

NORMAS DE EJECUCIÓN, EVIDENCIA

Elaborado por:
Lic. Christian Lobo Umaña

NORMAS DE EJECUCIÓN, EVIDENCIA

OBTENCIÓN DE LA EVIDENCIA EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La evidencia de auditoría consiste en cualquier información utilizada por el auditor para determinar si la materia que se está evaluando cumple con los criterios aplicables, ya sean técnicos o legales, de forma o de fondo. Por ejemplo, si el auditor está evaluando la cuenta de bancos ocupa evidencia de que los datos registrados contablemente sean correctos, como los estados de cuenta bancarios.

La evidencia puede tomar diversas formas, tales como registros de operaciones en papel y en forma electrónica, comunicaciones por escrito y en forma digital con gente externa, observaciones hechas por el auditor y testimonios orales o escritos efectuados por la entidad auditada.

LA CANTIDAD DE LA EVIDENCIA REQUERIDA DEPENDE DEL RIESGO DE ERROR DE SIGNIFICANCIA EN LA INFORMACIÓN YA QUE MIENTRAS MÁS GRANDE SEA EL RIESGO, ES PROBABLE QUE SE REQUIERA MÁS EVIDENCIA

La cantidad de la evidencia requerida depende del riesgo de error de significancia en la información ya que mientras más grande sea el riesgo, es probable que se necesite más evidencia. De igual forma depende de la calidad de la misma ya

que mientras mayor sea la calidad, menos se requerirá. En consecuencia, la suficiencia y propiedad de la evidencia están interrelacionadas. Sin embargo, el simple hecho de obtener más evidencia no compensa su falta de calidad.

CARACTERÍSTICAS QUE DEBE TENER LA EVIDENCIA

Los auditores gubernamentales deben realizar procedimientos de auditoría que proporcionen evidencia de auditoría suficiente y apropiada para sustentar el informe de auditoría

- » **Evidencia de auditoría suficiente:** Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. Si la cantidad de evidencia es poca podría inducir al error por parte del auditor. Si la cantidad de evidencia es excesiva se estaría utilizando en demasía recursos que son limitados como tiempo, esfuerzo de los auditores, etcétera.
- » **Evidencia de auditoría adecuada:** Medida cualitativa de la evidencia de auditoría. Es decir, su relevancia, validez y confiabilidad para respaldar las conclusiones en las que basa la opinión el auditor.

El auditor gubernamental debe tener en mente que la evidencia de auditoría debe lograr que cualquier tercero, con conocimientos básicos del asunto, llegue a las mismas conclusiones a que llega el auditor gubernamental.

PROCEDIMIENTOS PARA OBTENER EVIDENCIA

Para obtener evidencia con dichas características, el auditor gubernamental debe diseñar los procedimientos adecuados. Las decisiones del auditor gubernamental en cuanto a la naturaleza, los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de auditoría tendrán un impacto en la evidencia que se obtendrá.

La selección de procedimientos dependerá de la evaluación del riesgo o del análisis del problema que haya ejecutado el auditor gubernamental en la etapa de planeación de la auditoría. El auditor elegirá aquellas pruebas que le permitan evaluar la materialización o no de aquellos riesgos que determinó con mayor impacto y probabilidad.



LOS MÉTODOS PARA OBTENER LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA PUE- DEN INCLUIR:

- » **Inspección:** Implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o en examen físico de un activo. Por ejemplo, revisar los carteles de contratación contratos de la institución con los proveedores.
- » **Observación:** Consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas. Por ejemplo, presenciar la toma de inventario de activos por parte de la unidad a cargo.
- » **Indagación:** Consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. Por ejemplo, realizar entrevistas a los funcionarios a cargo de la nómina.
- » **Confirmación:** Significa el realizar consultas a terceras personas de las afirmaciones hechas por la administración. Por ejemplo, consultar a los deudores de la institución para confirmar los saldos de las cuentas por cobrar.
- » **Recálculo:** Consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. Por ejemplo, realizar nuevamente los cálculos de la depreciación de activos y comparar los resultados con los registrados en Contabilidad
- » **Repetición o reejecución:** Implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron ejecutados como parte del control interno de la entidad.
- » **Procedimientos analíticos:** Evaluaciones de información financiera efectuados mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros para determinar fluctuaciones y relaciones inconsistentes en los componentes de los estados financieros. Por ejemplo, comparar los saldos de una cuenta en varios períodos, o comparar los montos presupuestados contra los montos realmente ejecutados.

En el desarrollo de estos métodos la evaluación del auditor sobre la evidencia debe ser objetiva, justa y equilibrada.



EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA DE AUDITORÍA Y CONCLUSIONES DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL

Después de concluir los procedimientos de auditoría, el auditor gubernamental revisará la documentación resultante de estos con el fin de determinar si el asunto a evaluar ha sido auditado de manera suficiente y apropiada. Antes de sacar conclusiones, el auditor reconsiderará la evaluación inicial de riesgo y de materialidad a la luz de la evidencia recolectada.

CON BASE EN LOS RESULTADOS O HALLAZGOS, EL AUDITOR DEBE EJERCER SU JUICIO PROFESIONAL PARA LLEGAR A UNA CONCLUSIÓN SOBRE EL ASUNTO QUE ESTÁ AUDITANDO.

En caso que, como resultado de esta evaluación, la evidencia de auditoría no sea suficiente para formar una opinión, o si el auditor gubernamental considera que ha variado su evaluación inicial del riesgo y la materialidad, debe determinar si es necesario realizar procedimientos adicionales.

El objetivo de que el auditor gubernamental evalúe la evidencia de auditoría es obtener resultados o hallazgos. Con base en estos, el auditor debe ejercer su juicio profesional para llegar a una conclusión sobre el asunto que está auditando.

Al evaluar la evidencia de auditoría y la materialidad de los hallazgos, el auditor debe tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos.

Un ejemplo de un factor cuantitativo es el monto de una diferencia encontrada en un inventario o toma física. Un ejemplo de un factor cualitativo es un incumplimiento de una directriz por parte de un funcionario de la administración, aunque esto no haya causado diferencias en los resultados de la institución.

Así, los resultados preliminares deben comunicarse y tratarse con la entidad auditada para confirmar su validez. Asimismo, el auditor debe respetar todos los requerimientos relacionados con la confidencialidad.

De esta forma, las normas de auditoría gubernamental respecto a la evidencia de auditoría cuentan con regulaciones específicas para cada una de los tipos de auditoría, debido a sus características especiales.

EVIDENCIA DE AUDITORÍA FINANCIERA GUBERNAMENTAL

El propósito de una auditoría de estados financieros es aumentar el grado de confianza de los posibles usuarios en dichos estados financieros. Esto se logra a través del dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para la emisión de información financiera aplicable o en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco razonable de presentación de la información financiera- si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco.

Los procedimientos de auditoría financiera deben ser apropiados según las circunstancias, con el propósito de obtener evidencia suficiente y apropiada. La evidencia de auditoría financiera proviene de la información contenida en los registros contables que sirven de base para los estados financieros y de otras fuentes. El auditor gubernamental deberá considerar tanto la relevancia como la confiabilidad de la información que se va a usar como evidencia.

Una auditoría de estados financieros no involucra la autenticación de la documentación y no se espera que el auditor gubernamental esté entrenado; es decir, que sea un experto en dicha autenticación. Sin embargo, el auditor gubernamental deberá considerar la confiabilidad de la información que se usará como evidencia, incluyendo fotocopias, facsímiles, negativos, archivos digitalizados u otro tipo de documentos electrónicos.



**GRADO DE
CONFIANZA**

Asimismo, también deberá tomar en cuenta los controles existentes para la preparación y mantenimiento de toda esa documentación. De esta forma puede mejorar su confiabilidad en ella como evidencia de auditoría suficiente y relevante.

La confiabilidad de la evidencia depende de su fuente y su naturaleza, así como de las circunstancias específicas en las que se obtuvo. Se pueden hacer generalizaciones acerca de la confiabilidad de varios tipos de evidencia, aunque con principales excepciones.

Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes fuera de la entidad auditada, como las confirmaciones externas, puede haber circunstancias que afecten la confiabilidad de la información. Así pues, aunque reconociendo la existencia de algunas excepciones, las siguientes generalizaciones acerca de la confiabilidad de la evidencia pueden ser útiles:

- » La evidencia es más confiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad auditada.
- » La evidencia que se genera internamente es más confiable cuando los controles correspondientes son efectivos.
- » La evidencia obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, a través de la observación de la aplicación de un control) es más confiable que la evidencia obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, a través de preguntas sobre la aplicación de un control).
- » La evidencia es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, formato electrónico o cualquier otro medio (por ejemplo, el registro escrito de una junta es más confiable que el informe oral de lo que se discutió).
- » La evidencia proporcionada por documentos originales es más confiable que la evidencia brindada por fotocopias o facsímiles.
- » La mayor seguridad es proporcionada por una evidencia consistente obtenida de diversas fuentes o de naturaleza diferente en vez de piezas de evidencia consideradas individualmente. Además, al obtener evidencia de diversas fuentes o de naturaleza diferente, es posible identificar elementos individuales que son poco confiables.



La evidencia de auditoría se puede obtener examinando los registros contables. Al igual que la información que apoya y corrobora las aseveraciones de la administración, se debe tomar en cuenta cualquier información que contradiga dichas aseveraciones. En el caso de los estados financieros del sector público, a menudo la administración puede afirmar que las transacciones y eventos se llevaron a cabo de conformidad con la legislación y la debida autoridad, y tales aseveraciones bien pueden caer dentro del ámbito de una auditoría financiera.

También puede ser necesario que los auditores financieros del sector público consideren los requisitos y recomendaciones de los Principios Fundamentales de las Auditorías de Cumplimiento y las directrices correspondientes al desarrollar su auditoría.

Al desarrollar la auditoría, los auditores gubernamentales también deben considerar la necesidad de requerimientos que permitan obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en relación con:

- » El uso de confirmaciones externas como evidencia de auditoría;
- » Derivación de procedimientos analíticos y diferentes técnicas de muestreo;
- » El empleo de mediciones del valor razonable, si resulta relevante;
- » La evidencia de auditoría cuando la entidad auditada tiene partes relacionadas;
- » Lo proveniente del uso por parte de la entidad auditada de organizaciones de servicio;
- » Usar el trabajo de áreas de auditoría interna o, cuando la ley y los reglamentos lo permiten y se considera relevante, la asistencia directa de auditores internos;
- » Expertos externos;
- » El desarrollo de declaraciones escritas para sustentar la evidencia de auditoría.



En ciertos ambientes los auditores pueden estar sujetos a leyes y reglamentos que requieran su conocimiento y seguimiento de procedimientos precisos relacionados con las reglas de evidencia. Los auditores del sector público deberán familiarizarse con dichas políticas y procedimientos que describen los requisitos adicionales relacionados con la evidencia de auditoría y están diseñados para garantizar el cumplimiento de las leyes aplicables.

Por ejemplo, debe obtener conocimiento de en la institución pública donde aplica las Normas Internacionales del Sector Público (NICSP), las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), además de regulaciones por entes contralores como superintendencias de servicios.

Consideración de hechos posteriores en auditoría financiera gubernamental

El auditor debe obtener suficiente evidencia de auditoría y apropiada de que todos los eventos que ocurran entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe del auditor y que requieran un ajuste o divulgación en los estados financieros han sido identificados.

LOS PROCEDIMIENTOS DEBERÁN DISEÑARSE LO MÁS APROXIMADAMENTE POSIBLE PARA CUBRIR EL PERIODO QUE VA DE LA FECHA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS A LA FECHA DEL INFORME DEL AUDITOR

El auditor también deberá responder de manera apropiada a los hechos que se conozcan después de la fecha del informe del auditor y los cuales, de haberse sabido en dicha fecha, hubieran hecho que el auditor corrigiera su informe.

Los procedimientos deberán diseñarse lo más aproximadamente posible para cubrir el periodo que va de la fecha de los estados financieros a la fecha del informe del auditor. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales en asuntos sobre los procedimientos previos de auditoría que han proporcionado una conclusión satisfactoria.

Por otro lado, los estados financieros pueden verse afectados por cierto tipo de eventos posteriores (aquellos que ocurren después de la fecha de los estados financieros). Muchos marcos de emisión de información financiera se refieren específicamente a dichos eventos.

Normalmente, se identifican dos tipos de eventos:

1. Eventos que proporcionan evidencia de condiciones que existían en la fecha de los estados financieros.
2. Eventos que proporcionan evidencia de situaciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

Los procedimientos para obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada pueden incluir:

- » Pasos para obtener un conocimiento más claro de cualquier procedimiento establecido por la gerencia para garantizar la identificación de eventos posteriores.
- » Indagaciones con la administración.
- » El escrutinio de las minutas.
- » Revisión de los estados financieros intermedios más recientes, si los hay.

Al hacer indagaciones con la administración, es posible que los auditores necesiten considerar cualquier evento posterior relevante para la capacidad de la entidad pública de cumplir con los objetivos de su programa y que, por lo tanto, puede afectar la presentación de la información de resultados en los estados financieros.

El auditor no tiene ninguna obligación de realizar procedimientos de auditoría en los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si con posterioridad a la fecha del informe del auditor, pero antes de que los estados financieros hayan sido publicados, un hecho llegara al conocimiento del auditor que, de haberlo sabido en la fecha del informe pudiera haber sido causa de una corrección en este, entonces deberán tomarse las acciones necesarias.

Dichas acciones pueden incluir:

- » Discutir el asunto con la administración y, en su caso, con los encargados de la gestión.
- » Determinar si los estados financieros necesitan corregirse y, de ser así.
- » Preguntar cómo pretende la administración abordar el asunto en los estados financieros.

Si la administración no toma los pasos necesarios para garantizar que cualquiera que reciba los estados financieros una vez publicados sea informado de la situación y no corrige los estados financieros en circunstancias en las que el auditor cree que necesitan ser corregidos, entonces el auditor deberá notificar a la administración y a los encargados de la gestión que tratará de prevenir en contra de la confianza que se pudiera tener en dicho informe del auditor en el futuro. Esto puede incluir la búsqueda de asesoría legal y reportar el hecho ante el órgano estatutario correspondiente.



EVIDENCIA EN AUDITORÍA DEL DESEMPEÑO

La auditoría de desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones de la institución operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora.

La auditoría de Desempeño busca brindar nueva información, análisis o perspectivas, y cuando corresponda, recomendaciones de mejora. Las auditorías de desempeño proporcionan nueva información, conocimiento o valor al:

- » Proporcionar nuevas perspectivas analíticas (análisis o nuevas perspectivas más amplias o más profundas).
- » Hacer más accesible la información existente a las diversas partes interesadas.
- » Proporcionar una visión o conclusión independiente y rectora basada en la evidencia de auditoría.
- » Proporcionar recomendaciones basadas en un análisis de los hallazgos de auditoría.

Como en toda auditoría gubernamental, los auditores del desempeño deben obtener evidencia de auditoría que sea suficiente y apropiada, para establecer los hallazgos, formular conclusiones en respuesta a los objetivos y preguntas de auditoría, y emitir recomendaciones.

La naturaleza de la evidencia de auditoría necesaria para llegar a conclusiones en la auditoría de desempeño es determinada por el tema, el objetivo de la auditoría, y las preguntas de auditoría.



La auditoría de desempeño implica una serie de procesos de análisis que evolucionan gradualmente a través de la interacción mutua, dando pie a las preguntas y métodos empleados para desarrollar en profundidad y sofisticación. Esto puede implicar la combinación y comparación de datos de diferentes fuentes, la formulación de conclusiones preliminares y la compilación de hallazgos con el fin de construir hipótesis que se puedan probar, si es necesario, con datos adicionales.

ES IMPORTANTE PARA LOS AUDITORES DEL DESEMPEÑO ESTAR ORIENTADOS A LOS OBJETIVOS Y TRABAJAR DE FORMA SISTEMÁTICA Y CON EL DEBIDO CUIDADO Y OBJETIVIDAD.

Las conclusiones pueden estar basadas en la evidencia cuantitativa obtenida al usar métodos científicos o técnicas de muestreo. La formulación de conclusiones puede requerir una medida importante de juicio e interpretación con el fin de responder a las preguntas de auditoría, debido al hecho que la evidencia de auditoría puede ser

persuasiva ("lleva a la conclusión de que...") en vez de concluyente ("correcto/incorrecto").

La necesidad de precisión debe ponderarse contra lo que es razonable, económico y relevante para el propósito de la auditoría. El auditor debe coordinar esto con el jerarca de la administración, ya que probablemente se requerirá el involucramiento de esta, con la respectiva inversión de recursos. Es importante para los auditores del desempeño estar orientados a los objetivos y trabajar de forma sistemática y con el debido cuidado y objetividad.



EVIDENCIA DE AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

La auditoría de cumplimiento es una evaluación independiente para determinar si un asunto cumple con las autoridades aplicables identificadas como criterios. Las auditorías de cumplimiento se llevan a cabo evaluando si las actividades, operaciones financieras e información cumplen, en todos los aspectos significativos, con las autoridades que rigen a la entidad auditada.

El objetivo de la auditoría de cumplimiento del sector público es, por lo tanto, permitir al auditor gubernamental evaluar si las actividades de las entidades públicas cumplen con las autoridades que las rigen. Esto involucra presentar informes sobre el grado en que la entidad auditada cumple con los criterios establecidos.

En consecuencia, los auditores de cumplimiento deben recopilar evidencia de auditoría suficiente y apropiada para cubrir el alcance de esta, para ello los procedimientos de la auditoría deben ser apropiados de acuerdo con las circunstancias de la auditoría y adaptarse para poder obtener evidencia suficiente y apropiada.

La naturaleza y las fuentes de la evidencia de auditoría necesaria están determinadas por los criterios, la materia y el alcance de la auditoría. En vista de que la materia puede ser cualitativa o cuantitativa, el auditor se enfocará en la evidencia cuantitativa o cualitativa, o en una combinación de ambas, según el alcance de la auditoría. Por lo tanto, la auditoría de cumplimiento incluye una variedad de procedimientos para recopilar evidencia de auditoría de naturaleza, tanto cuantitativa como cualitativa.



Evaluar

El auditor que realiza una auditoría de cumplimiento, con frecuencia necesitará combinar y comparar la evidencia de diferentes fuentes para satisfacer los requerimientos de suficiencia y pertinencia.

Los auditores deben evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, y deben formular conclusiones relevantes. Después de completar la auditoría, es necesario que revise la evidencia para llegar a una conclusión o emitir un dictamen. El auditor debe evaluar si la evidencia obtenida es suficiente y apropiada como para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

EL PROCESO DE EVALUACIÓN REQUIERE TOMAR EN CONSIDERACIÓN TANTO LA EVIDENCIA QUE RESPALDE COMO LA QUE CONTRADIGA EL INFORME.

El proceso de evaluación requiere tomar en consideración tanto la evidencia que respalde como la que contradiga el informe, conclusión o el dictamen de auditoría

sobre el cumplimiento o no cumplimiento. También incluye consideraciones sobre la materialidad. Después de evaluar si la evidencia es suficiente y apropiada dado el nivel de seguridad de la auditoría, el auditor debe considerar la mejor manera formular las conclusiones a la luz de la evidencia.

Si la evidencia obtenida de una fuente es inconsistente con la obtenida de otra, o si existen dudas sobre la confiabilidad de la información que se utilizará como evidencia, el auditor debe determinar qué modificaciones o adiciones, a los procedimientos de auditoría, resolverían la materia en cuestión y considerarían las implicaciones, si las hubiera, para otros aspectos de la auditoría.

Al concluir la auditoría, el auditor revisará la documentación de esta para determinar si la materia en cuestión ha sido analizada de manera suficiente y adecuada. También debe definir si la evaluación del riesgo y la determinación inicial de importancia relativa (materialidad) fueron adecuadas a la luz de la evidencia recopilada, o si es necesario revisarlas.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

Páginas consultadas: web www.cgr.go.cr / www.intosai.org.

The logo for ILUMNO is displayed in white, uppercase letters on a bright orange rectangular background. The letters are bold and sans-serif. The letter 'O' is stylized with a white circular cutout in its center. The logo is positioned on the left side of the page, partially overlapping a large, semi-transparent blue circle that is centered in the background. The entire background is a dark blue with a complex, low-poly geometric pattern of various shades of blue and black triangles and polygons.

ILUMNO