

# NORMAS DE EJECUCIÓN, EVALUACIONES

Elaborado por:  
**Lic. Christian Lobo Umaña**

# NORMAS DE EJECUCIÓN, EVALUACIÓN

## NORMAS DE LA EJECUCIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL, EVALUACIONES

### ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO (INTOSAI, NORMA 3.3)

El estudio y evaluación del sistema de control interno debe llevarse a cabo en toda auditoría gubernamental, como una herramienta para el profesional de auditoría para conocer los controles establecidos por la administración en sus diferentes unidades y procesos. Una correcta evaluación del sistema de control interno sirve de ayuda al auditor gubernamental para poder definir el alcance y enfoque de su plan de auditoría.

**LA EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DEBERÍA LLEVARSE A CABO DE ACUERDO CON EL TIPO DE AUDITORÍA QUE SE REALIZA**

La evaluación del sistema de control interno debería llevarse a cabo de acuerdo con el tipo de auditoría que se realiza. En una auditoría financiera, el estudio y evaluación se centran principalmente en contro-

les que ayudan en la salvaguarda de los activos y los recursos de la institución, y que aseguran la exactitud e integridad de la información financiera.

En el caso de una auditoría de cumplimiento, el estudio y la evaluación del sistema de control interno se centran en los controles que ayudan a la administración al cumplimiento de leyes y regulaciones.



Asimismo en el caso de auditorías del desempeño, estas se deben centrar en los controles que ayudan a la eficiencia y efectividad de las actividades de la organización en la consecución de sus objetivos y de los objetivos del control interno, que aseguren su adherencia a los procedimientos administrativos, y que produzcan información oportuna y relevante para la administración.

La extensión del estudio y evaluación del sistema de control interno depende de los objetivos de la auditoría y de la unidad o actividad analizada. Si es una unidad o actividad muy compleja o con muchos procesos, se necesitará una revisión a más profundidad del sistema ya existente.

De igual forma, cuando la información es generada en sistemas informáticos, ya sea información contable o información de las actividades de la organización, el auditor gubernamental debe determinar los controles del sistema, y que estos aseguren la integridad, confiabilidad y oportunidad de los datos.



## **EVALUACIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS (INTOSAI, NORMA 3.4):**

En la auditoría gubernamental se debe realizar una evaluación del cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables a la organización fiscalizada. Las leyes y regulaciones a las cuales está sujeta una entidad constituyen el marco de referencia legal y regulador.

El auditor gubernamental debe diseñar procedimientos de auditoría que provean un aseguramiento razonable en la detección de errores, irregularidades o actos ilegales que podrían tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros o los resultados de las entidades auditadas.

**EL AUDITOR GUBERNAMENTAL DEBE DISEÑAR PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA QUE PROVEAN UN ASEGURAMIENTO RAZONABLE EN LA DETECCIÓN DE ERRORES, IRREGULARIDADES O ACTOS ILEGALES**

Las disposiciones de algunas leyes o regulaciones tienen un efecto directo en los estados financieros en cuanto a que determinan los montos y revelaciones que se reportan en los estados financieros de una entidad.

Otras leyes y regulaciones deben cumplirse por la administración o fijan las disposiciones bajo las que se permite a la entidad conducir su negocio pero no tienen un efecto directo en los estados financieros de una entidad.

Es responsabilidad de la administración, bajo la vigilancia de los encargados del gobierno corporativo, asegurar que las operaciones de la entidad se conducen de acuerdo con las disposiciones de leyes y regulaciones.

El auditor es responsable de obtener seguridad razonable de que los estados financieros, tomados como en su conjunto, están libres de errores materiales, causados por fraude o error.





Por ello, el auditor gubernamental debe diseñar el programa de auditoría de forma que provea un aseguramiento razonable de detectar actos ilegales, situaciones o transacciones, que pudiesen afectar significativamente la consecución de los objetivos establecidos.

La revisión del cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias es un aspecto esencial en una auditoría gubernamental, esto por cuanto tanto la administración como los entes fiscalizadores, gobernantes y los ciudadanos necesitan saber si las leyes y regulaciones se cumplen, si dan los resultados esperados, y si no es así, cuáles acciones se deben tomar.

Además, las organizaciones, programas, servicios actividades y funciones estatales fueron creadas por ley, y son sujetos de regulaciones específicas que deben ser cumplidas. De acuerdo con la Ley General de Administración Pública (ley 6227, artículo 11) los funcionarios públicos únicamente pueden hacer lo que por ley les está expresamente permitido, lo cual debe ser verificado por el auditor gubernamental.

Debido a que las leyes y regulaciones que aplican a una organización o actividad pública pueden ser muchas, los auditores gubernamentales deben ejecutar su juicio profesional para determinar cuáles pueden tener un impacto más significativo en el desempeño de la institución.

No obstante, esto no significa que se puede permitir el incumplimiento a alguna normativa; al contrario, cuando el auditor detecte algún incumplimiento debe reportarlo en su informe.

En términos generales, se puede decir que las siguientes leyes y regulaciones aplican típicamente en todas las instituciones públicas costarricenses, por lo que deberían ser de conocimiento del auditor gubernamental:

**LEY GENERAL DE CONTROL INTERNO N°8292 Y SUS NORMAS**

**LEY GENERAL DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA N°6227**

**LEY CONTRA LA CORRUPCIÓN Y EL ENRIQUECIMIENTO ILÍCITO N°8422 Y SU REGLAMENTO**

**LEY DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA N°8131 Y SU REGLAMENTO**

**LEY DE CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA N°7494 Y SU REGLAMENTO**

De esta forma, el auditor gubernamental debe tomar en cuenta todas las demás leyes y normas que afecten específicamente a la entidad auditada, tales como leyes específicas aplicables a la institución, directrices de organismos reguladores, normas y procedimientos internos aprobados por cada entidad, etcétera.

Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, hay un riesgo inevitable de que no poder detectar algunos errores materiales aun cuando la auditoría sea planeada y desempeñada de manera apropiada de acuerdo.

En el contexto de leyes y regulaciones, los efectos potenciales de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor de detectar errores materiales son mayores por razones como las siguientes:

- » Hay muchas leyes y regulaciones relativas a los aspectos operativos y financieros de una entidad gubernamental.
- » El incumplimiento puede implicar una conducta planeada para ocultarlo, lo cual hace más difícil su detección por parte del auditor gubernamental.
- » El que un acto constituya incumplimiento muchas veces incluye aspectos legales que no son competencia del auditor gubernamental.

La administración es la responsable de establecer un sistema de control interno efectivo, para asegurar el cumplimiento con las leyes y regulaciones. Al diseñar los procedimientos para asegurar el cumplimiento de la normativa, el auditor debe evaluar este control interno y el riesgo de que la estructura organizativa no pueda prevenir o detectar actos ilegales.

Los objetivos del auditor en cuanto al aseguramiento del cumplimiento de leyes y regulaciones, de acuerdo con la NIA 250, son:

- A. Obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría con respecto al cumplimiento de las disposiciones de las leyes y regulaciones que, generalmente, se reconoce que tienen un efecto directo en la determinación de montos y revelaciones de importancia relativa en los estados financieros;
- B. Desempeñar procedimientos de auditoría especificados para ayudar a identificar casos de incumplimiento con otras leyes y regulaciones, que puedan tener un efecto considerable de importancia relativa en los estados financieros.

**EL AUDITOR GUBERNAMENTAL ESTÁ OBLIGADO A CONOCER LOS RIESGOS POTENCIALES DE INCUMPLIMIENTO LEGAL QUE PUEDAN OCURRIR EN EL ÁREA O PROCESO AUDITADO**

Sin afectar la independencia del auditor, él debe ejercer el debido cuidado profesional y precaución de que los procedimientos relacionados con la revisión de actos ilegales no afecten potenciales investigaciones o procesos legales.

Si el auditor no está capacitado para investigar ciertos actos ilícitos, por su complejidad o especialización, puede consultar con asesores legales para determinar los procedimientos de auditoría que se pueden llevar a cabo.

No obstante, el auditor gubernamental está obligado a conocer los riesgos potenciales de incumplimiento legal que puedan ocurrir en el área o proceso auditado, para que pueda identificar los indicios de que esto esté ocurriendo.

La evaluación del cumplimiento de leyes y regulaciones ayuda a asegurar que los bienes del estado están debidamente resguardados. Con este objetivo, el auditor gubernamental debe revisar toda la información financiera y operativa para verificar que todas las operaciones se están llevando a cabo correctamente.

La NIA 250 requiere que si el auditor sospecha que puede haber incumplimiento legal, debe discutirlo con la administración y si esta no aporta suficiente información que soporte que la entidad está cumpliendo con las leyes y regulaciones, el auditor debe valorar si esta situación influye significativamente en los estados financieros.

No obstante, en auditoría gubernamental el auditor debe reportar cualquier incumplimiento legal o reglamentario, más allá del efecto que pueda tener en los estados financieros.

### **SUPERVISIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORÍA (INTOSAI, NORMA 3.2):**

La supervisión en forma general es la habilidad para trabajar con un grupo de personas sobre las que se ejerce autoridad, encaminada a obtener de ellos el máximo rendimiento y eficacia, es un esfuerzo combinado para llevar a buen cumplimiento el trabajo asignado.

En el proceso de auditoría gubernamental, la supervisión es la función encargada de participar activamente en sus aspectos más importantes, así como de vigilar el trabajo de auditoría realizado por los miembros del equipo, con el propósito de que se cumplan los objetivos y metas programadas con sujeción a las disposiciones legales y normatividad vigente.



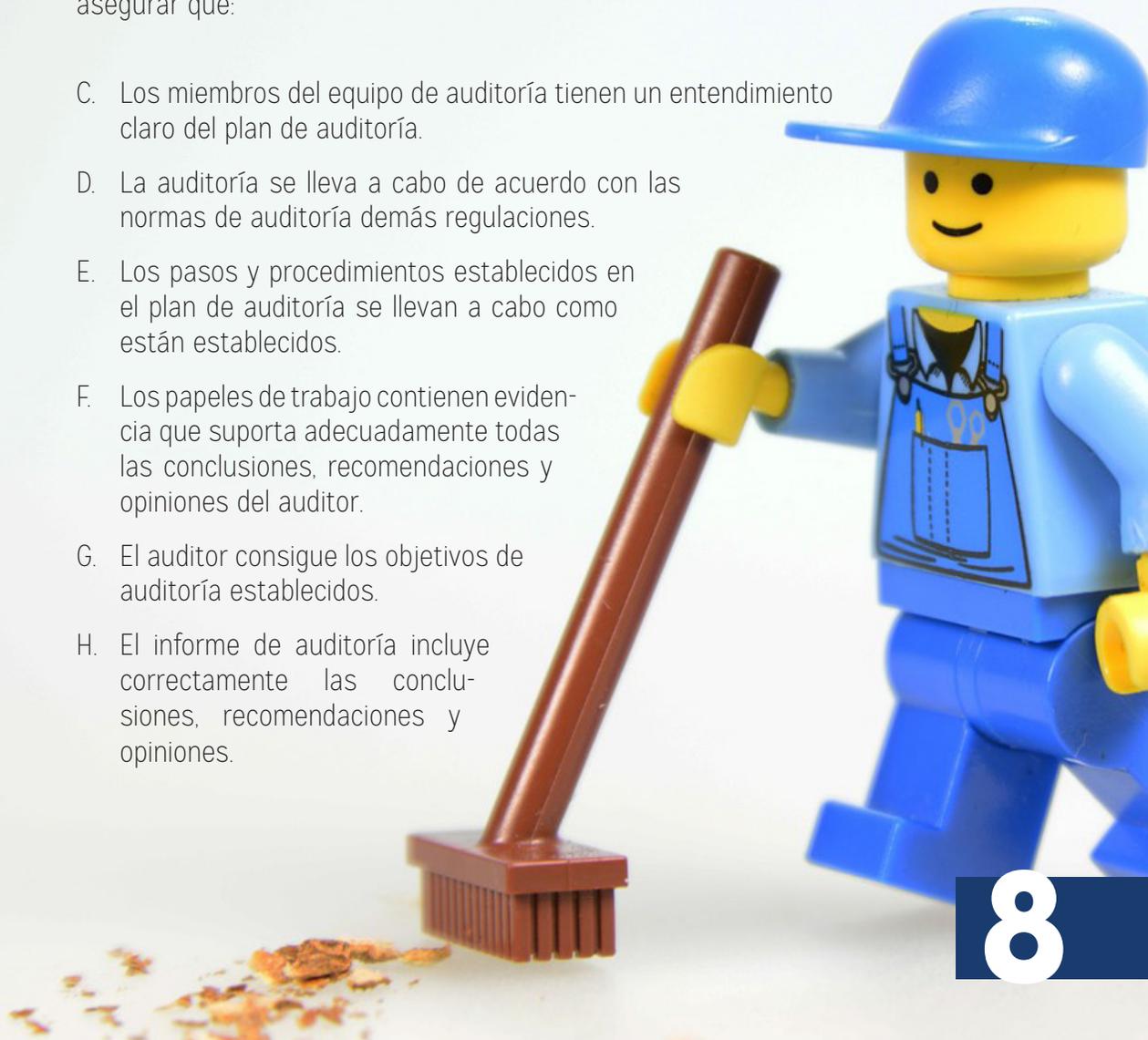
De esta forma, emite un juicio crítico y orientador para el mantenimiento de la calidad del trabajo y proporciona a los miembros del equipo de auditoría que lo necesiten el entrenamiento necesario para ejecutar posteriores trabajos de mayor relevancia y dificultad.

El trabajo del equipo de auditoría debe ser apropiadamente supervisado, en todo nivel y en toda fase de la elaboración de auditoría. Ese control es esencial para asegurar el cumplimiento de los objetivos de la auditoría y del mantenimiento de la calidad de los resultados del trabajo.

Con respecto a la supervisión, la norma internacional de auditoría 220 (NIA 220) "Control de Calidad para el Trabajo de Auditoría" indica que esta se debe presentar a todos los niveles para proporcionar certeza razonable de que el trabajo efectuado cumple con las normas de calidad adecuadas.

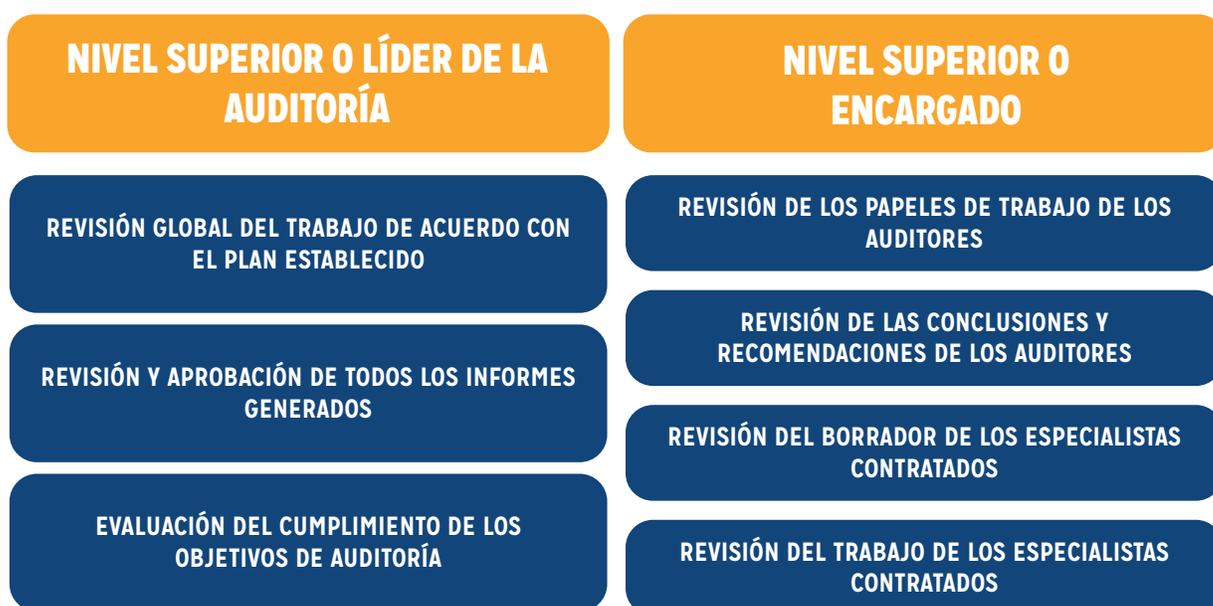
En la auditoría gubernamental se aplica este mismo objetivo de la supervisión, de forma que se asegure un trabajo de calidad. Asimismo, de acuerdo con la INTOSAI (norma 3.2.3) los objetivos de la supervisión en una auditoría gubernamental son asegurar que:

- C. Los miembros del equipo de auditoría tienen un entendimiento claro del plan de auditoría.
- D. La auditoría se lleva a cabo de acuerdo con las normas de auditoría demás regulaciones.
- E. Los pasos y procedimientos establecidos en el plan de auditoría se llevan a cabo como están establecidos.
- F. Los papeles de trabajo contienen evidencia que suporta adecuadamente todas las conclusiones, recomendaciones y opiniones del auditor.
- G. El auditor consigue los objetivos de auditoría establecidos.
- H. El informe de auditoría incluye correctamente las conclusiones, recomendaciones y opiniones.



## NIVELES DE SUPERVISIÓN EN UNA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Existen diferentes niveles de supervisión, dependiendo del nivel del funcionario de la auditoría gubernamental. Cada uno tendrá sus propias responsabilidades en cuanto a supervisión. En términos generales, las responsabilidades de supervisión típicas para cada nivel son:



**Figura 1 - Niveles de supervisión**

Fuente: Creación propia

## EL PAPEL DEL SUPERVISOR EN UNA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

El papel del supervisor de auditoría gubernamental es especialmente fundamental al fungir como enlace con el líder del equipo y los auditores de campo, sirviendo como un canal de comunicación entre ambos niveles y asegurándose que el plan de auditoría se lleve a cabo de acuerdo con lo esperado y que se estén logrando los objetivos.

***Algunas de sus funciones principales son:***

- » Preparar y aplicar los programas de supervisión, en las principales etapas del proceso de la auditoría.
- » Desarrollar conjuntamente con el líder del equipo de auditoría la planificación del trabajo de auditoría gubernamental.
- » Familiarizarse con las actividades de la entidad a ser examinada, a fin de ejercer una supervisión adecuada de las labores del equipo.
- » Supervisar periódicamente las actividades del equipo de auditoría, de acuerdo con la fase del proceso de la auditoría que se esté realizando.
- » Orientar los procedimientos.
- » Evaluar el avance del trabajo del equipo de auditores.
- » Resolver las consultas realizadas por el equipo de auditores.
- » Revisar los productos intermedios y finales del trabajo
- » Informar a la jefatura sobre los asuntos importantes de la auditoría, así como los de carácter administrativo.
- » Revisar el borrador del informe de auditoría, antes y después de la comunicación de los resultados, a los funcionarios de la entidad auditada.
- » Preparar y presentar al líder de la auditoría el informe de supervisión.

**SUPERVISIÓN DEL TRABAJO DE EXPERTOS CONTRATADOS**

Como lo explica la NIA 620 “Uso del trabajo de un experto”, esta clase de trabajos deben ser correctamente supervisados para determinar si la evidencia aportada es correcta. En la auditoría gubernamental esta supervisión presenta una mayor trascendencia ya que por las variadas características de las instituciones públicas, el uso de especialistas se vuelve muy frecuente.

Aunque no está normado, se espera que el auditor gubernamental adquiera suficiente conocimiento de la actividad de la organización auditada como para poder determinar que la evidencia utilizada por el especialista sea adecuada y que los procedimientos utilizados y los resultados de su labor son satisfactorios.

## DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO DE SUPERVISIÓN

Las normas de auditoría gubernamental (INTOSAI norma 3.30) señalan que la labor de supervisión debe estar adecuadamente evidenciada en los papeles de trabajo durante el desarrollo de la auditoría con la finalidad de establecer la oportunidad y el aporte técnico al trabajo de ésta.

Las instrucciones impartidas por el supervisor en el curso de la auditoría gubernamental a los miembros del equipo de trabajo suelen ser verbales o escritas. Por

un lado, las verbales normalmente tratan sobre mejoras en el desarrollo del trabajo o el enfoque de los papeles de trabajo.

**LA LABOR DE SUPERVISIÓN DEBE ESTAR ADECUADAMENTE EVIDENCIADA EN LOS PAPELES DE TRABAJO DURANTE EL DESARROLLO DE LA AUDITORÍA**

Por otro lado, las escritas son obligatorias para el auditor y deben quedar evidenciadas en el respectivo papel de trabajo o cédulas

correspondientes. Estas instrucciones escritas suelen referirse a mejoras en los resultados de la labor del auditor.



## OBJETIVOS DE LA SUPERVISIÓN DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Los objetivos que pretende alcanzar el ejercicio de las labores de supervisión son los siguientes:

- » Optimizar el uso del tiempo, dirigiendo eficazmente al elemento humano y empleando adecuadas técnicas de supervisión que estén de acuerdo con la calidad profesional y personalidad de los miembros del equipo.
- » Lograr la máxima eficiencia, efectividad y economía en los trabajos programados mediante la efectiva distribución en las tareas importantes.
- » Conseguir que las labores de auditoría se desarrollen de conformidad con las normas y políticas de auditoría gubernamental y todas las disposiciones normativas relativas a la profesión, como las emitidas por la Contraloría General de la República.
- » Proporcionar al líder de auditoría el suficiente grado de confiabilidad que el desarrollo de la auditoría se ejecute con las más altas normas de calidad profesional y han logrado los objetivos de la auditoría.
- » El proceso de supervisión procura que las labores efectuadas por el auditor concuerden con el alcance establecido con antelación, que la profundidad de las pruebas fue lo esperado y la evidencia obtenida es suficiente para sostener las conclusiones de auditoría.
- » De igual forma, durante la elaboración de los hallazgos se debe realizar una efectiva supervisión que permita evaluar la calidad de la evidencia obtenida y la importancia o materialidad de las conclusiones del auditor.



## **VENTAJAS DEL TRABAJO DE SUPERVISIÓN EN UNA AUDITORÍA GUBERNAMENTAL**

Como en toda auditoría, el proceso de supervisión resulta de mucha trascendencia para el logro de los objetivos. Algunas ventajas que conlleva una adecuada supervisión en una auditoría gubernamental, son:

- » Se asegura que todas las observaciones y conclusiones tengan una base sólida y estén soportadas por evidencia de auditoría competente, relevante y razonable como fundamento de la opinión del auditor.
- » Se asegura que todos los errores, deficiencias y asuntos inusuales han sido apropiadamente identificados, documentados y ya sea han sido satisfactoriamente resueltos o comunicados al líder de la auditoría.
- » Se identifican cambios y mejoras necesarias para el desarrollo de futuras auditorías.



## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

IFAC. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría*. España: Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España.

Páginas consultadas: [www.cgr.go.cr](http://www.cgr.go.cr) / [www.intosai.org](http://www.intosai.org).

The logo for ILUMNO, featuring the word in white uppercase letters on an orange rectangular background. The background of the entire page is a dark blue geometric pattern of overlapping triangles, with a large, semi-transparent blue circle centered in the middle.

ILUMNO