las cuales deben ser incorporadas en la normativa interna de la entidad auditada.