

REPÚBLICA DE PANAMÁ
ASAMBLEA LEGISLATIVA
LEGISPAN

Tipo de Norma: DECRETO

Número: 247

Referencia: N° 247

Año: 1996

Fecha(dd-mm-aaaa): 13-12-1996

Título: EMITIR LAS NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL PARA LA REPUBLICA DE PANAMA

Dictada por: CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA

Gaceta Oficial: 23240

Publicada el: 07-03-1997

Rama del Derecho: DER. ADMINISTRATIVO

Palabras Claves: Finanzas públicas, Código Fiscal

Páginas: 35

Tamaño en Mb: 0.328

Rollo: 149

Posición: 128

SEGUNDA: Declara el ESTADO que han quedado por tanto cancelados y extinguidos los derechos o acciones, si los hubiere, que pretende ejercer el Licenciado Roberto Enrique Fuentes, como denunciante de bien oculto que según alega tiene la CORPORACION DE DESARROLLO HOTELERO, S.A. en perjuicio del ESTADO.

En consecuencia, el ESTADO tomará las medidas pertinentes a efecto de revocar y dejar sin efecto toda acción que resulte contraria a los términos del presente contrato.

Para fe y constancia de lo cual se suscribe el presente Contrato, en la Ciudad de Panamá, a los cuatro días del mes de marzo de 1997.

Por El Estado

MIGUEL HERAS CASTRO
Ministro de Hacienda y Tesoro

Por la Corporación de Desarrollo Hotelero, S.A.

PURSHOTAM R. CHATLANI
Secretario y Representante Legal

REFRENDO:

GUSTAVO A. PEREZ
Contraloría General de la República

REPUBLICA DE PANAMA-ORGANO EJECUTIVO NACIONAL
MINISTERIO DE HACIENDA Y TESORO

APROBADO:

ERNESTO PEREZ BALLADARES
Presidente de la República

MIGUEL HERAS CASTRO
Ministro de Hacienda y Tesoro

CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA
DECRETO N° 247
(De 13 de diciembre de 1996)

EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA
en uso de sus facultades constitucionales y legales

C O N S I D E R A N D O:

- QUE** es responsabilidad de la Contraloría General de la República por mandato constitucional y legal, regular, fiscalizar y controlar el uso eficiente, económico y eficaz de los recursos del Estado distribuidos en las instituciones públicas que lo conforman
- QUE** es necesario contar con una base normativa única para continuar el proceso de sistematización y complementación del control cumplido por las Unidades de Auditoría Interna y la Contraloría General de la República.
- QUE** la Contraloría General de la República y las entidades públicas que cuenten con unidades de Auditoría Interna deben adoptar políticas y procedimientos para la contratación de personal con la preparación adecuada.

QUE es imperativo contar con personal con la capacidad y competencia profesional necesaria para examinar la información financiera y administrativa que presenten las instituciones públicas, la gestión de los funcionarios y sus resultados en el marco de las leyes, objetivos, presupuestos y programas de desarrollo gubernamental.

DECRETA

- Artículo 1. Emitir las **Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá** de aplicación obligatoria para realizar auditorías en las Instituciones del Sector Gubernamental por los auditores de la Contraloría General de la República, las Unidades de auditoría Interna de las Entidades del Sector Público, y las Firmas Privadas de Auditoría que se contraten.
- Artículo 2. Las Normas de Auditoría Gubernamental constituyen la base conceptual y metodológica para el auditor y contribuyen a determinar la amplitud de su actuación y los procedimientos que deberá aplicar en la auditoría.
- Artículo 3. Las Normas de Auditoría Gubernamental serán complementadas con manuales, guías e instrucciones especializadas, con el fin de proporcionar pautas específicas para el ejercicio de la auditoría. *
- Artículo 4. La Auditoría Gubernamental comprende la Auditoría Financiera, la Auditoría Operacional y las Auditorías Especiales.
- Artículo 5. Para desempeñar los cargos de Director de Auditoría General, Jefe de Departamento y Supervisor en la Contraloría General de la República es requisito esencial el título profesional de Contador Público Autorizado y la licencia otorgada por la Junta Técnica de Contabilidad del Ministerio de Comercio o Industria. Igual requisito es indispensable para desempeñar los cargos de Auditores Internos y Supervisores de Auditoría Interna.
- Artículo 6. Las presentes Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, derogan las Normas vigentes denominadas Normas de Auditoría Externa Gubernamental y todas las Normas de Auditoría Internas promulgadas a la fecha.
- Artículo 7. Las presentes Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá entrarán en vigor a partir de la publicación del presente Decreto.

Fundamento Legal: Artículo 276 de la Constitución Política y numeral 2 del artículo 1 de la Ley 32 de noviembre de 1984.

Dado en Panamá a los 18 días del mes de diciembre de mil novecientos noventa y seis.

PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE

JAIME ROQUEBERT
Secretario General

GUSTAVO A. PEREZ
Subcontralor General

CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
DIRECCIÓN DE AUDITORÍA GENERAL

NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL
PARA LA REPÚBLICA DE PANAMÁ



ARISTIDES ROMERO JR.
Contralor General

GUSTAVO A. PÉREZ
Subcontralor General

RAFAEL REYES
Consultor de la Agencia para el Desarrollo Internacional
Proyecto RAF / AID Auditoría

OMAR A. LYNCH
Director de Auditoría General

JOSÉ A. CARRERA
Subdirector de Auditoría General

YONEL A. DE LA CRUZ
Auditor

ÍNDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	
TIPOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL	
200. NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA LA REPÚBLICA DE PANAMÁ (NAG).....	
210. NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (NGAG)	
211. GENERALES	
211.01. Definición y Objetivos de la Auditoría.....	
211.02. Alcance de la Auditoría	
211.03. Supervisión.....	
211.04. Control de Calidad de la Auditoría	
211.05. Independencia del Auditor	
211.06. Idoneidad del Personal	
211.07. Responsabilidad del Auditor	
212. EJECUCIÓN DEL TRABAJO	
212.01. Cumplimiento de Disposiciones Legales y Recomendaciones	
212.02. Evaluación de la Estructura de Control Interno	
212.03. Planificación de la Auditoría	
212.04. Evidencia Suficiente y Competente	
213. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS	
213.01. Oportunidad en la Comunicación de Resultados	
213.02. Informe de Auditoría	
220. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (NTAG)	
221. GENERALES	
221.01. Contenido y Evaluación del Plan Anual de Auditoría.....	
221.02. Examen de las Operaciones Recientes	
221.03. Calificación de los Riesgos de Auditoría.....	
221.04. Selección de las Operaciones a examinar.....	
221.05. Idoneidad del Personal de Supervisión.....	
221.06. Programas de Supervisión	
221.07. Documentación y Reportes de Supervisión.....	
221.08. Responsabilidad por el Control de Calidad.....	
221.09. Conocimiento Global de los Sistemas de Información Computarizados	
221.10. Evaluación de los Controles Relacionados con los Sistemas de Información Computarizados	
221.11. Técnicas de Auditoría Asistidas por el Computador.....	
221.12. Requisitos Mínimos del Auditor	
221.13. Colaboración en la Solución de Problemas del Ente Auditado	

222. EJECUCIÓN DEL TRABAJO
- 222.01. Designación del Equipo de Auditores
- 222.02. Programas de Auditoría
- 222.03. Planificación Preliminar
- 222.04. Planificación Específica
- 222.05. Contenido del Plan Especifico de Auditoría.....
- 222.06. Principales Funcionarios Vinculados con el Ente o Area Examinada
- 222.07. Seguimiento a las Recomendaciones de Exámenes Anteriores
- 222.08. Registro y Control de las Recomendaciones de la Auditoría en Ejecución
- 222.09. El Muestreo en la Auditoría Gubernamental.....
- 222.10. Comunicación de los Resultados de la Evaluación de la Estructura de Control Interno.....
- 222.11. Contenido, Manejo y Custodia de los Papeles de Trabajo
- 222.12. Verificación de Hechos Subsecuentes
- 222.13. Referencia de los Papeles de Trabajo
223. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS
- 223.01. Responsabilidad en la Comunicación de Resultados Durante la Auditoría.....
- 223.02. Documentación de las Reuniones y Opiniones de la Administración
- 223.03. Registro de los Resultados Informados.....
- 223.04. Contenido del Informe de Auditoría Gubernamental
- 223.05. Estructura del Informe de Auditoría
- 223.06. Informe Carta a Gerencia
- 223.07. Informe Breve o Corto de Auditoría
- 223.08. Cualidades del Informe de Auditoría
- 223.09. Importancia de las Recomendaciones de la Auditoría
- 223.10. Trámite para la Aprobación del Informe.....

INTRODUCCIÓN

La Contraloría General de la República de Panamá acordó la unificación de las Normas de Auditoría Interna para las Instituciones del Sector Público y las Normas de Auditoría Externa Gubernamental para la República de Panamá, como parte de los esfuerzos emprendidos para la actualización de su normativa en el área de auditoría.

La premisa básica utilizada se refiere a que la Auditoría Gubernamental es un sistema conformado por una base conceptual y un esquema metodológico, dirigidos a unificar los criterios y compatibilizar los esfuerzos de quienes hacen auditoría, ya sea auditores de la Contraloría General de la República, de las auditorías internas o de las firmas privadas.

La Declaración de Lima sobre las líneas básicas de la fiscalización emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, (INTOSAI), las normas de auditoría

publicadas por la Comisión de Normas de Auditoría de dicha organización y la experiencia, sustentan los criterios de edición de las Normas de Auditoría Gubernamental para la República de Panamá, luego de seguir un proceso de consulta y aplicación en el campo que garanticen su total adecuación a los requerimientos del sistema de auditoría gubernamental.

El Proyecto de Reforma a la Administración Financiera, "RAF" USAID/Panamá, proporcionó el apoyo técnico para la consecución de la meta propuesta, la que ha sido posible por la decidida colaboración de la contraparte técnica, designada por la Dirección de Auditoría General.

TIPOS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

En esta sección se describen los tipos de auditoría gubernamental que se realizan en todas las entidades del sector público. Con esta descripción no se pretende limitar o prescribir los tipos de auditoría que puedan practicarse o contratarse en las entidades gubernamentales. Al practicar estos tipos de auditoría, los auditores deben observar las Normas de Auditoría Gubernamental.

Las auditorías se inician con el establecimiento de objetivos, los que determinan el tipo de auditoría que debe practicarse y las normas a observarse. Los tipos de auditorías, según se definen por sus objetivos, se clasifican en estas normas como:

- a. Auditorías Financieras
- b. Auditorías Operacionales
- c. Auditorías Especiales

Auditorías Financieras: comprende la auditoría de los estados financieros y tiene por objeto determinar si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente su situación financiera, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Auditoría Operacional: es un examen objetivo y sistemático de evidencias con el fin de proporcionar una evaluación independiente del desempeño de un sector, área, organización, programa, actividad o función gubernamental que tenga por objetivo mejorar la responsabilidad ante el público y facilitar los procesos de toma de decisiones por parte de los responsables de las acciones correctivas. La auditoría operacional abarca la economía, eficiencia y efectividad.

Auditoría Especial: este tipo de auditoría se orienta de acuerdo a los objetivos, los que dan origen a:

- a. **Auditorías Especiales Sobre Aspectos Financieros:** Comprenden asuntos financieros particulares, ya sean segmentos de los estados financieros, información financiera, presupuestaria o de controles internos.
- b. **Auditorías Especiales Sobre Aspectos Operacionales:** Se refieren a actividades operacionales sobre una parte de un programa, una actividad o función gubernamental, con los mismos objetivos señalados en la auditoría operacional.
- c. **Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades:** es el examen que se realiza en un ente, área o actividad en donde se presume existen irregularidades o malos manejos de los recursos del Estado con la finalidad de que se establezcan responsabilidades administrativas, patrimonial, civil o penal.

200. NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL PARA LA REPÚBLICA DE PANAMÁ (NAG)

Comprenden los requisitos exigidos para que la práctica de la auditoría en el sector gubernamental se realice de manera adecuada y eficaz conforme con las normas aplicables a la Contraloría General de la República y a los auditores.

210. NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (NGAG)

Las Normas Generales se refieren a la actividad global de la auditoría planificada y a los exámenes imprevistos calificados, ejecutados por la Contraloría General de la República, unidades de auditoría interna y firmas privadas de auditoría.

211. GENERALES

Las Normas Generales proporcionan los criterios básicos para planificar, ejecutar, evaluar y controlar la prestación de servicios profesionales de auditoría.

211.01. Definición y Objetivos de la Auditoría

La auditoría gubernamental se efectuará con el propósito general de establecer si las instituciones y organismos del sector público cumplen con los deberes y atribuciones asignados.

Auditoría Gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las actividades y operaciones financieras o administrativas, practicada con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de verificarlas, evaluarlas y presentar el correspondiente informe que debe contener comentarios, conclusiones y recomendaciones y, en el caso de la realización de examen de estados financieros, el respectivo dictamen profesional.

Los objetivos primordiales de la Auditoría Gubernamental son:

- a. Evaluar la eficiencia, efectividad y economía en el manejo de los recursos humanos, materiales y tecnológicos.
- b. Evaluar la planificación del desarrollo y gestión del medio ambiente.
- c. Evaluar el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos para la prestación de servicios o la producción de bienes, por los entes y organismos de la administración pública.
- d. Dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados por la administración de un ente.

- e. Verificar el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias, y normativas aplicables en la ejecución de las actividades desarrolladas por los entes públicos.
- f. Evaluar el funcionamiento de los sistemas de información de los entes públicos y propiciar su desarrollo como una herramienta para la toma de decisiones y la ejecución de la auditoría.
- g. Formular recomendaciones dirigidas a mejorar la estructura de control interno, contribuir al fortalecimiento de la gestión pública y promover su eficiencia operativa.

La definición del objetivo general constituye el principal estándar para la ejecución de una auditoría planificada o calificada como imprevista.

211.02. Alcance de la Auditoría

La auditoría gubernamental comprenderá cualquier proceso, operación, actividad o transacción relacionada con su objetivo general.

La auditoría gubernamental incluirá el análisis selectivo de un ente, un programa o una operación de carácter técnico, administrativo o financiero, correspondiente a un período determinado. Se partirá de una revisión preliminar de las áreas o actividades relevantes que ofrezcan posibilidades de mejoras.

Cuando se efectúen auditorías con alcance sectorial, se incluirá en el párrafo respectivo del dictamen y en la información introductoria del informe, los entes, programas y actividades examinados.

En la sección del alcance, el informe indicará:

- . Área examinada.
- . Período que comprende.
- . Procedimientos selectivos o exhaustivos de análisis.
- . Limitaciones y el efecto que éstas hayan tenido en los resultados de la auditoría.

211.03. Supervisión

La auditoría será supervisada durante todo el proceso, en forma sistemática y oportuna para asegurar la calidad de la auditoría por medio de la adhesión a las normas.

Los auditores supervisores tendrán la responsabilidad de cerciorarse que el personal encargado de efectuar la auditoría reciba la orientación que garantice su correcta ejecución, el logro de los objetivos de la auditoría, la debida asistencia y entrenamiento. Igual situación deberá aplicarse a profesionales contratados para colaborar con el equipo de auditores.

Para garantizar la calidad de la auditoría se aplicará y documentará la supervisión cuando se cumplan los siguientes pasos básicos:

- a. Planificar y programar la auditoría.
- b. Determinar las muestras a examinar.
- c. Asistir de manera técnica en visitas periódicas al equipo.
- d. Estructurar los informes a emitir en su forma y contenido.
- e. Revisar el contenido de los informes de auditoría.

211.04. Control de Calidad de la Auditoría

El control de calidad durante el proceso de la auditoría, la efectuará la Contraloría General de la República, las unidades de auditoría interna y las firmas privadas de auditoría contratadas, considerando, entre otras, las siguientes premisas básicas fundamentadas en la aplicación sistemática de las Normas de Auditoría Gubernamental:

- a. Seleccionar y contratar personal debidamente calificado.
- b. Contribuir a formar y promover a los funcionarios que realicen las tareas eficientemente.
- c. Elaborar manuales, instrucciones escritas y estándares para la correcta ejecución de la auditoría.
- d. Establecer las clases y enfoques de la auditoría.
- e. Definir estándares mínimos en la planificación anual.
- f. Asignar funciones al personal según su especialidad y experiencia.

El control de calidad ofrecerá una seguridad razonable respecto al cumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental y del logro de los objetivos previstos en la planificación anual.

211.05. Independencia del Auditor

El auditor mantendrá una actitud mental de absoluta independencia y objetividad con

respecto al ente u organismo a examinar y estará libre de impedimentos personales y profesionales para demostrar un comportamiento imparcial al ejecutar la auditoría.

La unidad de auditoría establecerá mecanismos idóneos para detectar impedimentos personales de los auditores y evitar:

- a. Relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras incompatibles.
- b. Ideas preestablecidas sobre personas, grupos, entidades u objetivos de una entidad o programa particular.
- c. Responsabilidad previa en las decisiones o administración de una entidad o programa.
- d. Prejuicios, incluyendo los derivados de convicciones políticas, sociales y profesionales.
- e. Interés económico directo o indirecto.

211.06. Idoneidad del Personal

Los profesionales designados para realizar la auditoría gubernamental poseerán la capacidad técnica y legal, el entrenamiento y la experiencia necesarias para lograr los objetivos establecidos para cada examen de acuerdo a lo señalado en la ley que regula su profesión.

La Contraloría General de la República garantizará el ejercicio efectivo de las funciones de su personal, de los auditores internos de los entes públicos y de las firmas privadas de auditoría contratadas, por medio de la estricta observancia de las Normas Generales de Auditoría Gubernamental y Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental.

La Contraloría General de la República y las entidades públicas que cuenten con unidad de auditoría interna, establecerán un programa coordinado de actualización y educación continua para garantizar la capacidad y aptitud profesional de los auditores.

211.07. Responsabilidad del Auditor

El auditor será responsable por las opiniones que emita en relación con los exámenes ejecutados, por el cumplimiento de las normas éticas y morales, por su desarrollo profesional y el cuidado al realizar el examen.

El cumplimiento de los Principios Éticos de los Servidores Públicos, promulgado por el Órgano Ejecutivo y del Código de Ética de la

Profesión, constituyen bases esenciales para el desarrollo de la práctica de la auditoría gubernamental.

La responsabilidad del auditor implica actuar con diligencia profesional en el empleo de los criterios para determinar el alcance de la auditoría, así como en la selección y aplicación de métodos, técnicas, pruebas y procedimientos de auditoría.

Lo significativo de las operaciones, en términos cualitativos y cuantitativos, deberá ser considerado por el auditor principalmente en los siguientes momentos:

- a. Al planificar la auditoría
- b. Al programar los procedimientos
- c. Al decidir sobre los asuntos que revelará en el informe de auditoría.

El auditor externo, durante todo el proceso de la auditoría procederá a coordinar y evaluar las actividades que ejecutan las unidades de auditoría interna, con el objeto de ahorrar tiempo, costos y recursos. Además, procederá con independencia y objetividad a efectuar evaluaciones de la organización, calidad y oportunidad de las actividades de las unidades de auditoría interna.

La utilización de profesionales de diferentes especialidades dependerá de la naturaleza y la complejidad de cada examen. Cuando la auditoría requiera la participación de profesionales de diferentes especialidades, en la sección del informe sobre el alcance de la auditoría, se indicará la responsabilidad que asume cada profesional.

El auditor identificará y registrará en sus papeles de trabajo: deficiencias de control interno, insuficiencia de datos en los registros, operaciones erróneas, o no autorizadas, irregulares, situaciones indicativas de fraude, gastos indebidos o ilícitos, pérdidas, ineficiencias, o falta de probidad de los funcionarios de la entidad, en la ejecución de las actuaciones examinadas.

El auditor es responsable por el cumplimiento de los plazos establecidos para desarrollar cada una de las fases de la auditoría.

212. EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Las Normas de Auditoría relativas al trabajo de campo contienen los estándares mínimos a cumplir en el proceso para planificar, ejecutar, evaluar y documentar la auditoría y comunicar sus resultados.

212.01. Cumplimiento de Disposiciones Legales y Recomendaciones

Al programar y ejecutar un examen el equipo verificará la observancia de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas formalmente establecidas, de obligatorio cumplimiento en la ejecución de las actividades operativas, administrativas y financieras de los entes y organismos del sector público, relacionadas con el objetivo general y el alcance de la auditoría.

Los auditores formularán recomendaciones cuando el resultado de los análisis permita concluir que:

- a. Las disposiciones legales, reglamentarias y normativas constituyen limitaciones para el eficiente y efectivo funcionamiento de los entes y sus actividades.
- b. Las operaciones pueden mejorarse en su nivel de eficiencia, efectividad y economía.
- c. Con una inversión razonable de recursos dirigida a disminuir los riesgos asociados con el sistema de control interno, se satisfaga una adecuada relación de costo beneficio.
- d. Se pueden adoptar opciones diferentes desde el punto de vista administrativo, financiero o técnico para obtener mejores resultados.

Las unidades de auditoría de la Contraloría General de la República y las de auditoría interna de los entes públicos, incluirán en su plan de acción el seguimiento oportuno a la aplicación de las recomendaciones, para asegurar el mejoramiento de la gestión de los entes del sector público.

El ciclo de control finaliza con la aplicación de las recomendaciones emitidas por la auditoría externa y la auditoría interna. El seguimiento realizado por la Contraloría General de la República incluirá el apoyo a las acciones de la auditoría interna y a la evaluación de su funcionamiento.

212.02. Evaluación de la Estructura de Control Interno

El estudio y evaluación de la estructura de control interno deberá realizarse considerando el objetivo general de la auditoría, como se describe a continuación:

The following information was obtained from a review of the files of the [redacted] and is being furnished to you for your information. It is to be used only for the purpose for which it was obtained and is not to be disseminated outside of your office.

The [redacted] has been advised that [redacted] has been identified as a [redacted] of the [redacted] and is being furnished to you for your information. It is to be used only for the purpose for which it was obtained and is not to be disseminated outside of your office.

The [redacted] has been advised that [redacted] has been identified as a [redacted] of the [redacted] and is being furnished to you for your information. It is to be used only for the purpose for which it was obtained and is not to be disseminated outside of your office.

The [redacted] has been advised that [redacted] has been identified as a [redacted] of the [redacted] and is being furnished to you for your information. It is to be used only for the purpose for which it was obtained and is not to be disseminated outside of your office.

The [redacted] has been advised that [redacted] has been identified as a [redacted] of the [redacted] and is being furnished to you for your information. It is to be used only for the purpose for which it was obtained and is not to be disseminated outside of your office.

The [redacted] has been advised that [redacted] has been identified as a [redacted] of the [redacted] and is being furnished to you for your information. It is to be used only for the purpose for which it was obtained and is not to be disseminated outside of your office.

The [redacted] has been advised that [redacted] has been identified as a [redacted] of the [redacted] and is being furnished to you for your information. It is to be used only for the purpose for which it was obtained and is not to be disseminated outside of your office.

La comunicación de la evaluación de la estructura de control interno deberá incluir los resultados obtenidos a nivel del estudio practicado al ambiente de control, asignación de riesgos, actividades de control, información y comunicación y monitoreo.

212.03. Planificación de la Auditoría

Los planes de auditoría deben prepararse para las actividades institucionales y de auditoría y en este último caso deben tenerse en cuenta las particularidades y los objetivos específicos que implica cada una de las auditorías.

La planificación de la auditoría gubernamental debe estar basada en la experiencia de los miembros del equipo para decidir el enfoque de la auditoría y los procedimientos a aplicar, la comprensión del ente o área a examinar, la naturaleza de sus transacciones, el ambiente de control y los sistemas de información.

La planificación de la auditoría gubernamental deberá fundamentarse en el contenido de la orden de trabajo emitida por la autoridad correspondiente, la que contendrá el objetivo general y el alcance del examen, los recursos humanos, financieros y de tiempo presupuestados, y de ser necesario, instrucciones específicas para realizar la auditoría.

La planificación de cada auditoría comprenderá la planificación preliminar que facilite un enfoque general de la auditoría y la planificación específica dirigida a obtener una programación completa e integral del examen.

La planificación de la auditoría incluirá los elementos que aseguren resultados de alta calidad, obtenidos de manera eficiente y económica.

212.04. Evidencia Suficiente y Competente

Para fundamentar los comentarios, conclusiones y recomendaciones respecto a la administración de un ente, programa u operación significativa, deberá obtenerse evidencia suficiente, competente y pertinente, mediante la aplicación de técnicas de auditoría.

Al determinar la suficiencia deberá emplearse el criterio profesional y cuando sea conveniente, se utilizarán métodos

estadísticos. Es suficiente la evidencia cuando los resultados de una o varias pruebas proporcionan una seguridad razonable para proyectarlos, con un mínimo riesgo, al conjunto de actividades de este tipo.

La competencia de la evidencia se refiere a su validez y confiabilidad. El equipo de auditoría deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o su integridad, y de ser así, obtener evidencia adicional o revelar tal situación en el informe.

La pertinencia se refiere a la relación existente entre la evidencia y su uso. La información utilizada para demostrar o refutar un hecho es relevante si guarda relación lógica y patente con ese hecho.

Al aplicar los procedimientos de auditoría se verificará si al cumplir las actividades, operaciones o actos administrativos se han observado, substancial y consistentemente, a más de las disposiciones legales y reglamentarias, las políticas, principios, normas, métodos, prácticas y si las acciones tomadas se han encaminado a la consecución de los objetivos y las metas previstas en los presupuestos y planes de acción.

Las técnicas que se utilizarán para cumplir los procedimientos consistirán en análisis de sistemas, métodos de revisión analíticos, muestreo estadístico, técnicas de auditoría con apoyo del computador y otras que sean pertinentes.

La documentación debe ser suficientemente completa y detallada para que un auditor experimentado, que no haya tenido relación directa con la auditoría, fundamente los comentarios, conclusiones y recomendaciones, mediante su revisión.

La evidencia se clasifica de la siguiente manera:

- a. Evidencia documental.
- b. Evidencia física.
- c. Evidencia analítica.
- d. Evidencia testimonial.

El equipo de auditoría verificará la información procesada por medios electrónicos y utilizará métodos especializados de informática, cuando sea parte importante de las actividades de la entidad y su confiabilidad sea esencial para cumplir sus objetivos. Para determinar la confiabilidad de la información efectuará una revisión de los controles generales, de los sistemas utilizados inclusive de los sistemas computarizados y los relacionados específicamente con las aplicaciones. Si se comprueban que esos controles no son confiables, se emplearán pruebas adicionales o se ejecutarán otros procedimientos.

213. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Las Normas Generales de Auditoría Gubernamental sobre la comunicación de los resultados de auditoría están relacionadas con el proceso completo de la auditoría.

213.01. Oportunidad en la Comunicación de Resultados

Los resultados significativos obtenidos durante la auditoría serán comunicados a la administración del ente o área examinada, con el propósito de que puedan ser utilizados oportunamente por los funcionarios y otros usuarios.

La oportuna comunicación de resultados, en ningún caso sustituirá el informe de auditoría.

213.02. Informe de Auditoría

Al completar el proceso de la auditoría deberá presentarse un informe escrito que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones sobre las actividades examinadas, los criterios de evaluación utilizados cuando las circunstancias así lo requieran, las opiniones pertinentes de funcionarios y otros hechos o circunstancias relevantes para la comprensión integral del documento. Si las situaciones encontradas y sus implicaciones legales no lo justifican, el informe podrá tomar la forma de una carta a gerencia.

El informe deberá ser independiente, objetivo, imparcial y constructivo.

Los usuarios del informe deberán conocer los objetivos, el alcance, la metodología empleada, y las posibles limitaciones al realizar el examen, para solucionarlas o evitar su repetición en el futuro.

El informe incluirá una declaración en el sentido de que el examen se realizó de acuerdo con las Normas Generales de Auditoría Gubernamental y las Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental, emitidas por la Contraloría General de la República, revelando claramente los aspectos no cumplidos de dichas normas cuando sean aplicables al hecho analizado.

El informe indicará los controles internos significativos evaluados, el alcance del estudio efectuado y todas las deficiencias relevantes identificadas y no solucionadas.

El informe señalará todos los casos significativos identificados sobre el incumplimiento de leyes y reglamentos, incluyendo un pronunciamiento sobre la inobservancia de las leyes tributarias.

Los comentarios, conclusiones y recomendaciones se presentarán en orden de importancia de manera objetiva, complementados con la utilización de gráficos, cuadros comparativos y explicaciones.

El informe incluirá las opiniones calificadas de los funcionarios responsables del ente, programa o actividad objeto de la auditoría, manifestadas en relación a los resultados comunicados y a las medidas correctivas aplicadas por la administración durante el proceso de la auditoría.

El informe mencionará los logros relevantes del ente auditado, especialmente cuando las medidas adoptadas para mejorar un programa o actividad sean aplicables como modelo para otros entes.

Al auditar los estados financieros de los entes públicos se emitirá un informe que contenga:

- a. La opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros tomados en su conjunto y si estos están presentados de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, criterio profesional que se concentrará en una de las siguientes alternativas:
 - Opinión sin salvedades
 - Opinión con salvedades
 - Opinión adversa o negativa
 - Opinión: Abstención de emitirla
- b. La estructura de control interno.
- c. El cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas.

Al practicar auditorías operacionales se emitirá un informe que contenga:

- a. Conclusión acerca de la eficiencia, efectividad y economía. El objetivo de la auditoría podrá dirigirse a evaluar los tres conceptos en su conjunto o separadamente, considerando los siguientes criterios:
 - Economía se mide en términos de costo y calidad.
 - Efectividad se mide en términos de resultado.
 - Eficiencia se mide en términos de rendimientos.
- b. La estructura de control interno.
- c. El cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas.

Al practicar auditorías especiales sobre aspectos financieros y operacionales se emitirá un informe que contenga:

- a. Conclusión acerca del cumplimiento de los objetivos de la auditoría ya sean financieros u operacionales.
- b. La estructura de control interno.
- c. El cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias y normativas.

En los casos de auditorías especiales para la determinación de responsabilidades o que los resultados de otro tipo de auditoría conduzcan a la presunción de responsabilidades, es necesario utilizar los procedimientos y modelos contenidos en el Manual de Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades a fin de cumplir los extremos legales inherentes a la satisfacción de los requerimientos de las jurisdicciones administrativas, patrimonial o civil y penal, según sea aplicable.

220. NORMAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (NTAG)

Las Normas Técnicas complementan las Normas Generales de Auditoría Gubernamental, ya que proporcionan pautas específicas para cumplir las distintas fases que conforman el proceso de la auditoría.

221. GENERALES

Este grupo de normas se fundamenta en la secuencia de actividades que sustentan la metodología de la auditoría y amplían las pautas para el desempeño del auditor.

221.01. Contenido y Evaluación del Plan Anual de Auditoría

La formulación del plan anual de auditoría por parte de la Contraloría General de la República y de las Unidades de Auditoría Interna, deberá efectuarse con sujeción a las políticas dictadas por la autoridad competente y contener los siguientes elementos:

- a. Ámbito de acción de la unidad de auditoría.
- b. Entes u organismos a ser auditados en el período.
- c. Objetivo general de cada auditoría.
- d. Clase de la auditoría.
- e. Período de la auditoría.
- f. Personal requerido.
- g. Tiempo estimado.
- h. Costo estimado.
- i. Fecha propicia para realizar el examen.
- j. Fecha estimada para la emisión del informe.

Las jefaturas serán responsables de cumplir el plan anual de cada unidad.

Periódicamente se evaluará la ejecución del plan anual y los resultados serán de conocimiento de la autoridad competente, a fin de incorporar los ajustes y tomar las medidas correctivas.

221.02. Examen de las Operaciones Recientes

Los exámenes especiales con orientación operacional y las auditorías operacionales se programarán considerando el lapso próximo al inicio del examen e incluirán, en lo posible, operaciones importantes en ejecución.

Al realizar la auditoría financiera se promoverá ejecutar la planificación preliminar y específica antes del cierre del ejercicio, con el propósito de adelantar las actividades y contribuir a mejorar la calidad de la información contenida en los estados financieros y en los procedimientos de control interno.

221.03. Calificación de los Riesgos de Auditoría

El riesgo de auditoría es la posibilidad de que la información o actividad sujeta a examen contenga errores o irregularidades significativas y no sean detectadas durante la ejecución de la auditoría.

El proceso de planificación implica la calificación de riesgos de auditoría, relacionados con el conjunto de los estados financieros o área a examinar y estos se clasifican como riesgos inherentes, de control y de detección, los cuales se definen así:

- a. **Riesgo Inherente.** Es la posibilidad de errores o irregularidades en la información financiera, administrativa u operativa, antes de considerar la efectividad de los controles internos diseñados y aplicados por el ente.
- b. **Riesgo de Control.** Está asociado con la posibilidad de que los procedimientos de control interno, incluyendo a la unidad de auditoría interna, no puedan prevenir o detectar los errores e irregularidades significativas de manera oportuna.
- c. **Riesgo de Detección.** Existe al aplicar los programas de auditoría, cuyos procedimientos no sean suficientes para descubrir errores o irregularidades significativas.

En la fase de planificación es obligatoria la preparación de una matriz para calificar los riesgos por componentes significativos y debe contener como mínimo lo siguiente:

- a. Componente analizado.
- b. Riesgos de auditoría y su calificación.
- c. Control Clave
- d. Enfoque esperado de la auditoría, e
- e. Instrucciones para la ejecución de la auditoría.

221.04. Selección de las Operaciones a examinar

La decisión de seleccionar una muestra de las operaciones para aplicar las pruebas de auditoría, deberá justificarse por los resultados obtenidos al evaluar la solidez y la confiabilidad de la estructura de control interno del ente o área a examinar.

Corresponde al supervisor y jefe de equipo preparar y justificar el plan de muestreo y el método considerado para aplicar los procedimientos de auditoría.

221.05. Idoneidad del Personal de Supervisión

El auditor en funciones de supervisión deberá acreditar entrenamiento continuo sobre manejo de personal y los temas que demanda el desarrollo de sus funciones.

La función de supervisión será ejercida por un profesional que acredite preparación técnica y la suficiente experiencia calificada, con el propósito de garantizar la calidad de los exámenes y el entrenamiento práctico del personal de auditoría.

El ejercicio de la función de supervisión será evaluado periódicamente por la jefatura a base de los estándares definidos para la auditoría gubernamental.

221.06. Programas de Supervisión

Para todo examen se preparará y aplicará un programa de supervisión que comprenda las principales etapas del proceso de la auditoría y estará relacionado, entre otros, con los siguientes aspectos:

- a. Participación en la ejecución de la planificación preliminar y específica de la auditoría.
- b. Elaboración conjuntamente con el jefe de equipo el plan de muestreo.
- c. Preparación y desarrollo del cronograma de visitas a los equipos de auditoría para: revisar la aplicación de los procedimientos y documentar los resultados, verificar el avance y la calidad de la auditoría.
- d. Dirección de las reuniones organizadas para comunicar los resultados de la auditoría.
- e. Evaluación del desempeño de los miembros del equipo, de acuerdo con los estándares establecidos.

221.07. Documentación y Reportes de Supervisión

La función de supervisión es una actividad continua aplicada durante el proceso de la auditoría. Su acción estará demostrada en un expediente con papeles de trabajo por cada examen supervisado, el cual incluirá:

- a. La planificación preliminar y específica de la auditoría.
- b. El programa de supervisión.
- c. Muestras seleccionadas.
- d. El cronograma de visitas al grupo de auditores.
- e. La lista de instrucciones emitidas.
- f. La evaluación a los miembros del equipo.
- g. Las comunicaciones y otros aspectos importantes.

El supervisor presentará reportes mensuales sobre el avance de cada auditoría supervisada.

221.08. Responsabilidad por el Control de Calidad

La responsabilidad por la calidad de la auditoría corresponde a cada uno de los auditores que participan en el proceso de la

auditoría. Corresponde a los supervisores y jefe de equipo la responsabilidad de verificar el apego a las presentes normas por parte de los auditores, considerando acciones de evaluación relacionadas con las disposiciones legales, normativas y técnicas que rigen la auditoría y que asegure independencia, objetividad, efectividad y economía en los exámenes practicados.

221.09. Conocimiento Global de los Sistemas de Información Computarizados

Los responsables de la planificación preliminar deberán obtener el conocimiento global de los sistemas de información computarizados, dirigido a establecer el grado en que se encuentran automatizadas las actividades y operaciones relacionadas con la gestión institucional y la preparación de la información emitida (técnica, financiera, legal, etc.) así como, conocer la estructura y complejidad del ambiente automatizado, incluyendo: la unidad de informática, los equipos y programas básicos y las aplicaciones utilizadas.

221.10. Evaluación de los Controles Relacionados con los Sistemas de Información Computarizados

Durante la planificación específica se evaluarán los controles implantados para cada aplicación significativa (controles de aplicación), relacionados con la gestión del ente y la información financiera contable, así como el funcionamiento del área de procesamiento automático de datos (controles generales).

La evaluación de los controles servirá de base para establecer su grado de confiabilidad y determinar el alcance de las pruebas sustantivas que se aplicarán en esta área.

221.11. Técnicas de Auditoría Asistidas por el Computador

Al completar la planificación específica se identificarán y seleccionarán las técnicas de auditoría asistidas por el computador que estén disponibles.

221.12. Requisitos Mínimos del Auditor

La máxima autoridad de los entes y la Contraloría General de la República tendrán la responsabilidad de observar estrictamente los requisitos establecidos por la normativa vigente para garantizar la idoneidad del personal responsable de ejecutar la auditoría gubernamental.

Para ejercer un cargo en el área de auditoría se exigirán los siguientes requisitos mínimos:

- a. Evaluación de su capacidad profesional, carácter y habilidades.
- b. Título profesional que le faculte, legalmente ejercer la función.
- c. No tener antecedentes que pongan en duda su moralidad, honradez o diligencia en el ejercicio de la función pública, y,
- d. Tipo y grado de experiencia según el nivel de responsabilidad y las funciones del cargo.

Los clasificadores de cargos indicarán detalladamente los requisitos mínimos y las destrezas para el ejercicio de las funciones de auditoría.

221.13. Colaboración en la Solución de Problemas del Ente Auditado

Como resultado de la auditoría, el auditor podrá proporcionar asesoría a los administradores del ente auditado. Su participación consistirá en plantear soluciones sin involucrarse en la gestión.

La oportuna ejecución de la auditoría a los entes o áreas examinadas permitirá contribuir directamente, mediante una acción constructiva, en las actividades desarrolladas por los administradores de los entes públicos.

222. EJECUCIÓN DEL TRABAJO

Las Normas para la Ejecución del Trabajo proporcionan la metodología a seguir para cumplir el proceso de la auditoría, en concordancia con las pautas proporcionadas por las Normas Generales de Auditoría.

222.01. Designación del Equipo de Auditores

El Jefe de la Unidad de Auditoría correspondiente designará por escrito a los auditores encargados de efectuar el examen a un ente o área, precisando los profesionales responsables de la supervisión y de la jefatura del equipo.

La designación del equipo constará en una orden de trabajo que contendrá los siguientes elementos:

- a. Objetivo general de la auditoría
- b. Alcance de la auditoría.
- c. Presupuesto de recursos y tiempo.
- d. Instrucciones específicas.

222.02. Programas de Auditoría

Se prepararán programas de auditoría que obedezcan a la necesidad de sistematizar el cumplimiento de las fases de la auditoría y la ejecución de los análisis propiamente dichos, para ello se deberá considerar lo siguiente:

- a. Programas estándares, se refieren a los procedimientos necesarios para lograr los propósitos de la planificación preliminar y específica de la auditoría.
- b. Programas específicos, comprende los programas de auditoría definidos de acuerdo con los resultados de la evaluación de la estructura de control interno y el enfoque de la auditoría a nivel de componente.

Los programas de auditoría contendrán como mínimo los siguientes elementos:

- a. Objetivo
- b. Procedimientos de auditoría
- c. Tiempo estimado
- d. Fuentes de información

Los programas de auditoría para cumplir las fases de la planificación preliminar y específica serán actualizados al menos una vez al año. Los responsables directos de la auditoría, supervisor y jefe de equipo, adaptarán los procedimientos a las circunstancias específicas del ente o área a ser examinado.

222.03. Planificación Preliminar

Es indispensable establecer una estrategia para desarrollar la auditoría. En esta etapa participarán obligatoriamente el supervisor y el jefe de equipo para obtener la información actualizada dirigida a validar el enfoque de la auditoría.

La información necesaria para cumplir con la fase de planificación preliminar de la auditoría contendrá como mínimo lo siguiente:

- a. Conocimiento del ente o área a examinar y su naturaleza jurídica.
- b. Conocimiento de las principales actividades, operaciones, instalaciones, metas u objetivos a cumplir.
- c. Identificación de las principales políticas y prácticas contables, administrativas y de operación.
- d. Determinación del grado de confiabilidad de la información financiera,

administrativa y de operación, así como la organización y responsabilidades de las unidades financiera, administrativa y de auditoría interna.

- e. Comprensión global del desarrollo, complejidad y grado de dependencia del sistema de información computarizado.

El resultado de la planificación preliminar se presentará en un reporte dirigido al jefe de la unidad de auditoría, para la validación del enfoque global de la auditoría.

222.04. Planificación Específica

La información obtenida durante la planificación preliminar será complementada con procedimientos que aseguren coherencia en la planificación específica de la auditoría.

El supervisor y el jefe de equipo deberán cumplir, entre otros, los siguientes pasos durante la planificación específica:

- a. Considerar el objetivo de la auditoría y el reporte de la planificación preliminar para determinar los componentes a ser evaluados.
- b. Obtener información adicional de acuerdo con las instrucciones establecidas en la planificación preliminar.
- c. Evaluar la estructura de control interno del ente o área a examinar.
- d. Calificar los factores específicos de riesgo y definir el enfoque de la auditoría, considerando los sistemas de información computarizados.
- e. Seleccionar los procedimientos de auditoría derivados de los resultados obtenidos en la evaluación de la estructura de control interno.
- f. Considerar los procedimientos de auditoría exigidos por la naturaleza de las actividades a ser evaluadas.

La evaluación de la estructura de control interno es obligatoria para obtener información adicional, evaluar y calificar los riesgos y seleccionar los procedimientos sustantivos de auditoría.

Los principales resultados de la planificación específica son:

- a. Plan de muestreo y enfoque de la auditoría.
- b. Plan específico de la auditoría a desarrollar, que incluye los programas de auditoría por componentes a ser examinados en la siguiente fase.

- c. Comunicación de los resultados de la evaluación de la estructura de control interno.

222.05. Contenido del Plan Específico de Auditoría

El plan específico de auditoría contendrá, entre otros, los siguientes elementos:

- a. Objetivos generales de la auditoría y específicos por áreas.
- b. Alcance de la auditoría en tiempo y en operaciones a examinar, relacionados con los objetivos específicos.
- c. Descripción de las actividades principales y de apoyo.
- d. Calificación de los factores de riesgo.
- e. Grado de confianza programado para cada uno de los componentes evaluados.
- f. Programas específicos para aplicar las pruebas sustantivas y el alcance de auditoría previsto.
- g. Requerimientos de personal técnico o especializado.
- h. Distribución del trabajo y tiempos estimados para concluir el examen, ajustándose a lo establecido en la orden de trabajo.
- i. Uso de técnicas de auditoría asistidas por el computador.
- j. Síntesis de la comunicación del resultado de la evaluación de la estructura del control interno.

La preparación del plan específico de auditoría será responsabilidad del supervisor y jefe de equipo y constituye la base para diseñar los procedimientos detallados a aplicar, el mismo será aprobado por la Jefatura de la Unidad de Auditoría correspondiente.

222.06. Principales Funcionarios Vinculados con el Ente o Área Examinada

Al iniciar la auditoría se identificará a los responsables relacionados directamente con las actividades y el período a ser evaluados para comunicarles formalmente el inicio del examen, solicitar información adicional sobre las operaciones o fuentes de datos específicos y darles a conocer los resultados obtenidos en el proceso de la auditoría.

222.07. Seguimiento a las Recomendaciones de Exámenes Anteriores

El seguimiento a las acciones correctivas aplicadas deberá efectuarse como una de las

actividades principales al iniciar la auditoría o cuando se considere oportuno efectuarlo, para verificar el grado de cumplimiento de las recomendaciones por la administración del ente auditado. Además, se identificarán las recomendaciones en proceso de implantación.

El seguimiento a las recomendaciones será responsabilidad de las unidades de auditoría interna de los entes públicos y de la auditoría externa.

Las recomendaciones no implantadas serán analizadas en cuanto a la causa que motivó su falta de aplicación y los resultados se comunicarán a la administración y a la Jefatura de la Unidad de Auditoría correspondiente para exigir su cumplimiento o la adopción de medidas que eviten su recurrencia.

El incumplimiento de las recomendaciones dará lugar a la aplicación de sanciones por la administración del ente o por la Contraloría General de la República.

Al concluir el seguimiento se producirá una lista de las recomendaciones que se encuentran pendientes de aplicación y constituirá el punto de partida para el siguiente examen.

222.08. Registro y Control de las Recomendaciones de la Auditoría en Ejecución

El jefe de equipo mantendrá el registro de las recomendaciones y el control de su aplicación durante el examen, mediante un papel de trabajo que contenga los siguientes elementos:

- a. Nombre del área o componente examinado.
- b. Referencia al papel de trabajo
- c. Texto resumido de la recomendación
- d. Fecha de la discusión
- e. Fecha programada para su implantación
- f. Fecha real de implantación
- g. Comentarios sobre las recomendaciones en proceso de implantación.

222.09. El Muestreo en la Auditoría Gubernamental

El plan de muestreo es utilizado para seleccionar un porcentaje o un valor representativo del universo a ser examinado y se fundamenta en la aplicación de métodos estadísticos y no estadísticos.

Los métodos de muestreo estadístico incluyen las siguientes técnicas de selección:

- a. Al azar, cuando todas sus unidades tienen la misma probabilidad de selección.
- b. Sistemática, por medio de la cual se escoge una de cada "n" unidades y los puntos de partida de uno o dos intervalos iniciales se seleccionan al azar.
- c. Por células o estratificado, en que el universo de transacciones es dividido en grupos de igual magnitud y se selecciona al azar una partida de cada célula. Este método combina los elementos de la selección al azar y de la selección sistemática.

Los métodos no estadísticos carecen de la posibilidad de medir el riesgo de muestreo y son:

- a. Selección de cada unidad de la muestra con base en algún criterio, juicio o información.
- b. Selección en bloques, que consiste en escoger varias unidades en forma secuencial.

El equipo de auditoría, al diseñar el plan de muestreo, deberá considerar los siguientes factores: determinar el propósito de la prueba, la elección del método de muestreo, el universo y tamaño de la muestra, la posibilidad de error, el riesgo, los niveles de precisión aceptables y los procedimientos de auditoría a aplicar.

222.10. Comunicación de los Resultados de la Evaluación de la Estructura de Control Interno

La comunicación de los resultados de la evaluación de la estructura de control interno revelará su confiabilidad y solidez, así como las actividades y transacciones que presenten deficiencias susceptibles de ser corregidas.

La comunicación deberá emitirse como mínimo al finalizar la planificación específica o durante el proceso de la auditoría para promover la aplicación inmediata de las recomendaciones y la evaluación de su cumplimiento.

222.11. Contenido, Manejo y Custodia de los Papeles de Trabajo

La cantidad y el tipo de papeles de trabajo a ser elaborados dependerán, entre otros, de diversos factores:

- a. La naturaleza de la tarea y la clase de auditoría que se va a realizar.
- b. La condición del área, programa o entidad a ser examinada.
- c. El grado de seguridad en los controles internos.
- d. La necesidad de tener una supervisión y control de la auditoría, y,
- e. La naturaleza del informe de auditoría.

Los papeles de trabajo servirán, entre otros aspectos, para:

- a. Redactar y sustentar el informe de auditoría.
- b. Ayudar a la planificación.
- c. Facilitar el examen de auditoría.
- d. Sentar las bases para el control de calidad de la auditoría.
- e. Defender las demandas, los juicios y otros procesos jurídicos.
- f. Demostrar el cumplimiento de las normas de auditoría.
- g. Documentar las deficiencias encontradas.
- h. Poner en evidencia la idoneidad profesional del personal de auditoría.
- i. Registrar la información reunida en la auditoría.

La elaboración de los papeles de trabajo obedecerá a la objetividad en las apreciaciones, la concisión de los comentarios, la precisión de las conclusiones y la indicación de las fuentes de información utilizadas por el auditor.

Es responsabilidad del supervisor examinar que los papeles de trabajo sustenten la labor de la auditoría realizada y asegurarse que las conclusiones, los resultados y las recomendaciones tengan el apoyo adecuado para evaluar la competencia de la labor de la auditoría ejecutada.

El supervisor y el jefe de equipo serán responsables de que los papeles de trabajo sean cuidadosamente elaborados y clasificados en los archivos corriente y permanente.

La revisión del archivo permanente del ente o área a ser examinada deberá efectuarse como una de las actividades iniciales de la auditoría.

El mantenimiento de un archivo permanente actualizado permite contar con una base de datos para la planificación anual de la auditoría gubernamental.

La Jefatura de la Unidad de Auditoría correspondiente establecerá mecanismos técnicos para el archivo y custodia de los papeles de trabajo, una vez emitido el informe de auditoría.

222.12. Verificación de Hechos Subsecuentes

Los hechos posteriores a la fecha de corte de un período auditado pueden tener efectos sobre la apreciación formada. En consecuencia, el jefe de equipo realizará un análisis de los hechos y circunstancias específicas, para revelarlos en el informe considerando la evidencia adicional a las condiciones existentes al corte de las operaciones y que afecten la presentación razonable de la información financiera, administrativa u operativa.

222.13. Referencia de los Papeles de Trabajo

El borrador del informe de auditoría será preparado durante el desarrollo del examen y contendrá las referencias cruzadas específicas a los papeles de trabajo, para facilitar la ubicación de los datos e información de soporte de los comentarios, conclusiones y recomendaciones.

El jefe de equipo y el supervisor serán responsables de que se incluyan las referencias entre los papeles de trabajo y el informe de auditoría.

223. COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

Esta sección incluye las normas que regulan la comunicación de resultados como proceso continuo y proporciona las bases para estructurar los informes de auditoría. La amplitud de los resultados posibles indica la necesidad de proporcionar ejemplos en los documentos especializados complementarios a estas normas.

223.01. Responsabilidad en la Comunicación de Resultados Durante la Auditoría

El supervisor y el jefe de equipo comunicarán los resultados en el transcurso de la auditoría a los funcionarios del ente o área examinada, luego de concluido el estudio, análisis y sustentación del componente correspondiente.

La comunicación de resultados en todo el proceso de la auditoría constituirá uno de los factores esenciales para evaluar y calificar la calidad, oportunidad e importancia de la auditoría.

223.02. Documentación de las Reuniones y Opiniones de la Administración

El jefe de equipo y el supervisor documentarán las reuniones realizadas con los funcionarios del ente o área examinada, durante el proceso de auditoría, para comunicar los resultados.

Dicho registro será revisado por la Jefatura de la Unidad de Auditoría correspondiente.

223.03. Registro de los Resultados Informados

El supervisor de auditoría incluirá en el expediente de papeles de trabajo, un registro cronológico que detalle: fechas de las reuniones realizadas, nombres de los funcionarios que participaron, documentos ofrecidos por la administración, pendientes de entrega y otros asuntos relevantes que aseguren efectividad en la comunicación.

El auditor deberá considerar las opiniones expresadas por los funcionarios públicos a fin de fortalecer sus conclusiones y recopilar mayor evidencia documental para que los resultados contenidos en el informe de auditoría sean irrefutables.

223.04. Contenido del Informe de Auditoría Gubernamental

El informe de auditoría gubernamental contendrá comentarios, conclusiones y recomendaciones.

Los comentarios serán elaborados a base de las actividades, programas, áreas o de los elementos de los estados financieros examinados, desglosados en hallazgos significativos y cuidando que en su contenido se incluyan las condiciones, criterios, causas y efectos relevantes sobre la materia desarrollada.

Las conclusiones se formarán por la apreciación o juicio profesional sobre un componente examinado o la auditoría en su conjunto, debidamente sustentadas en los papeles de trabajo.

Las recomendaciones contribuirán a presentar soluciones adecuadas para resolver los problemas o desviaciones identificados en las operaciones auditadas. Las recomendaciones estarán dirigidas a la autoridad responsable de implantarlas y asegurar su cumplimiento.

223.05. Estructura del Informe de Auditoría

La estructura básica de los informes estará directamente relacionada con la clase de auditoría, sea financiera, operacional o especial, considerando como mínimo los siguientes elementos:

Auditoría Financiera

- a. Índice.
- b. Dictamen Profesional.
- c. Estados Financieros y sus notas elaborados por el Ente.
- d. Objetivo y Alcance.
- e. Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones.
- f. Anexos.

Auditoría Operacional

- a. Índice.
- b. Carta de Presentación.
- c. Objetivo y Alcance.
- d. Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones.
- e. Anexos.

Auditorías Especiales Financieras

- a. Índice.
- b. Carta de Presentación.
- c. Información Financiera del área examinada elaborada por el Ente.
- d. Objetivo y Alcance.
- e. Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones.
- f. Anexos.

Auditorías Especiales Operacionales

- a. Índice.
- b. Carta de Presentación.
- c. Objetivo y Alcance.
- d. Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones.
- e. Anexos.

Los informes relacionados con las auditorías especiales para la determinación de responsabilidades se estructurarán de acuerdo a los criterios señalados en el Manual de Auditorías Especiales para la Determinación de Responsabilidades.

A los informes extensos se incorporará una síntesis de los principales resultados de la auditoría para facilitar una comprensión rápida, clara y precisa de su contenido a los usuarios.

Se utilizarán anexos al informe cuando sea estrictamente necesario y al mínimo posible, es recomendable incluir en forma resumida todo el material explicativo dentro de los comentarios o del texto del informe.

En el caso de auditorías de proyectos financiados con recursos de organismos internacionales de crédito, se cumplirán las exigencias específicas de cada ente financiero.

223.06. Informe Carta a Gerencia

Cuando los hallazgos de un examen especial no sean relevantes ni se desprendan responsabilidades, los resultados se tramitarán con el Informe Carta a Gerencia, como una alternativa rápida de comunicación.

Los resultados de un examen tramitado con el Informe Carta a Gerencia, producen los mismos efectos legales, administrativos técnicos y financieros de aquellos que se tramitan y comunican con informes de auditoría.

De los elementos considerados para la estructura del informe de auditoría, se tomarán para el Informe Carta a Gerencia aquellos que sean necesarios y brinden a la entidad la información básica de los asuntos examinados.

El Informe Carta a Gerencia será suscrito por el Titular de la Unidad de Auditoría que realizó el examen y se entenderá aprobado por el mismo funcionario.

La Contraloría General de la República y las autoridades correspondientes velarán porque las recomendaciones del Informe Carta a Gerencia sean implantadas en las entidades y organismos del sector público o en todo caso que se adopten las medidas para evitar la recurrencia de las deficiencias que dieron origen a las recomendaciones.

223.07. Informe Breve o Corto de Auditoría

Cuando se practique una auditoría financiera de la cual los hallazgos no sean relevantes ni se desprendan responsabilidades, los resultados se podrán tramitar con un informe breve o corto, que contendrá el dictamen, los estados financieros auditados y las correspondientes notas. Este informe produce los mismos efectos legales, administrativos, técnicos y financieros de los informes largos o extensos.

223.08. Cualidades del Informe de Auditoría

La elaboración de los informes de auditoría deberá concluir en las oficinas del ente examinado. Su preparación será sistemática conforme se vaya efectuando el estudio y análisis de una operación o una transacción relevante y se perfeccionará luego de comunicados los resultados.

Este procedimiento será obligatoriamente observado por el supervisor y jefe de equipo para presentar informes con criterios dirigidos a lograr básicamente las siguientes cualidades:

- a. Objetividad
- b. Precisión
- c. Concisión
- d. Tono constructivo e importancia

223.09. Importancia de las Recomendaciones de la Auditoría

Para alcanzar la implantación de las recomendaciones el auditor deberá aplicar las siguientes acciones:

- a. Discutir las recomendaciones con los funcionarios vinculados al área o actividad examinada.
- b. Ponderar la factibilidad de aplicación y la relación costo beneficio considerando los factores de eficiencia, efectividad y economía.
- c. Abstenerse de hacer recomendaciones aceptables teóricamente, pero inaplicables por razones prácticas.
- d. Producir efectos positivos en las operaciones.
- e. Orientar la recomendación a rectificar hechos o situaciones deficientes.

Las recomendaciones deberán brindar la posibilidad a los funcionarios para que adopten las medidas correctivas pertinentes, introduzcan mejoras en los procedimientos, contribuyan a fortalecer la estructura de control interno del ente o área examinada y posibiliten la recuperación de los recursos financieros que hayan sido utilizados en forma indebida.

223.10. Trámite para la Aprobación del Informe

Cumplida la comunicación de resultados y elaborado el informe de auditoría, el supervisor lo entregará formalmente al Jefe de la Unidad de Auditoría correspondiente,

adjunto al archivo corriente de papeles de trabajo, así como los elementos para actualizar el archivo permanente y el expediente sobre la supervisión efectuada.

El Jefe de la Unidad de Auditoría correspondiente asumirá la responsabilidad sobre la calidad de la auditoría realizada y la oportunidad para emitir el informe. En este sentido establecerá procedimientos efectivos que garanticen la producción y entrega de dichos informes en el plazo definido por la autoridad competente.

AVISO DE REMATE

AVISO DE VENTA EN LIBRE OFERTA PÚBLICA CONVOCATORIA

La CAJA DE AHORROS, avisa al público que el día 11 de abril y 18 de abril de 1997, de 9:00 a 10:00 a.m. se efectuará el acto de Venta en Libre Oferta de propiedades adquiridas por la entidad bancaria en pago de obligación.

Por lo tanto, visto lo que en esta materia dispone el Decreto de Gabinete No.238 de 2 de Julio de 1970 por el cual se regula el Régimen Bancario Panameño; los Acuerdos de la Comisión Bancaria Nacional, que la complementan; la Ley 87 de 23 de Noviembre de 1960; la Resolución No. JD-6-90, de la Junta Directiva de la CAJA DE AHORROS y conforme a lo autorizado por su Junta Directiva, la CAJA DE AHORROS ofrece en Venta en Libre Oferta las siguientes fincas que se describen a detallan a continuación.

<u>FINCA</u>	<u>TIPO</u>	<u>UBICACION</u>	<u>DESCRIPCION</u>	<u>SUPERFICIE TOTAL. Mts2</u>	<u>AREA CERRADA</u>
5277 Tomo 215 Folio 352	Residencia	David, Dolega, Urb. Caimito	Sala Comedor, cocina, terraza, 2 recamaras y baño	3994.03	93.91
11685 Folio 286 Doc.1	Apartamento	San Francisco Condominio Benitez 2, Apto.6	Sala, comedor, coc. 3 recámara, 2 baños, lav. y garage.		106.10
760 Folio 404 Tomo 66	Residencia	David, Chiriqui Urb. S.Crist. V.Lorenzo Casa B 108	Sala, comedor, coc., terraza, 3 rec. lbaño y lavandería	347.24	114.76
20746 Folio 1504 Doc.1	Apartamento	Vía España Carrasquilla Cond. Analisa Apto.303	Sala, comedor, cocina, 2 recámaras y 1 baño.		60.18
68438 Tomo 1518 Folio 334	Residencia	Urb. Las Acacias. Calle Circunvalación, casa 44	Sala comedor, coc., terraza, 2 reca. y 1 baño	184.00	67.30
21224 Folio 2023 Doc. 4	Apartamento	Parque Lefebre Condominio Bel El El Apto. 3 Vía Santa Elena	Sala, comedor, cocina, 1 rec., 1 baño y lavandería		61.20
65262 Tomo 1462 Folio 194	Residencia	Bello Horizonte Calle 9na., Casa 67-E	Sala, comedor, 3 rec., coc., terraza, 2 baños y lav.	225.00	130.14
64929 Tomo 1649 Folio 378	Residencia	Colonias del Prado, Calle Principal Casa Casa 190	Sala, comedor, terrazza, 3 recs, 1 baño y lavandería	190.00	94.14
20729 Folio 1504 Doc.1	Apartamento	Carrasquilla Cond. Analisa Apto. 201	Sala, comedor, coc., balcón, 1 rec. lbaño y lav.		71.02
20880 Folio 507 Doc.12	Residencia	Bda. S. José Después M-Super Emelina Chiriqui David	Sala, comedor, terrazza, 4 rec., lbaño y lav.	396.48	138.63
110344 Folio 7256 Doc.2	Residencia	Las Cumbres C Soliver, La Pro- videncia, Casa 79	Sala, comedor, coc, portai, 3 rec., lbaño y lav.	222.88	74.20