

REPÚBLICA DE PANAMÁ
ASAMBLEA LEGISLATIVA
LEGISPAN

Tipo de Norma: DECRETO

Número: 24

Referencia: 24

Año: 1993

Fecha(dd-mm-aaaa): 11-02-1993

Título: POR EL CUAL SE EMITE LA NORMA DE AUDITORIA INTERNA N° 3, PARA LAS INSTITUCIONES DEL SECTOR PUBLICO, DENOMINADA EL INFORME DE AUDITORIA INTERNA.

Dictada por: CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

Gaceta Oficial: 22401

Publicada el: 25-10-1993

Rama del Derecho: DER. ADMINISTRATIVO

Palabras Claves: Finanzas públicas

Páginas: 17

Tamaño en Mb: 2.707

Rollo: 85

Posición: 2081

- a. Condición (lo que sucede).....
- b. Criterio (lo que debió hacerse).....
- c. Las causas de las deficiencias.....
- d. El efecto.....
- e. Identificación de los responsables administrativos.....
- 23. Redacción de recomendaciones.....
- 24. Revisión del borrador del Informe.....
- VII. PRESENTACION DEL BORRADOR DEL INFORME
- 25. Elaboración de agenda para la reunión.....
- 26. Reunión para la presentación.....
- 27. Proceso de presentación.....
- 28. Complementación del borrador.....
- VIII. COORDINACION
- 29. Con el asesor jurídico.....
- 30. Con la Contraloría General.....
- IX. DEPURACION Y APROBACION DEL BORRADOR PRESENTADO
- 31. Depuración.....
- X. APROBACION Y DISTRIBUCION DEL INFORME FINAL
- 32. Aprobación.....
- 33. Distribución.....
- 34. Archivos.....

NORMAS DE AUDITORIA INTERNA No. 3

I. GENERALIDADES

- 01. **Definición:** Es el documento formal emitido por la Unidad de Auditoría Interna sobre el examen efectuado y constituye el resultado del trabajo realizado, de acuerdo a las Normas de Auditoría, leyes, políticas y procedimientos que rigen una Institución.
- 02. **Objetivos:** El objetivo principal es proporcionar a las autoridades pertinentes una evaluación independiente, objetiva e imparcial sobre el cumplimiento de las políticas, planes, programas y sobre el ambiente y estructura del control interno; además de:
 - a. Proporcionar recomendaciones para mejorar los sistemas administrativos, financieros y los procesos de control.
 - b. Facilitar la comprensión de las situaciones encontradas, a través de una relación ordenada de hechos.
 - c. Motivar la implantación de las recomendaciones para conseguir el beneficio esperado.

- d. Informar de los criterios técnicos que permitieron formular las recomendaciones.
 - e. Servir como guía para llevar a la práctica las recomendaciones y alternativas propuestas.
 - f. Identificar los posibles responsables en los casos de hechos irregulares.
03. **Importancia:** Se considera importante porque:
- a. Constituye el vínculo entre la Unidad de Auditoría Interna, el área examinada y la máxima autoridad.
 - b. Permite a los responsables del área examinada, luego de discutido el informe:
 - 1. Analizar adecuadamente los criterios del auditor respecto de las situaciones encontradas.
 - 2. Estar seguros de los correctivos que deben hacerse para mejorar las desviaciones detectadas.
 - c. Es un instrumento gerencial que ayuda a medir la eficiencia de la unidad auditada y por ende, contribuye a la toma de decisiones.
 - d. Sirve de instrumento legal en los procesos de establecimiento de responsabilidad penal y patrimonial.
04. **Características:** El informe producto de cada auditoría deberá hacer una clara mención de la naturaleza objeto y alcance del trabajo desarrollado, señalando en su caso, las limitaciones que se hubieran enfrentado para el cumplimiento de los objetivos propuestos.

La información que proporcione el informe de auditoría acerca de los hechos o situaciones observados, deberá reunir los siguientes atributos de calidad:

- a. **Oportunidad**
Que la información permita tomar a tiempo las acciones requeridas.
- b. **Integridad**
Incluir todos los hechos importantes sin omisión alguna, proporcionando una visión objetiva de las situaciones observadas y de las recomendaciones a que conducen.
- c. **Competencia**
Asegurar de que los resultados informados corresponden al objeto de la auditoría.
- d. **Relevancia**
Presentar los aspectos trascendentales de las áreas examinadas, sin abundar en detalles innecesarios.

- e. **Objetividad**
Presentar con imparcialidad la verdad de los hechos o situaciones observadas, y la evidencia probatoria de los mismos.
 - f. **Convicción**
Permitir que la solidez de la evidencia conduzca al lector a las mismas conclusiones a las que llegó el auditor.
 - g. **Claridad**
Que la estructura, terminología y redacción empleados, permitan que la información presentada pueda ser entendida por el lector, aunque no sea versado en el tema; y,
 - h. **Utilidad**
Aportar elementos que propicien el uso óptimo de los recursos y el mejoramiento de la administración de la dependencia o entidad.
05. **Confidencialidad:** El informe de auditoría interna, por su naturaleza, es confidencial ya que contiene información que debe ser utilizada por las áreas evaluadas, por la administración superior y en las instancias legales, según sea el caso.
06. **Documento legal:** La Norma de Auditoría No. 1, Capítulo VII, determina las condiciones en que el informe de auditoría interna se constituye en un instrumento de aplicación legal, especialmente cuando los hechos encontrados se refieren a casos como denuncias, irregularidades, fraudes, etcétera.

II. RESPONSABILIDADES

07. **De los auditores internos:** Los auditores internos, tienen la responsabilidad de informar de su trabajo para dejar evidencia de lo realizado y de los hallazgos detectados; en este campo son responsables por:
- a. Presentar un informe claro, completo y oportuno.
 - b. Documentar el contenido del informe, de manera que los comentarios se fundamenten en hechos reales.
 - c. Dar al informe la atención técnica necesaria para evitar que su contenido sea mal interpretado.
 - d. Incluir en el informe los hechos importantes y las situaciones detectadas, para evitar que puedan generar debilidades futuras.
 - e. Proporcionar recomendaciones que sean aplicables y beneficiosas para la institución.
08. **De la máxima autoridad de la institución:** La máxima autoridad es respon-

sable de garantizar que los recursos invertidos en el trabajo de auditoría interna, tengan los efectos esperados a través del constante mejoramiento de los sistemas operativos y de control, por lo cual deberá:

- a. Dar la atención que el informe amerite y divulgar su contenido a los niveles necesarios.
 - b. Instar, a los niveles involucrados, a la aplicación inmediata de las recomendaciones.
 - c. Exigir de los responsables, explicaciones sobre las acciones llevadas a cabo, estableciendo un tiempo prudencial.
 - d. Impartir instrucciones de las acciones a seguir en los casos en que no se hayan tomado en cuenta las recomendaciones.
 - e. Establecer las políticas necesarias para la atención de los informes de auditoría, tal como lo establece la Norma de Auditoría Interna No. 1.
09. De la Contraloría General: Como organismo responsable de emitir la normatividad en materia de control gubernamental, tiene la obligación de:
- a. Apoyar en la aplicación de las recomendaciones.
 - b. Proporcionar los mecanismos técnicos para la confección de los informes.
10. Del personal del área examinada: Todo personal relacionado con un examen de auditoría interna, tiene la responsabilidad, en el campo de su competencia por:
- a. Asegurarse de que entendió adecuadamente el contenido de las recomendaciones.
 - b. Atender de inmediato las recomendaciones que le sean aplicables.
 - c. Informar de los logros obtenidos a través de las recomendaciones implantadas.
 - d. Buscar las alternativas para una mejor implantación de las recomendaciones.
 - e. Coordinar acciones con las demás áreas que tengan que ver con una recomendación específica.

III. TIPOS DE INFORMES

11. **Informe de Evaluación del Control Interno:** Este informe se refiere al resultado de la evaluación de un proceso, de un sistema, de un departamento o de un área específica.

12. **Informe de Análisis Financiero:** Este tipo de informe se refiere al análisis de partidas específicas dentro de los Estados Financieros, u otros análisis de carácter financiero.
13. **Informe Especial:** Es aquel documento o informe que se prepara en base a una investigación específica cuyo resultado determina las responsabilidades de tipo administrativo y patrimonial.

IV. CONTENIDO DEL INFORME

14. **Informe de Evaluación del Control Interno:** Este Informe que será el más usual que produzca el auditor interno, deberá contener lo siguiente:
 - a. **Cubierta**
Para preservar el contenido del informe debe utilizarse material adecuado, con la identificación de la institución, el tema, fecha y número del informe.
 - b. **Índice**
Se refiere a la relación del contenido del informe, identificando el número de página.
 - c. **Resumen ejecutivo**
Este punto que no debe ser más de dos hojas, está orientado a dar al ejecutivo, un resumen del contenido total del informe, contemplando lo siguiente:
 1. **Destinatario:** A la máxima autoridad.
 2. **Presentación:** Un párrafo en donde se identifique el área examinada, funcionarios responsables y el período cubierto.
 3. **Alcance del trabajo:** En este párrafo se indicará en qué consistió la evaluación realizada, y en qué se basó el auditor para desarrollar y concluir el examen.
 4. **Resultado del examen:** En esta parte se establecerán los títulos de los hallazgos más significativos y los datos finales del trabajo con referencia al número de página del informe.
 5. **Firma de los auditores** que realizaron el examen y la del jefe de la Unidad de Auditoría Interna, aprobando el informe.
 - d. **Comentarios sobre las áreas examinadas**
Se refiere al desarrollo de los hechos encontrados de tal forma que se pueda apreciar, en forma lógica, lo que afecta el

- normal desenvolvimiento de las operaciones, permitiendo presentar las recomendaciones pertinentes.
- e. **Recomendaciones**
Se refiere al desarrollo de las alternativas que permitan subsanar las deficiencias encontradas, que ayuden a la unidad examinada a mejorar sus operaciones o métodos de trabajo.
 - f. **Comentarios de la Institución**
Se refiere a los criterios de los funcionarios de la institución, sobre los hallazgos detectados y las acciones a llevar a cabo para solucionar las deficiencias descritas en el Informe.
 - g. **Cuadros, anexos y complementos**
Son aquellos cuadros, anexos y complementos necesarios que contribuyan a aclarar el contenido del informe.
15. **Informe de Análisis Financiero:** Este informe deberá contener los siguientes elementos:
- a. **Cubierta**
Para preservar el contenido del informe debe utilizarse material adecuado, con la identificación de la institución, el tema, fecha y número del informe.
 - b. **Índice**
Se refiere a la relación del contenido del informe identificando el número de página.
 - c. **Pronunciamiento sobre el resultado**
Este punto que no debe ser más de dos hojas, está orientado a dar al ejecutivo, un resumen del contenido total del informe, contemplando lo siguiente:
 1. **Fecha:** Como regla general, la fecha del informe debe ser aquella que coincida con el último día de trabajo en el campo, ya que esto permite verificar otros aspectos tales como el tiempo invertido, período cubierto, etcétera.
 2. **Destinatario:** A la máxima autoridad.
 3. **Presentación:** Un párrafo en donde se identifique el área examinada, funcionarios responsables y el período cubierto.
 4. **Alcance del trabajo:** En este párrafo se indicará en qué consistió la evaluación realizada, y en qué se basó el auditor para desarrollar y concluir el examen.
 5. **Resultado del examen:** En esta parte se presentarán los datos finales del trabajo.

4. Lugar
5. Dirección, Departamento o Sección
6. Referencia, orden, memorándum, denuncia pública presentada que origina la intervención o si es de oficio.
7. Condición del informe: preliminar, exhaustivo (parcial o final).

d. Descripción del acto y cuantías involucradas

Se refiere a la expresión del acto u omisión que haya originado la irregularidad; monto o cuantía del perjuicio, apropiación, daño, beneficio ilegítimo, enriquecimiento indebido.

e. Relación de los hechos

Relación o referencia de los hechos, contratos, actividades, operaciones y circunstancias de las cuales se desprende la irregularidad, referenciándolas con las páginas, cuadros, anexos y documentos del informe.

f. Identificación de los sujetos de la responsabilidad

1. Nombres y apellidos completos.
2. Funciones o cargos desempeñados.
3. Domicilio y lugar habitual de trabajo.
4. Número de cédula de identidad personal y seguro social.

g. Clase y grado de responsabilidad

Es la identificación de la clase de responsabilidad, ya sea patrimonial o administrativa y el grado de participación en la misma, lo cual puede ser individual o colectiva.

h. Cuadros, anexos y complementos

Son aquellos cuadros, anexos y complementos necesarios que contribuyen a aclarar el contenido del informe.

i. Firma

La firma de los auditores internos que participaron en el examen y la del jefe de la Unidad de Auditoría Interna, aprobando el informe.

V. PASOS PREVIOS A LA ELABORACION DEL INFORME

17. **Revisión y supervisión:** El trabajo debe ser revisado durante el proceso de la auditoría, ya que de esto depende la calidad de la información que se incluya, así como la suficiencia de los papeles de trabajo que sirven de soporte al contenido del informe.

El supervisor debe revisar la estructura del informe, así como la recopilación de evidencias que respalden los hechos que se detecten durante el trabajo de auditoría, comparando con los papeles de trabajo para garantizar que antes de que el equipo de trabajo se retire de la unidad administrativa examinada, se disponga de toda la evidencia posible.

18. **Los papeles de trabajo como evidencia:** Los papeles de trabajo respaldan el proceso de aplicación de las técnicas de auditoría. Deben ser elaborados en forma completa, clara y precisa, de tal forma que constituyan la evidencia de los hechos encontrados que se incluyen en el informe; asimismo, deben ser conservados adecuadamente.

19. **Ajustes y extensión de trabajos:** El supervisor será quien establezca y sugiera la necesidad de ajustar o extender el alcance de ciertos procedimientos para recabar mayor evidencia, lo cual podría dar lugar a la emisión de un informe preliminar.

En el caso de detección de irregularidades, la Unidad de Auditoría Interna, verá la forma oportuna de coordinar acciones con la Contraloría General por lo que el informe puede esperar a que se completen algunos datos que son sumamente importantes.

VI. FECHA Y ELABORACION DEL INFORME DE EVALUACION DE CONTROL INTERNO

20. **Ultimo día de trabajo en el campo:** Como regla general, la fecha del informe debe ser aquella que coincida con el último día de trabajo en el campo, ya que esto permite verificar otros aspectos tales como el tiempo invertido, período cubierto, etcétera.

21. **Bases de elaboración:** Para elaborar el borrador del informe, se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- a. La importancia de los hechos que se quieren informar.
- b. La evidencia disponible que sustente lo que se quiere comentar.
- c. La posibilidad de que los hechos sean corregidos y produzcan beneficios futuros.
- d. El costo-beneficio y la dificultad técnica de implantación.

22. **Redacción de comentarios:** La redacción debe ser de tal forma que presente una relación de

hechos concretos que permitan apreciar objetivamente: LO QUE SUCEDE, LO QUE DEBIO HACERSE, LAS CAUSAS DE LAS DEFICIENCIAS Y EL EFECTO.

a. **Condición (lo que sucede)**

Se refiere a la descripción del funcionamiento del sistema actual, o la forma cómo está operando el sistema, el procedimiento, la política, etc., es decir aquello que se está evaluando, y sobre lo cual se quiere comentar.

b. **Criterio (lo que debió hacerse)**

Se refiere a la forma cómo debió funcionar aquello que se está evaluando, pudiendo utilizar tres referencias concretas:

Cómo debería operar el sistema o cómo debió llevarse a cabo la operación, según las leyes o la reglamentación interna de la institución.

Cómo debería hacerse tomando como base el avance tecnológico del área examinada.

Cómo debería hacerse tomando como base la forma en que se llevan a cabo esas mismas operaciones, en otras instituciones similares, y tomando en cuenta los requisitos mínimos de control.

c. **Las causas de las deficiencias**

Se refieren a la identificación del o los "por qué" el sistema está operando de esa manera, lo cual ha conducido a una deficiencia.

Es importante que se establezcan las razones o causas que originaron las deficiencias, o qué no permitieron observar las leyes o reglamentación interna, o la falta de aplicación de pronunciamientos técnicos que garantizan información con-

- fiable y oportuna.
- d. **El efecto**
Se refiere al resultado obtenido, a través de la comparación de los puntos anteriores, la cuantificación de la deficiencia en términos monetarios, de calidad, o eficiencia.
 - e. **Identificación de los responsables administrativos**
Debe fijarse con claridad el cargo o la posición de los responsables, de considerarse necesario.
23. **Redacción de Recomendaciones:** Las recomendaciones deben contener los datos necesarios que permitan al usuario llevarlos a la práctica. Para la redacción se deben tomar en cuenta los siguientes aspectos:
- a. Evaluar el costo frente al beneficio.
 - b. Presentar los beneficios del cambio, cuantificando o calificando, según sea el caso.
 - c. Cubrir todos los aspectos del cambio propuesto.
 - d. Orientar a la eliminación de las causas del problema.
 - e. Procurar fortalecer los controles existentes, aumentando la eficiencia o la seguridad.
 - f. Orientar a la unificación de criterios de operación y control.
 - g. Tomar en cuenta los criterios vertidos por los funcionarios del área examinada en la reunión de presentación del informe.
24. **Revisión del Borrador del Informe:** El borrador del informe debe revisarlo el supervisor, tomando en cuenta los siguientes aspectos:
- a. Si la redacción es correcta y comprensible.
 - b. Si los comentarios están respaldados con evidencia suficiente, competente y pertinente.
 - c. Si los capítulos, títulos, subtítulos, etc., son adecuados al tema que se está comentando.
 - d. Si las recomendaciones son significativas.
 - e. Si se han establecido los niveles de autorización y responsabilidad.
 - f. Si los anexos incluidos son necesarios.
 - g. Si el informe en general, está completo.
- Para la revisión del borrador del informe se utilizará un cues-

cionario o guía que consideren los aspectos más relevantes de la redacción del informe.

VII. PRESENTACION DEL BORRADOR DEL INFORME

25. **Elaboración de agenda para la reunión:** Para que la presentación del Borrador del informe tenga éxito, es recomendable elaborar una agenda con los puntos importantes para conducir adecuadamente la reunión. Esto puede limitarse al orden en que se presentarán los comentarios, o a la metodología a utilizar durante la discusión; en otras palabras, debe ser una especie de estrategia para conducir la reunión.
26. **Reunión para la presentación:** Para garantizar que la presentación del borrador del informe se realice con las personas adecuadas, salvo en casos de excepción, debido a la naturaleza de la investigación o a la índole de las observaciones encontradas como la presunción de actos indebidos, es necesario realizar una reunión con los principales responsables del área examinada, tomando en cuenta los siguientes criterios:
- a. Enviar copia del borrador del informe conjuntamente con la notificación, para facilitar la presentación.
 - b. Poner en la parte superior derecha de todas las páginas del borrador del informe, una leyenda que manifieste "Borrador para Comentarios".
27. **Proceso de presentación:** La presentación debe considerar una introducción cordial que cree el ambiente propicio para la discusión, de tal forma que promueva la participación de los funcionarios responsables dando sus opiniones, aclaraciones o criterios de acción, para lo cual es necesario:
- a. Hacer la presentación de los hechos en forma clara y objetiva.
 - b. Aclarar todos los puntos posibles y concluir con las acciones a llevar a cabo, así como la consulta a los técnicos del área para ver la aplicabilidad de las recomendaciones.
28. **Complementación del borrador:** Para que el informe discutido disponga de los elementos y criterios suficientes, es necesario que se tome en cuenta lo siguiente:
- a. Anotar al pie de cada punto comentado, los criterios vertidos por el o los funcionarios, haciendo referencia al cargo que ostentan.
 - b. Asegurarse que los responsables entendieron claramente los puntos señalados.

