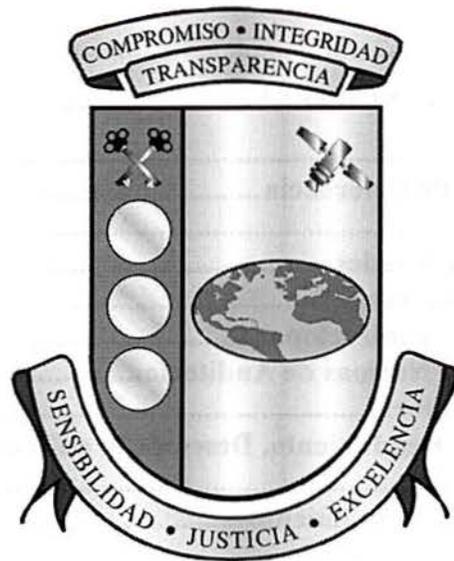


Estado Libre Asociado de Puerto Rico
OFICINA DEL CONTRALOR
San Juan, Puerto Rico

NORMA N-DA-1

NORMAS DE AUDITORÍA, VERSIÓN 4*



14 de junio de 2013

*Para uso interno de la Oficina

NORMAS DE AUDITORÍA

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁGINA
TÍTULO 1. INTRODUCCIÓN	5
1.1. Cambios Efectuados a la Norma N-DA-1, Versión 3.....	5
TÍTULO 2. PROPÓSITO	9
TÍTULO 3. ALCANCE.....	9
TÍTULO 4. ASPECTOS GENERALES.....	9
4.1. Definiciones.....	9
4.2. Documentos de Referencia	10
4.3. Otra Disposición.....	12
4.4. Función y Facultades	12
4.5. Normas Aplicables	13
4.6. Estructura Organizacional.....	14
4.7. Categorías de Normas de Auditoría.....	14
4.8. Tipos de Auditoría	14
4.8.1. Auditoría de Rendimiento, Desempeño o Ejecución (Performance Audit)	14
4.8.1.1. Auditoría de Cumplimiento	15
4.8.1.2. Auditoría Operacional.....	15
4.8.1.3. Auditoría Integral.....	15
4.8.2. Auditoría de Tecnología de Información.....	15
4.8.3. Auditoría Financiera	16
4.8.4. Auditoría Especial de Respuesta Rápida.....	16
4.8.5. Auditoría Forense	16
TÍTULO 5. PRINCIPIOS ÉTICOS.....	16
5.1. Interés Público.....	17
5.2. Integridad	17
5.3. Objetividad	17
5.4. Uso Adecuado de Información Gubernamental, Recursos y Puestos	18
5.5. Conducta Profesional.....	18
TÍTULO 6. NORMAS GENERALES	18
6.1. Propósito	18
6.2. Cualificaciones del Personal de Auditoría.....	19

SM

6.3.	Independencia	19
6.3.1.	Identificación, evaluación y aplicación de salvaguardas para enfrentar amenazas a la independencia	20
6.3.1.1.	Amenazas organizacionales (estructurales).....	21
6.3.1.2.	Amenazas personales	21
6.3.1.3.	Amenazas externas (influencias indebidas).....	22
6.3.1.4.	Salvaguardas	22
6.3.1.5.	Aplicación del marco conceptual para independencia	23
6.3.2.	Acciones que afectan la independencia	24
6.3.3.	Documentación sobre independencia.....	26
6.4.	Debido Cuidado Profesional	26
6.5.	Control de Calidad.....	27
TÍTULO 7.	NORMAS DE TRABAJO DE CAMPO	28
7.1.	Propósito	28
7.1.1.	Seguridad razonable	28
7.1.2.	Significativo	29
7.1.3.	Riesgo de auditoría	29
7.2.	Planificación	29
7.2.1.	Conocimiento de la unidad que se audita	31
7.2.2.	Criterios	32
7.2.3.	Comunicación con la gerencia de la unidad auditada	33
7.2.4.	Seguimiento de medidas correctivas propuestas por auditorías anteriores	33
7.2.5.	Consideración del trabajo de los auditores externos	34
7.2.6.	Asignación del personal y de otros recursos.....	35
7.2.7.	Programa de planificación de la auditoría	35
7.3.	Supervisión	35
7.4.	Control Interno	36
7.4.1.	Controles para salvaguardar los activos.....	36
7.4.2.	Controles sobre el cumplimiento con las leyes y los reglamentos.....	38
7.4.3.	Evaluación de los riesgos de control.....	38
7.5.	Documentación de la Evaluación de Riesgo de Control de los Sistemas de Información	39
7.6.	Cumplimiento con Disposiciones Legales y Reglamentarias	41
7.6.1.	Abuso.....	43
7.6.2.	Cumplimiento con leyes y reglamentos.....	43
7.6.3.	Limitaciones de la auditoría.....	43
7.7.	Evidencia.....	44
7.7.1.	Suficiencia.....	45
7.7.2.	Competencia y relevancia.....	45
7.7.3.	Valoración de la evidencia de auditoría.....	46
7.7.4.	Representaciones de la gerencia	49
7.8.	Documentación de la Auditoría	49

am

TÍTULO 8.	NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DEL INFORME.....	50
8.1.	Propósito	50
8.2.	Forma	50
8.3.	Momento Oportuno	51
8.4.	Contenido.....	52
8.4.1.	Objetivos, alcance y metodología.....	52
8.4.2.	Resultados de la auditoría	53
8.4.3.	Recomendaciones	54
8.4.4.	Declaración sobre el cumplimiento con estas normas	54
8.4.5.	Cumplimiento con leyes y reglamentos.....	55
8.4.6.	Controles internos	55
8.4.7.	Comentarios de la gerencia	56
8.4.8.	Notificación sobre operaciones que no fueron examinadas	56
8.4.9.	Información confidencial y privilegiada	57
8.5.	Características generales.....	57
8.5.1.	Completo.....	57
8.5.2.	Preciso	58
8.5.3.	Objetivo.....	58
8.5.4.	Persuasivo	59
8.5.5.	Claro.....	59
8.5.6.	Conciso	59
8.6.	Distribución	60
TÍTULO 9.	DEROGACIÓN.....	60
TÍTULO 10.	VIGENCIA	60
ANEJO		

ym

NORMAS DE AUDITORÍA

Título 1. INTRODUCCIÓN

En esta *Norma* se incluyen las funciones y las facultades de la Contralora, las categorías de las normas de auditoría y los tipos de auditoría que puede efectuar la Oficina del Contralor de Puerto Rico (Oficina). Además, se establecen los criterios mínimos de calidad que observan los auditores de esta Oficina.

1.1. Cambios Efectuados a la Norma N-DA-1, Versión 3

Se emite esta Versión 4 con el fin de actualizar y modificar los siguientes contenidos:

- **Título 1** - Se actualizó según los cambios efectuados al contenido.
- **Título 4** - Se definieron los términos: amenazas, auditores y salvaguardas, en el **subtítulo 4.1**. También se actualizó la lista de documentos de referencia incluida en el **subtítulo 4.2** y el detalle de facultades incluido en el **subtítulo 4.4**, así como la descripción de la estructura organizacional de la Oficina indicada en el **subtítulo 4.6**. Además, mediante el **subtítulo 4.8.1** se estableció la clasificación de auditoría de rendimiento, desempeño o ejecución (*performance audit*) para agrupar los tipos de auditoría indicados en los **subtítulos del 4.8.1.1 al 4.8.1.3**). En los **subtítulos 4.8.4 y 4.8.5** se modificaron las explicaciones relacionadas con las auditorías especiales de respuesta rápida y las forenses.
- **Título 5** - Se añadió este título para dar énfasis a los principios éticos que influyen en la aplicación de las normas de auditoría de la Oficina. Se incluyó una descripción de los cinco principios básicos que guían el trabajo de auditoría (interés público; integridad; objetividad; uso adecuado de la información gubernamental, los recursos y los puestos; y conducta profesional).
- **Título 6 (antes Título 5)** - Se realizaron los siguientes cambios:
 - En el **subtítulo 6.3** se añadió el período de tiempo durante el cual un auditor debe estar libre de impedimentos de independencia. Además, se incluyeron disposiciones relacionadas con la aplicación de la norma sobre independencia a consultores, peritos y personal de la Oficina de

Asuntos Legales, Legislación y Reglamentación, y de la Oficina de Asuntos Legales, Investigaciones y Litigios, que participan en una auditoría. (Dichas disposiciones se transfirieron del anterior **subtítulo 5.3.2**).

- En los **subtítulos del 6.3.1 al 6.3.3** se incluyeron consideraciones prácticas para la aplicación de la norma de independencia. Dichas consideraciones se componen de tres secciones relacionadas entre sí y que proporcionan:
 - Un marco conceptual sobre la determinación de la independencia a base de hechos y circunstancias que a menudo son únicos al entorno de la auditoría. (Para ayudar a la comprensión y la aplicación del marco conceptual se incluyó: información sobre “amenazas” que podrían poner en peligro la independencia y “salvaguardas” que podrían mitigar las amenazas; y un diagrama).
 - Indicaciones de acciones o conductas prohibidas, ya que siempre atentan contra la independencia. (Las mismas se transfirieron del anterior **subtítulo 5.3.2**).
 - Requisito y orientación sobre la documentación necesaria para apoyar una consideración adecuada de la independencia.
- En los **subtítulos 6.3 y 6.3.1.1 al 6.3.1.3** se eliminaron las referencias específicas a las categorías de impedimentos (personales, externos y organizacionales). Sin embargo, el concepto básico relacionado con dichas categorías se mantuvo en el marco conceptual.
- En el **subtítulo 6.3.1.5** se indicó cómo proceder si una amenaza a la independencia se identifica después que se emitió el informe de auditoría.
- En el **subtítulo 6.5** se actualizó la lista de los elementos de control de calidad implantados.
- **Título 7** (antes **Título 6**) - Se efectuaron los siguientes cambios principales:
 - En los **subtítulos del 7.1.1 al 7.1.3** se explicaron los conceptos: “seguridad razonable”, “significativo” y “riesgo de auditoría”; los cuales proveen el marco para aplicar las normas de trabajo de campo. Por consiguiente, en los **subtítulos 7.2, 7.2.1, 7.7.3 y 8.4.6** se incluyeron referencias a dichos conceptos, según aplicaba.

ymw

- En el **subtítulo 7.2** se destacó que la metodología de la auditoría debe estar diseñada para obtener garantía razonable de que la evidencia es relevante, competente y suficiente para apoyar los hallazgos y las conclusiones en relación con los objetivos de la auditoría y para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptable. Además, considera el uso de técnicas de auditoría asistida por computadora [*Computer Assisted Audit Technics – (CAAT's)*] desde la planificación.
- En el **subtítulo 7.2.4** se eliminó la indicación que establecía que en el informe de auditoría se revela el estatus de los hallazgos y las recomendaciones presentados en los informes de auditoría anteriores. También se actualizó el tercer párrafo relacionado con el deber de los auditores externos de opinar sobre el cumplimiento con las recomendaciones de la Oficina, conforme con la *Ley 273-2003, Ley de Normas Contractuales sobre Independencia en las Auditorías Externas de Entidades Gubernamentales*, según enmendada. (Antes se limitaba a los auditores externos de los municipios).
- En el **subtítulo 7.2.7** - Se modificó su contenido con el fin de enfatizar o destacar que el auditor prepara los programas de auditoría que han de emplearse para examinar las operaciones que se auditan, de acuerdo con los riesgos determinados en la planificación. Además, para indicar que dichos programas deben estar diseñados para garantizar razonablemente el que se obtenga evidencia suficiente y adecuada para apoyar las conclusiones de los auditores y para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptable.
- En el **subtítulo 7.7**:
 - Se modificó la sexta norma de trabajo de campo para eliminar las oraciones que establecían: que el auditor conserva, en forma de hojas de trabajo, el registro de la labor efectuada; y que dichas hojas de trabajo contienen información suficiente que permiten a un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, obtener la evidencia que respalda las conclusiones y los juicios significativos de los auditores que efectuaron el examen. Esto, por ser similar a lo requerido en la séptima norma de trabajo de campo que se presenta en el **subtítulo 7.8**.
 - Se incluyó información relacionada con evidencia digital.
 - Se realizó una reorganización general del contenido que estaba en el **subtítulo 7.7**. Parte del mismo se reubicó entre los **subtítulos 7.7.1 y 7.7.3**. Además:

gmw

- En el **subtítulo 7.7.1** se añadieron presunciones útiles para juzgar la suficiencia de la evidencia.
- En el **subtítulo 7.7.2** se explicaron los aspectos de validez y de confiabilidad de la evidencia. (Refiérase a las notas al calce 2 y 3).
- En el **subtítulo 7.7.2** se amplió la lista de presunciones útiles para juzgar si la evidencia de auditoría obtenida es competente. (Refiérase a las últimas dos presunciones enumeradas).
- En el **subtítulo 7.7.3** se incluyó explicación sobre las circunstancias que pueden ocasionar que la evidencia sea o no suficiente, competente y relevante, y sobre cuando la evidencia tiene limitaciones o incertidumbre. (Refiérase al párrafo tercero, cuarto y quinto). En este **subtítulo**, además, se incluyeron consideraciones relativas a la naturaleza, el momento y la extensión de los procedimientos para evaluar la suficiencia, relevancia y confiabilidad de la información procesada por computadora.
- En el **subtítulo 7.8** - Se sustituyó el término “hojas de trabajo” por el término “documentación de la auditoría”. De manera similar se sustituyó en otras partes o secciones de esta *Norma*.
- **Título 8** (antes **Título 7**) - Se efectuaron los siguientes cambios principales:
 - En el **subtítulo 8.2** se indicó cómo proceder si después de que se publicó un informe de auditoría se descubre que no se tiene la evidencia suficiente y adecuada para apoyar situaciones comentadas en el mismo.
 - En el **subtítulo 8.4** se revisó la tercera norma para la presentación del informe de auditoría, para añadir que como parte del contenido de este se incluye: una declaración de cumplimiento con las normas de auditoría; los resultados; y los comentarios de la gerencia y la naturaleza de información sensitiva o confidencial omitida, si aplica. Además, se eliminaron las disposiciones que estaban incluidas bajo el anterior **subtítulo 8.4.7** sobre el reconocimiento de logros notables de la gerencia en los informes.

mmu

- En el **subtítulo 8.6** se eliminaron las disposiciones relacionadas con la distribución de los informes de auditoría. En lugar de estas, se incluyó la referencia al *Reglamento 30, Distribución de Informes de Auditoría, Especiales y Anuales de la Oficina del Contralor del Estado Libre Asociado de Puerto Rico*.
- **Títulos 9 y 10** - Se actualizaron los datos sobre el documento que se deroga y sobre la vigencia de esta *Norma*.

Título 2. PROPÓSITO

Establecer los fundamentos, los principios y las prácticas básicas que aplicamos en las auditorías que realiza la Oficina de modo que las mismas se efectúen con calidad, objetividad e independencia.

Título 3. ALCANCE

Esta *Norma* aplica a las auditorías, según definidas en el **subtítulo 4.8**. No obstante, la Contralora se reserva la facultad de establecer directrices para atender cualquier situación, incluyendo las no contempladas en esta *Norma*.

Título 4. ASPECTOS GENERALES

4.1. Definiciones

Para propósitos de esta *Norma* se definen los siguientes términos:

Amenazas: Circunstancias o relaciones que pueden perjudicar la independencia de los auditores o crear la apariencia de que el juicio profesional de estos pueda estar comprometido. Las amenazas no necesariamente afectan o impiden la independencia.

Auditar: Es el proceso de acumular y examinar evidencia, realizado por una persona independiente y competente, acerca de la información cuantificable de una entidad específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos.

Auditores: Personas que participan directamente en una auditoría y realizan trabajos de conformidad con las normas de auditoría del Contralor, independientemente del puesto o cargo que ocupen en la Oficina.

Auditoría de la Oficina del Contralor: Es un examen objetivo, independiente, sistemático y profesional de actividades financieras, administrativas, operacionales y de sistemas, ejecutadas por todas aquellas entidades que reciben fondos públicos. Entre sus finalidades pueden estar:

- Fiscalizar el uso y la protección de la propiedad y de los fondos públicos.
- Verificar el grado de cumplimiento con las leyes y los reglamentos.
- Verificar el grado de eficiencia y eficacia de los sistemas de administración y de los controles internos implantados.
- Opinar sobre la confiabilidad de los registros contables y operacionales.
- Dictaminar sobre la razonabilidad de los informes financieros.
- Evaluar el resultado de las operaciones en términos de eficiencia, efectividad y economía.
- Emitir un informe sobre el resultado de las operaciones.

Normas de auditoría: Son los requisitos de calidad requeridos por la Oficina para asegurar la uniformidad de los trabajos de auditoría y del informe emitido.

Oficina: Oficina del Contralor de Puerto Rico

Salvaguardas: Controles o medidas diseñados para eliminar o reducir una amenaza a un nivel aceptable.

4.2. Documentos de Referencia

- Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, crea el puesto de Contralor y establece sus funciones, poderes y facultades.
- *Ley Núm. 9 del 24 de julio de 1952*, según enmendada, que crea la Oficina del Contralor de Puerto Rico.

mm

- *Ley Núm. 18 del 30 de octubre de 1975*, según enmendada, relacionada con la remisión a la Oficina del Contralor de Puerto Rico de los contratos otorgados por las entidades gubernamentales.
- *Ley Núm. 96 del 26 de junio de 1964*, según enmendada, relacionada con la pérdida de propiedad y de fondos públicos.
- *Ley 136-2003*, según enmendada, relacionada con la remisión al Gobernador, a la Asamblea Legislativa y a la Oficina del Contralor de Puerto Rico de un informe anual sobre el estado de toda privatización efectuada por cada entidad gubernamental.
- *Ley 273-2003, Ley de Normas Contractuales sobre Independencia en las Auditorías Externas de Entidades Gubernamentales*, según enmendada.
- *Ley 103-2006, Ley para la Reforma Fiscal del Gobierno del Estado Libre Asociado de Puerto Rico de 2006*, según enmendada.
- *Ley 1-2012, Ley de Ética Gubernamental de Puerto Rico de 2011*.
- *Ley 36-2012*, para requerir al Contralor de Puerto Rico que establezca un registro electrónico público de los informes requeridos por ley a las entidades gubernamentales.
- *Reglamento 2, Organización de la Oficina del Contralor del Estado Libre Asociado de Puerto Rico*, del 28 de septiembre de 2011.
- *Reglamento 10, Reglamento para la Administración del Capital Humano de la Oficina del Contralor de Puerto Rico*, del 18 de diciembre de 2006.
- *Reglamento 30, Distribución de Informes de Auditoría, Especiales y Anuales de la Oficina del Contralor del Estado Libre Asociado de Puerto Rico*, del 17 de noviembre de 2011.
- *Government Auditing Standards*, 2011 Revision, United States General Accounting Office.
- *Statements on Auditing Standards*, Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados.
- *Norma ISO 9001:2008, Norma Internacional de Sistemas de Gestión de la Calidad - Requisitos*.
- *Procedimiento P-G-1, Control de la Reglamentación*, Versión 8.

cm

4.3. Otra Disposición

Las normas en la Oficina prohíben el discrimen, entre otros motivos, por razón de sexo. Por lo tanto, para propósitos de esta *Norma* todo término utilizado para referirse a una persona o puesto se refiere a ambos sexos.

4.4. Función y Facultades

La Contralora de Puerto Rico desempeña la función constitucional¹ de fiscalizar todos los ingresos, las cuentas y los desembolsos del Estado, de sus agencias e instrumentalidades, y de los municipios, para determinar si se han hecho de acuerdo con la ley y la reglamentación vigente. Conforme a la *Ley Núm. 9 del 24 de julio de 1952*, según enmendada, dicha función la ejerce tanto con respecto a las cuentas, los fondos, los ingresos, los desembolsos y las propiedades del Gobierno, como a los que se tienen en fideicomiso.

La Contralora tiene, entre otras, las siguientes facultades:

- Auditar e investigar todas las transacciones del gobierno. Entre estas se incluyen las efectuadas por las corporaciones públicas, los municipios y las entidades privadas que reciben fondos federales. También tiene facultad para auditar e investigar aquellas transacciones efectuadas por entidades privadas que reciben fondos públicos.
- Publicar los informes sobre el resultado de las auditorías de los ingresos, las cuentas y los desembolsos del Estado, así como de los fondos y de las propiedades que se tengan en fideicomiso.
- Citar testigos, tomar juramentos y declaraciones juradas bajo apercibimiento de desacato, y requerir la producción de libros, cartas, documentos, papeles y todos los demás documentos que sean necesarios para un completo conocimiento del asunto bajo investigación.
- Examinar los archivos y los documentos de las entidades públicas, y los razonablemente relacionados con el recibo (cobro) o el desembolso de fondos públicos en entidades privadas.
- Requerir que las entidades del Estado remitan, en el tiempo reglamentario, copia de todo contrato que otorguen y de las enmiendas a los mismos, conforme a lo dispuesto en la *Ley Núm. 18 del 30 de octubre de 1975*, según enmendada.

¹ Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, Artículo III, Sección 22.

- Requerir que las entidades del Estado notifiquen las irregularidades cometidas en la administración de los fondos y de los bienes públicos, conforme a lo dispuesto en la *Ley Núm. 96 del 26 de junio de 1964*, según enmendada.
- Requerir que las entidades del Estado informen, al 30 de junio de cada año, el estado de toda privatización efectuada bajo su competencia, conforme a lo dispuesto en la *Ley 136-2003*, según enmendada.
- Requerir que las entidades del Estado remitan:
 - los documentos, los informes o las certificaciones dispuestos en la *Ley 273-2003*, según enmendada
 - los informes mensuales requeridos para cumplir con el Registro de Puestos e Información Relacionada, conforme a lo dispuesto en la *Ley 103-2006*, según enmendada
 - la información necesaria para establecer un registro electrónico público de los informes que le son requeridos por ley a las mismas, conforme a lo dispuesto en la *Ley 36-2012*.
- Adoptar y promulgar las reglas y los reglamentos, compatibles con las leyes vigentes y la Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, que sean necesarios para el mejor desempeño de sus funciones.
- Emplear normas generalmente aceptadas o métodos que estén de acuerdo con las prácticas corrientes de la intervención de cuentas.

4.5. Normas Aplicables

En el Artículo 3 de la *Ley Núm. 9 del 24 de julio de 1952*, según enmendada, que crea la Oficina del Contralor de Puerto Rico, se dispone que la Contralora, en el ejercicio de las funciones que le asigna la Constitución, podrá emplear normas generalmente aceptadas o métodos que estén de acuerdo con las prácticas corrientes para examinar cuentas. Estas normas se refieren a las de la práctica de la auditoría y la contabilidad en general, promulgadas por las entidades reguladoras para la práctica de la auditoría y la contabilidad gubernamental.

La autoridad que gobierna los principios de contabilidad y las normas de auditoría general aceptadas en el gobierno es el Contralor General de los Estados Unidos de América. Esta Agencia emite los pronunciamientos conocidos como *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS, según sus siglas en inglés), recopiladas en el *Yellow Book*. Además, de estas normas la OCPR utilizará como guía para establecer el alcance de su trabajo

las normas establecidas en el *Quality Standards for Federal Offices of Inspector General*, recopiladas en el *Silver Books*. Cuando no existan guías específicas en dichas normas, se podrá utilizar como guía suplementaria las Normas de Auditoría emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA, según sus siglas en ingles). Estos, promulgan los *Statements on Auditing Standards (SAS)*, según sus siglas en ingles) que son los pronunciamientos que regulan la profesión de auditoría.

No obstante, lo antes mencionado la OCPR podrá modificar algunas de estas disposiciones siempre y cuando se documenten y estén aprobadas por la Contralora.

4.6. Estructura Organizacional

Para lograr sus objetivos la Oficina está constituida por el Área de Dirección (Oficina de la Contralora y sus unidades de asesoramiento y apoyo estratégico), el Área de Administración, el Área de Auditoría y Registros Públicos (componente operacional), y el Área de Tecnología de Información y Comunicación (apoyo técnico).

El *Reglamento 2, Organización de la Oficina del Contralor del Estado Libre Asociado de Puerto Rico*, contiene una descripción detallada de la estructura organizacional de la Oficina y sus respectivos organigramas.

4.7. Categorías de Normas de Auditoría

La Oficina tiene tres categorías de normas de auditoría. Estas son: normas generales, normas de trabajo de campo y normas para la presentación del informe. En los **títulos 6, 7 y 8** se explica cada una de estas normas.

4.8. Tipos de Auditoría

La Oficina está facultada para efectuar auditorías e investigaciones. El tipo de auditoría que se efectúa en cada unidad depende del objetivo del examen a efectuarse. A continuación se presentan algunos tipos de auditoría que puede efectuar la Oficina:

4.8.1. Auditoría de Rendimiento, Desempeño o Ejecución (Performance Audit)

Para propósitos de esta *Norma*, algunos tipos de auditorías de rendimiento, desempeño o ejecución (*performance audit*) que puede efectuar la Oficina se describen en los **subtítulos del 4.8.1.1 al 4.8.1.3**.

4.8.1.1. Auditoría de Cumplimiento

Es el examen profesional, objetivo y sistemático de evidencias, realizado con el fin de proporcionar una evaluación independiente sobre el desempeño de una entidad, de una operación o de un grupo de operaciones específicas de una entidad, proyecto, programa o de una parte de su información financiera, realizado en cualquier momento para determinar si esta ha cumplido con las leyes y los reglamentos aplicables. Puede incluir una combinación de objetivos financieros y operacionales, o efectuarse para investigar querellas de diversa índole.

4.8.1.2. Auditoría Operacional

Es el examen profesional, objetivo y sistemático de la totalidad o de parte de las operaciones de una entidad, proyecto, programa, sus unidades integrantes u operaciones específicas. Este tipo de auditoría se efectúa para determinar el grado de efectividad, economía y eficiencia de las operaciones auditadas, para formular recomendaciones con el fin de mejorar dichas actividades, y para emitir un informe sobre las operaciones evaluadas.

4.8.1.3. Auditoría Integral

Es el tipo de auditoría gubernamental orientada al análisis de operaciones, actividades, proyectos, programas, unidades o áreas de una entidad, grupo de entidades o sectores, para evaluar el logro de las metas y de los objetivos en función del grado de eficiencia con que son alcanzados. Ese tipo de auditoría se realiza con varios propósitos: medir los beneficios económicos y sociales logrados con relación al costo monetario de los recursos humanos y de los materiales utilizados, en comparación con los estándares de desempeño o indicadores de beneficios para la sociedad; emitir un informe respecto a la rentabilidad social, y formular recomendaciones para mejorar la responsabilidad financiera, administrativa y de gestión.

4.8.2. Auditoría de Tecnología de Información

Es el examen profesional, objetivo y sistemático de las operaciones y actividades efectuadas por una organización, proyecto o programa, para determinar el grado de cumplimiento y eficacia de:

- la planificación, el desarrollo y la implantación de los sistemas utilizados para programar, organizar, ejecutar y controlar las operaciones
- la información producida por los sistemas y su pertinencia, confiabilidad y oportunidad

ym

- la reglamentación básica de cada sistema, su implantación y la divulgación de la misma entre los usuarios
- los mecanismos de control interno previo y posterior incorporados en los sistemas
- los recursos idóneos identificados y disponibles para garantizar la continuidad de las operaciones en casos de desastres
- el programa de adiestramiento al personal de sistemas de información, sus usuarios y los auditores internos.

4.8.3. Auditoría Financiera

Es el examen profesional, objetivo y sistemático de los estados financieros de una entidad, proyecto o programa para determinar si los mismos, en su conjunto y en aspectos materiales, fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Este tipo de auditoría tiene el propósito de emitir una opinión sobre la razonabilidad y la corrección de los informes financieros a base del resultado de las operaciones, de cambios en la situación financiera o de flujo de fondos y de la información complementaria de la entidad auditada.

4.8.4. Auditoría Especial de Respuesta Rápida

Es el examen que por instrucciones de la Contralora o del Subcontralor se inicia para atender ciertos requerimientos. El alcance de este tipo de auditoría especial es limitado, ya que se evalúa un asunto a la vez en un período de tiempo determinado.

4.8.5. Auditoría Forense

Proceso especializado dirigido a detectar fraudes y delitos. En la auditoría se reúne y se presenta información financiera, de contabilidad y legal, entre otra, en una forma que sea aceptada por un tribunal de justicia, contra los perpetradores de un delito o fraude. Además, de la aplicación de las destrezas de auditoría a las situaciones que tienen consecuencias legales.

Título 5. PRINCIPIOS ÉTICOS

Los principios éticos que se indican en los **subtítulos del 5.1 al 5.5** ofrecen los fundamentos, la estructura y el clima que influyen en la aplicación de las normas de auditoría de la Oficina. En esta sección se establecen principios fundamentales en lugar de normas específicas.

La Oficina establece el tono para el comportamiento ético de su personal mediante el mantenimiento de una cultura ética, la comunicación clara de la conducta aceptable, y la creación de un entorno que refuerce y aliente el comportamiento ético en todos los niveles de la organización. La realización de auditorías de conformidad con principios éticos es responsabilidad de la gerencia y de los auditores de la Oficina. Tales principios se aplican para preservar la independencia de estos, realizar un trabajo de alta calidad y cumplir con las normas de auditoría.

5.1. Interés Público

El aceptar la responsabilidad de servir al interés público (bienestar de la ciudadanía en general) es crítico y fundamental para las auditorías que se realizan en el ámbito gubernamental. Por lo tanto, los auditores en el desempeño de sus responsabilidades profesionales deben servir a dicho interés.

El desempeñar tales responsabilidades con integridad, objetividad e independencia ayuda a los auditores a cumplir con el principio de servir al interés público.

5.2. Integridad

La confianza pública se mantiene y se refuerza cuando los auditores se desempeñan con integridad. La integridad incluye la realización del trabajo de auditoría con actitud objetiva (basada en hechos), no partidista ni ideológica en lo que respecta a las entidades auditadas y a los usuarios de los informes de auditoría.

La toma de decisiones en consonancia con el interés público del programa o la actividad que se audita es una parte importante del principio de integridad. Actuar con integridad significa que los auditores den prioridad a sus responsabilidades con el interés público al resolver los conflictos o las presiones que surjan mientras realizan sus funciones.

5.3. Objetividad

La credibilidad de las auditorías se basa en la objetividad de los auditores al desempeñar sus responsabilidades profesionales. La objetividad incluye tener independencia de hecho y de apariencia al realizar una auditoría, mantener una actitud imparcial, tener honestidad intelectual y estar libre de conflicto de intereses. Mantener la objetividad incluye una evaluación continua de las relaciones con las entidades fiscalizadas y otras partes interesadas, en el contexto de la responsabilidad de los auditores para con el público.

Los conceptos de objetividad e independencia están estrechamente relacionados. (Véase, además, el **subtítulo 6.3**).

5.4. Uso Adecuado de Información Gubernamental, Recursos y Puestos

La información gubernamental, los recursos y los puestos se utilizan para fines oficiales y no para beneficios personales o de manera contraria a la ley o en detrimento de los intereses legítimos de la entidad auditada. Este concepto incluye el manejo adecuado de la información clasificada. El divulgar a terceros información no autorizada no es una práctica aceptable.

El uso inadecuado del puesto de un auditor para obtener beneficios viola las responsabilidades fundamentales de este. La credibilidad de un auditor puede afectarse por acciones que podrían ser percibidas, por una tercera persona, objetiva con conocimiento de información pertinente, como que benefician: los intereses financieros del auditor, de un familiar cercano o de un socio; una entidad para la cual el auditor se desempeña como director, administrador o empleado; o una entidad con la que el auditor esté negociando un empleo futuro.

5.5. Conducta Profesional

Las altas expectativas para la profesión de auditoría incluyen el cumplir con todas las obligaciones legales, reglamentarias y profesionales pertinentes, así como el evitar cualquier conducta que pueda desacreditar la labor de los auditores. Esto, incluye las acciones que podrían causar que una tercera persona, objetiva con conocimiento de información pertinente, pueda concluir que el trabajo profesional de los auditores fue deficiente. El comportamiento profesional requiere que los auditores realicen un esfuerzo honesto para desempeñar sus funciones profesionales de acuerdo con las normas y los procedimientos de la Oficina.

Título 6. NORMAS GENERALES

6.1. Propósito

Las normas generales de auditoría, junto con los principios éticos que se presentan en el **Título 5**, establecen las bases para la credibilidad del trabajo de los auditores. Las mismas se relacionan con la competencia profesional y las destrezas del personal asignado a la auditoría, su independencia, integridad y objetividad, y el debido cuidado profesional con que el auditor planifica y realiza su trabajo, y prepara los informes de auditoría y otros documentos relacionados. Se relacionan, además, con el sistema interno de control de calidad que mantiene la Oficina.

6.2. Cualificaciones del Personal de Auditoría

La primera norma general adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

El personal seleccionado para realizar la auditoría posee el conocimiento técnico, la experiencia y las destrezas necesarias para realizar las tareas que se le asignen.

La Oficina tiene la responsabilidad de asegurarse de que el personal seleccionado sea técnicamente competente. La competencia requerida se obtiene a través de la educación tanto formal como informal, y de la experiencia. Esta Oficina establece requisitos de educación continua (horas/año) para asegurarse de que el personal de auditoría mantiene un alto grado de profesionalismo y posee los conocimientos adecuados para llevar a cabo los trabajos asignados.

Los requisitos relacionados con la competencia se refieren a los conocimientos y a la experiencia que el personal de auditoría posee conjuntamente, y no necesariamente a los que posea cada auditor en particular. Cuando el área que se examina es altamente técnica o especializada, es necesario requerir la participación de auditores o de consultores con destrezas o conocimientos especializados. Cada división de auditorías es responsable de identificar la necesidad de estos recursos cuando se selecciona al personal para realizar la auditoría o durante la planificación de la misma. El Auditor Senior es responsable de solicitar, a través de los distintos niveles de supervisión, los recursos humanos necesarios o el adiestramiento para el personal asignado con el fin de cumplir con los objetivos de la asignación. Si la Oficina no cuenta con el personal necesario, contrata consultores externos para las áreas donde se requiera peritaje especializado; como por ejemplo: estadística, ingeniería, diseño y economía.

La Oficina cuenta con un programa de educación y adiestramientos continuos para asegurarse de que el personal de auditoría mantiene su competencia profesional.

6.3. Independencia

La segunda norma general adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

La Oficina y los auditores son independientes de hecho y de apariencia en todos los asuntos relacionados con la auditoría. Para garantizar la credibilidad e imparcialidad de la labor que realiza la Oficina, los trabajos se planifican y se ejecutan de manera independiente y objetiva.

Para cumplir con la segunda norma general:

- La Oficina, como organismo profesional, mantiene una organización u ordenamiento jerárquico independiente de las demás ramas del Gobierno.
- Los auditores muestran un comportamiento independiente, de hecho y de apariencia, y mantienen su integridad y objetividad en el desempeño de sus responsabilidades profesionales. Esto para que sus opiniones, conclusiones, evaluaciones y recomendaciones sean imparciales y que, además, puedan ser vistas de igual forma por terceras personas.
- Los auditores desempeñan su trabajo libre de impedimentos personales y externos. Son independientes de la unidad auditada en cualquier término que esté dentro del período que se audita y el período del compromiso profesional; que comienza con la asignación a la auditoría y termina con la notificación de la terminación de esta o con la emisión del informe, lo que sea más tarde.
- El personal de la Oficina de Asuntos Legales, Legislación y Reglamentación, y el de la Oficina de Asuntos Legales, Investigaciones y Litigios, que participe en las funciones de auditoría e intervenga directa o indirectamente en una consulta legal, así como los consultores y los peritos contratados por la Oficina que participen en una auditoría, están obligados a observar las normas de independencia establecidas por la Oficina. Los mismos son responsables de notificar a la Contralora o a la persona que esta designe cualquier circunstancia que amenace el desempeño de sus funciones de forma independiente, íntegra y objetiva.
- Los directores de las divisiones de auditorías son responsables de proveerles a los empleados la asistencia y orientación que requieran respecto a materias de independencia, integridad y objetividad.

6.3.1. **Identificación, evaluación y aplicación de salvaguardas para enfrentar amenazas a la independencia**

Los auditores, incluso los consultores externos y el personal de apoyo mencionado en el **subtítulo 6.3**, al participar en una auditoría son responsables de identificar las amenazas a la independencia y notificarlas a la Oficina. Esto, para evaluar su importancia, individualmente y en conjunto; y aplicar salvaguardas cuando sea necesario para eliminarlas o reducir las a un nivel aceptable. Cuando no se dispone de salvaguardas que eliminen o reduzcan a un nivel aceptable una amenaza, la misma se considera un impedimento a la independencia.

En el **Anejo 1** se presenta un diagrama del marco conceptual adoptado para identificar, evaluar y aplicar salvaguardas que enfrenten las amenazas a la independencia que se deriven de actividades que no están expresamente prohibidas en esta *Norma*. (Véase el **subtítulo 6.3.2**).

En los **subtítulos del 6.3.1.1 al 6.3.1.5** se describen: las categorías de amenazas a la independencia que se deben evaluar, las salvaguardas (controles) para eliminar o reducir amenazas, y la aplicación del marco conceptual, respectivamente.

6.3.1.1. Amenazas organizacionales (estructurales)

Las amenazas organizacionales o estructurales son aquellas asociadas a la organización de una entidad de auditoría que puedan afectar la capacidad de esta para realizar la labor objetivamente.

Para proteger y garantizar que la Oficina esté libre de influencias indebidas, la misma está organizada como una entidad independiente y de rango constitucional dentro de la Rama Legislativa. Se mantiene libre de influencias y presiones políticas o de cualquier otra naturaleza que influyan en el plan de trabajo de las auditorías e investigaciones a realizar y en la metodología a utilizar para lograr los objetivos.

6.3.1.2. Amenazas personales

En esta categoría se agrupan los siguientes tipos de amenazas, para efecto de la aplicación de esta segunda norma general:

- La amenaza de que relaciones profesionales, personales o financieras puedan inducir al auditor a limitar el alcance del trabajo que viene obligado a realizar. Es decir, que lo puedan llevar a excluir del informe de auditoría hallazgos que tiene la responsabilidad de señalar, o que de alguna forma lo puedan llevar a limitar la divulgación, alterar, debilitar o distorsionar cualquier hallazgo o resultado. Por ejemplo: mantener relaciones afectivas con funcionarios o empleados de la unidad objeto de auditoría o con contratistas o personal que preste servicios a la misma.
- La amenaza de que convicciones políticas, ideológicas y sociales, entre otras, ocasionen que el auditor no sea objetivo. Por ejemplo: tener ideas preconcebidas o prejuicios contra individuos, grupos, organizaciones u objetivos de algún programa en particular que puedan obstruir o debilitar la imparcialidad de la auditoría.

- La amenaza de que intereses financieros puedan influir inapropiadamente en el juicio o en el comportamiento del auditor. Por ejemplo: tener interés financiero directo o indirecto, pero sustancial, en el programa o la unidad auditada.

6.3.1.3. Amenazas externas (influencias indebidas)

Las amenazas externas o de influencias indebidas son aquellas ajenas al auditor o a la Oficina. Estas limitan el alcance de la auditoría o interfieren con la habilidad y la capacidad del auditor, hasta el extremo de no permitir que sus opiniones y conclusiones sean independientes y objetivas.

Las siguientes situaciones o condiciones, entre otras, se consideran amenazas externas para efectos de la aplicación de esta norma:

- Interferencias o influencias externas de personas que, de manera impropia o imprudente, limiten o modifiquen el alcance de una auditoría.
- Interferencias externas que influyen en la selección o la aplicación de los procedimientos de auditoría o en la muestra de las transacciones sujetas a auditoría.
- Interferencias externas que influyen en la asignación de responsabilidades y en los nombramientos y los ascensos del personal de auditoría.
- Restricción irrazonable del tiempo que necesita el auditor para completar la auditoría.
- Restricciones en los fondos u otros recursos asignados a la Oficina que pueden afectar adversamente la capacidad de esta para cumplir con su función de fiscalizar y auditar las entidades gubernamentales.
- Intervención de personas con autoridad que predominen sobre el criterio del auditor o que influyeran su juicio respecto a cuál debe ser el contenido del informe de auditoría.
- Influencias que atenten o pongan en peligro la permanencia de empleo del auditor, por razones ajenas a su competencia profesional o a la necesidad de sus servicios.

6.3.1.4. Salvaguardas

Las salvaguardas son los controles diseñados para eliminar o reducir a un nivel aceptable el riesgo de una amenaza a la independencia. Bajo el marco conceptual, los auditores aplican salvaguardas dirigidas a las circunstancias específicas que amenacen la independencia. En ocasiones pueden ser

um

necesarias múltiples salvaguardas para eliminar o reducir el riesgo a un nivel aceptable.

Ejemplos de salvaguardas:

- Tener un miembro del personal profesional que no forme parte del equipo de auditoría para que revise el trabajo realizado.
- Relevar del equipo de auditoría al miembro que tiene intereses financieros o de otro tipo que representen una amenaza a la independencia.

6.3.1.5. Aplicación del marco conceptual para independencia

Los auditores evalúan las amenazas a la independencia y siguen el marco conceptual descrito en esta *Norma*. En esa evaluación utilizan su juicio profesional.

Estos evalúan las amenazas individualmente y en conjunto, ya que estas pueden tener un efecto acumulativo en su independencia. Además, cada vez que aparece nueva información ante la atención de un auditor, este tiene que evaluar la importancia de la amenaza de conformidad con el marco conceptual.

Los auditores deben evaluar si las amenazas identificadas se encuentran en un nivel aceptable. Una amenaza a la independencia no es aceptable si es de tal importancia que podría causar cualquiera de los siguientes efectos:

- Poner en peligro el juicio profesional del auditor. Es decir, podría afectar la capacidad del auditor para realizar una auditoría al ser afectado por influencias que comprometan su juicio profesional.
- Exponer a la Oficina o al auditor a circunstancias en las que terceras personas con conocimiento puedan concluir que la integridad, la objetividad y el escepticismo profesional, de la Oficina o de un miembro del equipo de auditoría, se han visto comprometidos.

Los auditores deben evaluar factores cualitativos y cuantitativos al momento de determinar la importancia de una amenaza a la independencia.

Cuando un auditor identifica amenazas a la independencia y, a base de la evaluación de estas, establece que no se encuentran en un nivel aceptable, se determina si hay salvaguardas que se puedan aplicar para eliminarlas o para reducir el riesgo a un nivel aceptable. Al tomar dicha decisión, se ejerce el juicio profesional y se observa que se mantenga la independencia de hecho y de apariencia.

gm

Ciertas condiciones dan lugar a amenazas que son tan importantes que no pueden ser eliminadas o reducidas a un nivel aceptable a través de la aplicación de salvaguardas. En tales condiciones, los auditores se abstienen de realizar la auditoría o, cuando aplique, terminar una en proceso.

El Subcontralor es responsable de atender las situaciones sobre independencia que se presenten y de documentar la decisión tomada en cada caso. En caso que el objeto de la situación de independencia esta relacionada con el Subcontralor, será la Contralora quien tomará la decisión. Esta, podrá conjuntar, si así lo entiende pertinente, al Comité Asesor de Auditoría Institucional de la OCPR o a cualquier otro foro.

Si una amenaza a la independencia se identifica después que se emitió el informe de auditoría, se deberá evaluar su impacto en la auditoría y el cumplimiento con las normas. Si se determina que dicha amenaza impactó la auditoría, de forma que se hubiese emitido un informe diferente al emitido de haber estado conscientes de esta, se debe:

- Comunicar la situación al Gobernador, a los presidentes del Senado de Puerto Rico y de la Cámara de Representantes, al funcionario principal de la unidad auditada y a los usuarios conocidos, para que no consideren los resultados o conclusiones afectados por la amenaza.
- Retirar el informe publicado en la Internet.
- Determinar si se realizará trabajo de auditoría adicional para emitir el informe, que incluya los resultados o conclusiones revisados, o el informe original si el trabajo adicional no da lugar a cambios.

Para efecto de la aplicación de lo indicado en el párrafo anterior, no se establece un orden o secuencia para efectuar dichas acciones. No obstante, al tomar la decisión se debe ejercer el debido cuidado profesional (diligencia profesional) para garantizar la credibilidad e imparcialidad de la labor que se realiza en esta Oficina.

6.3.2. Acciones que afectan la independencia

Los auditores evitan estar relacionados directa o indirectamente, con transacciones, eventos o asuntos que afectan su independencia, integridad y objetividad. Por consiguiente, están prohibidas, entre otras, las siguientes acciones o conductas:

- Efectuar inversiones en actividades o negocios propiedad de funcionarios o de empleados de la unidad objeto de auditoría.



- Efectuar préstamos a la entidad gubernamental objeto de auditoría o a sus empleados, o tomar prestado a estos.
- Ejercer funciones administrativas en cualquier fideicomiso que tenga directa o indirectamente un interés financiero en la unidad objeto de auditoría.
- Ejercer funciones de albacea o contador partidor de cualquier caudal relicto que tenga directa o indirectamente un interés financiero en la unidad objeto de auditoría.
- Ocupar cargo alguno en una entidad gubernamental o municipio si hubiera efectuado o supervisado una auditoría o investigación en dicha entidad o municipio durante el año previo a la terminación de su empleo.
- Realizar funciones o rendir servicios que conlleven conflicto de intereses.
- Aceptar regalos de las unidades gubernamentales, gratificaciones o favores personales o para cualquier otra persona, negocio o entidad, cuando existen razones para creer que los recibieron por el puesto que ocupan o si su aceptación puede provocar o dar la apariencia de que se pierden la independencia, la integridad y la objetividad.
- Realizar transacciones financieras basadas en información obtenida por medio de su empleo.
- Participar en eventos sociales celebrados por la unidad sujeta a auditoría o en actividades de recaudación de fondos por o para los funcionarios o los empleados de la unidad que es auditada.
- Solicitar, vender, rifar, regalar o donar artículos a los funcionarios o a los empleados de las unidades gubernamentales.
- Ocupar cargos en los organismos o partidos políticos, o participar en campañas políticas, salvo el derecho que tienen los funcionarios y los empleados de la Oficina a sus propias ideas sobre cuestiones políticas y, desde luego, al sufragio. Esta prohibición impide que se acepte una candidatura o se haga campaña para un cargo público electivo.
- Utilizar criterios político - partidistas en el ejercicio de sus funciones.

- Usar distintivos, emblemas o logos que identifiquen al auditor con determinado partido político, en su vestimenta o sobre su persona, de forma visible, mientras dicho funcionario esté en funciones de su trabajo o empleo o se encuentre dentro de alguno de los edificios u oficinas de la Oficina. Entre otros, no usa distintivos tales como: la pava, la palma, la estrella, la bandera de cualquier partido político y otros prendedores, botones o afiches.
- Participar en la toma de decisiones o en la administración de la unidad gubernamental o programa cuyas operaciones se le haya asignado auditar.
- Realizar la auditoría de una unidad gubernamental donde, para el período objeto de auditoría, ejerció funciones, tales como: llevar los libros de contabilidad o realizar una parte sustancial del proceso de contabilidad; por las que la administración no asume responsabilidad.
- Efectuar transacciones, participar en eventos o establecer cualquier relación que estén prohibidos por el *Reglamento 10, Reglamento para la Administración del Capital Humano de la Oficina del Contralor de Puerto Rico*.

6.3.3. Documentación sobre independencia

Los auditores evidencian su consideración y conclusión sobre independencia mediante la documentación establecida por la Oficina para dicho propósito. Para considerar adecuadamente la independencia se deben documentar las amenazas que requieren aplicar salvaguardas; así como las salvaguardas aplicadas para eliminar dichas amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, de conformidad con el marco conceptual para independencia adoptado por la Oficina.

6.4. Debido Cuidado Profesional

La tercera norma general adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

Se procede con el debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y al preparar los informes correspondientes.

Para esto, se dispone lo siguiente:

Se ejerce el debido cuidado profesional cuando se utilizan los procedimientos apropiados para realizar el examen y, al llevar a cabo esos procedimientos en forma diligente. Los auditores cumplen con las normas de auditoría adoptadas por la Oficina y con los objetivos de la auditoría asignada.

ym

Los auditores actúan con diligencia profesional (utilizan correctamente su criterio o juicio profesional) para determinar el alcance de la auditoría y seleccionar los métodos, las técnicas, las pruebas y los demás procedimientos de auditoría aplicables. Además, actúan con diligencia profesional al evaluar los resultados de la auditoría, y al seleccionar el contenido y preparar el informe correspondiente.

Los auditores utilizan su juicio profesional para determinar las normas de auditoría aplicables al trabajo que van a realizar. Si determinan que ciertas normas no son aplicables a la auditoría que realizan, documentan las razones para eso, como parte de la documentación de la auditoría. Si determinan no seguir una norma aplicable, informan las razones por las cuales no se siguió la misma y el efecto de dicha acción en los resultados de la auditoría. Esta información se provee en la sección del informe donde se especifica el alcance de la auditoría. El Auditor Senior y el Gerente de Auditoría son responsables de asegurarse de que se ejerce el debido cuidado profesional durante el desarrollo de la auditoría.

6.5. Control de Calidad

La cuarta norma general adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

La Oficina mantiene un sistema interno de control de calidad que permite ofrecer seguridad razonable de que la auditoría se ejecuta y el informe se prepara de acuerdo con los procedimientos adoptados por la Contralora.

El sistema considera los siguientes elementos de control de calidad implantados por la Contralora:

- Liderazgo responsable para mantener la calidad dentro de la Oficina (*The "Tone At The Top"*)
- Requisitos de ética relevantes
- Recursos Humanos
 - Reclutamiento
 - Asignación
 - Desarrollo profesional
 - Evaluación, ascenso y reclasificación del personal
- Función de auditoría

- Desempeño de las auditorías
- Supervisión
- Consultas

El sistema interno de control de calidad implantado por la Contralora ofrece la seguridad razonable de que se han adoptado las normas de auditoría conforme con la facultad impuesta por ley, que se cumple con ellas y que se han establecido procedimientos de auditoría adecuados.

Las personas encargadas de efectuar las evaluaciones técnicas de las auditorías están capacitadas y poseen un conocimiento actualizado del trabajo que van a revisar y de las normas de auditoría aplicables. Son personas independientes que demuestran el debido cuidado profesional al realizar su trabajo y al emitir los informes correspondientes sobre el resultado de dichas evaluaciones.

Las evaluaciones técnicas incluyen la inspección de los informes de auditoría, de la documentación de la auditoría, y de otros documentos necesarios para la auditoría. También incluye la revisión de la documentación relacionada con la selección y el reclutamiento del personal de auditoría, y con el cumplimiento de los requisitos de educación continua.

Título 7. NORMAS DE TRABAJO DE CAMPO

7.1. Propósito

Las normas de trabajo de campo adoptadas por la Contralora de Puerto Rico se relacionan con los criterios técnicos y profesionales para realizar las auditorías, adicionales a las normas generales que se indican en el **Título 6**.

Los conceptos: seguridad razonable, significativo, y riesgo de auditoría, proveen el marco para aplicar las normas de trabajo de campo indicadas.

7.1.1. Seguridad razonable

Los auditores tienen que tener seguridad razonable de que la evidencia obtenida es suficiente, competente y relevante para apoyar los resultados y las conclusiones. Por consiguiente, la suficiencia y la conveniencia de la evidencia necesaria varían según los objetivos, los resultados y las conclusiones de la auditoría. En algunas ocasiones, hay disponible evidencia suficiente e idónea, pero en otras puede haber limitación de información. El juicio profesional de los auditores los ayuda a determinar el alcance de la auditoría y la metodología necesaria para lograr los objetivos de la misma; así como a evaluar si ha obtenido la evidencia necesaria para alcanzar dichos objetivos.

gmw

7.1.2. Significativo

El concepto de significativo ayuda a los auditores durante el transcurso de una auditoría de cumplimiento, lo que incluye: cuando deciden el tipo y el grado de trabajo a realizar, cuando evalúan los resultados del trabajo de auditoría y cuando preparan los hallazgos, las conclusiones y el informe de auditoría. Este concepto se define como la importancia relativa de un asunto dentro del contexto en el que se está considerando, esto incluye factores cuantitativos y cualitativos. Estos factores incluyen la magnitud del asunto con relación a: la materia objeto de la auditoría; la naturaleza y el efecto del asunto; la importancia del asunto; las necesidades y los intereses de terceras partes pertinentes; y el impacto del asunto en la entidad o programa que se audita. El juicio profesional de los auditores los asiste al evaluar la importancia de los asuntos en el contexto de los objetivos de la auditoría.

7.1.3. Riesgo de auditoría

El riesgo de auditoría es la posibilidad de que los hallazgos, las conclusiones y las recomendaciones de los auditores puedan ser incorrectos o estar incompletos, como resultado de factores tales como: falta de evidencia suficiente, competente y relevante, proceso de auditoría inadecuado, u omisiones intencionales o información engañosa debido a tergiversación o fraude. Dicho riesgo incluye el riesgo de que los auditores no detecten incoherencias, errores importantes o fraude en la evidencia que apoya la auditoría.

La evaluación del riesgo de auditoría implica tanto consideraciones cualitativas como cuantitativas. Factores que afectan el riesgo de auditoría incluyen: el tiempo para realizar la auditoría; la complejidad o lo sensitivo del trabajo; el tamaño de la unidad o programa auditado; lo adecuado de los sistemas y procesos de la unidad auditada para detectar incoherencias, errores significativos o fraude; y el acceso del auditor a los registros. El riesgo de auditoría puede reducirse al tomar acciones tales como: aumentar el alcance del trabajo; utilizar especialistas, revisores adicionales y otros recursos para realizar la auditoría; cambiar la metodología para obtener evidencia adicional o de mayor calidad o para obtener formas alternativas de corroborar la evidencia.

7.2. Planificación

La primera norma de trabajo de campo adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

El trabajo se planifica adecuadamente y los auditores consideran, entre otras cosas, la relevancia de ese trabajo para determinar la naturaleza, el tiempo y el alcance de los procedimientos de auditoría.

La planificación de la auditoría permite conocer a la entidad (unidad) y sus características, de manera general, así como decidir el enfoque y los procedimientos que se aplican durante el examen. La planificación requiere que los objetivos de la asignación se desarrollen con el debido cuidado profesional y que la misma se realice de manera que se reduzca el riesgo de auditoría a un nivel que permita obtener una seguridad razonable de que la evidencia es suficiente, competente y relevante para apoyar los resultados y las conclusiones. Esta determinación es un asunto de juicio profesional.

La planificación garantiza que el resultado de la auditoría satisfaga los objetivos y tenga efectos productivos. En esta fase el auditor adquiere un adecuado conocimiento de las operaciones de la unidad que va a ser auditada para evaluar, entre otras cosas, la relevancia de posibles objetivos de auditoría y la posibilidad de alcanzarlos. El auditor logra esto a través de la información que ya tenga respecto a la unidad, así como la adquirida mediante entrevistas, revisiones analíticas, observación e inspecciones que efectúa en la fase de la planificación en la unidad. En esta etapa este considera, entre otras cosas, lo siguiente:

- La importancia relativa de las operaciones de la unidad que audita y las necesidades de los usuarios del informe de auditoría.
- La comprensión de las operaciones de la unidad que audita, mediante el estudio, análisis y examen de: leyes y reglamentos, presupuestos, informes financieros, y de los controles.
- El efecto que ha tenido el uso de información tecnológica o de sistemas computadorizados y de procesos manuales en los controles, a fin de evaluar el riesgo de auditoría y planificar la auditoría en el contexto de los objetivos de esta.
- Los hallazgos y las recomendaciones de auditorías previas que podrían afectar los objetivos de la auditoría en proceso.
- Las fuentes potenciales de datos, y la validez y confiabilidad de los mismos, incluso de datos recopilados por otros. Además, considera el uso de técnicas de auditoría asistida por computadora [*Computer Assisted Audit Technics – (CAAT's)*].
- La utilidad del trabajo de otros auditores y expertos para satisfacer algunos objetivos de la auditoría.
- El personal necesario para realizar la asignación.

- La preparación de la *Hoja Control de Auditoría* sobre el resultado de la planificación, donde se describe y documenta, entre otras cosas: los objetivos, el alcance y la metodología que se utilizará durante la auditoría.

En la etapa de planificación el auditor define el alcance, los objetivos del examen y la metodología dirigida a conseguir los mismos, según se indica:

- **Objetivo** - Describe en términos generales lo que se desea lograr en la auditoría.
- **Alcance** - Es el límite de la auditoría. Incluye el período y las áreas que se evaluarán.
- **Metodología** - Comprende el trabajo que efectúa el auditor para obtener y analizar evidencia relevante, competente y suficiente que ayude a alcanzar los objetivos de la auditoría. Es decir, la metodología describe la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría (pasos y pruebas específicos) que los auditores realizan para enfrentar los objetivos de la auditoría. Eso, incluye la extensión o dimensión de la muestra. El auditor debe diseñar la metodología para obtener garantía razonable de que la evidencia es relevante, competente y suficiente para apoyar los hallazgos y las conclusiones en relación con los objetivos de la auditoría y para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptable.

7.2.1. Conocimiento de la unidad que se audita

El auditor conoce las operaciones de la unidad que audita, lo que le permite evaluar, entre otras cosas, los riesgos relevantes y su impacto o relevancia sobre los objetivos de la auditoría y la posibilidad de alcanzarlos. Dicho conocimiento puede tenerlo o lo obtiene al planificar la auditoría. La extensión de las verificaciones varía de una auditoría a otra, así como la necesidad de entender aspectos individuales de la unidad tales como:

- **Leyes y reglamentos** - Las entidades gubernamentales, por lo general, son creadas por ley, y están sujetas a leyes y reglamentos más específicos que las del sector privado. Por tal razón, estudiar y entender las leyes y los reglamentos es esencial para conocer el funcionamiento de la unidad objeto de examen.

- **Propósito y metas** - El propósito es el resultado o efecto que se busca o se desea conseguir, y puede existir sin haber sido expresado. Las metas especifican el nivel de desempeño que se busca o se desea. La legislatura o los cuerpos rectores de las entidades gubernamentales establecen el propósito de las mismas cuando las crean; mientras que la gerencia establece los procedimientos para realizar las operaciones. El auditor utiliza el propósito y las metas como criterios para evaluar el rendimiento de la unidad que audita.
- **Insumos** - Los insumos son la cantidad de recursos (dinero, material, personal, etc.) que se emplean en la unidad objeto de auditoría. Estos provienen de la entidad o fuera de la misma.
- **Operaciones** - Las operaciones de las unidades gubernamentales son las estrategias, los procesos y las actividades que estas utilizan para convertir los insumos en bienes o servicios. Las operaciones de las unidades están sujetas a los controles internos adoptados por la administración de las mismas.
- **Resultados** - Los resultados son los logros que se obtienen debido a los servicios ofrecidos. Estos pueden clasificarse como resultados inmediatos o a largo plazo.

7.2.2. Criterios

Los criterios son las normas que se utilizan para determinar si una entidad o un programa gubernamental satisface o supera las expectativas deseadas. Estos identifican el estado requerido o deseado o la expectativa con respecto a las operaciones. Proporcionan un contexto para evaluar la evidencia y entender los resultados de la auditoría. El programa de auditoría contiene, de ser posible, los criterios que se van a utilizar. Al seleccionar los criterios, los auditores son responsables de aplicar los que sean significativos y útiles para la unidad auditada. Además, los que sean razonables y alcanzables. Algunos ejemplos de criterios son:

- requerimientos de leyes o reglamentos
- opiniones de expertos
- desempeño de unidades o de entidades similares
- desempeño en el sector privado.

7.2.3. Comunicación con la gerencia de la unidad auditada

Al comenzar la auditoría el auditor se reúne con los funcionarios de más alta jerarquía, como los secretarios de los departamentos, los directores ejecutivos de las corporaciones públicas y los alcaldes de los municipios, para informarles el propósito general de la auditoría y cualquier otra información que considere pertinente que no afecte los trabajos de auditoría o de investigación que se van a efectuar.

Los auditores utilizan su juicio profesional para determinar la información que se les comunica a estos funcionarios. Por lo general, dicha comunicación es por escrito. Los auditores documentan los asuntos y los acuerdos discutidos, como parte de la documentación de la auditoría.

7.2.4. Seguimiento de medidas correctivas propuestas por auditorías anteriores

Los informes de auditorías anteriores constituyen una fuente de consulta importante al planificar la auditoría. El seguimiento de las medidas correctivas provee un informe de progreso sobre las acciones adoptadas por la gerencia de la unidad y su posición sobre las recomendaciones incluidas en los informes de auditorías anteriores. Por lo tanto, esta actividad tiene los siguientes propósitos:

- Ayudar a evaluar la necesidad de reexaminar áreas o actividades que fueron examinadas anteriormente.
- Verificar la razonabilidad y la oportunidad de las acciones correctivas tomadas por la gerencia de la unidad.
- Determinar las situaciones que no fueron atendidas por la gerencia de la unidad.

Las recomendaciones incluidas en los informes son verificadas mediante el Plan de Acción Correctiva (PAC) de la Oficina. Este método requiere que las unidades auditadas preparen y remitan planes de acción correctiva para dar cumplimiento efectivo a las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría.

Los auditores externos de las entidades gubernamentales deben opinar sobre el cumplimiento con las recomendaciones de la Oficina relacionadas con la corrección de las faltas señaladas en los informes de auditoría previos, según lo dispuesto en la *Ley 273-2003, Ley de Normas Contractuales sobre Independencia en las Auditorías Externas de Entidades Gubernamentales*, según enmendada.

4m

Gran parte del beneficio que se obtiene de un trabajo de auditoría no lo constituyen los hallazgos reportados o las recomendaciones efectuadas sino su implantación efectiva. La gerencia de la unidad auditada es responsable de evaluar las situaciones señaladas y de implantar las recomendaciones. Además, es responsable de implantar procedimientos que permitan corroborar la forma en que la gerencia de la unidad cumple con esta responsabilidad.

7.2.5. Consideración del trabajo de los auditores externos

El auditor determina si otros auditores han efectuado previamente auditorías o están auditando la unidad. Si otros auditores han efectuado trabajos de auditorías financieras, de cumplimiento o de otro tipo, estos pueden constituir fuentes de información útiles para la planificación y la ejecución de la auditoría.

Si el trabajo realizado por otros auditores identificó áreas que ameriten estudio adicional, dicho trabajo podrá influir en la selección de los objetivos determinados por el auditor. El trabajo de otros auditores también podrá influir en la selección de la metodología, ya que el auditor podrá confiar en dicho trabajo para limitar la extensión de sus propias pruebas.

Si el auditor pretende confiar en el trabajo de otros auditores, realizará procedimientos que le proporcionen la base necesaria para justificar dicha confianza. El auditor obtiene evidencia de la capacidad profesional y de la independencia de los otros auditores. También determina la suficiencia, relevancia y competencia de la evidencia obtenida por otros auditores, al revisar informes, programas de auditoría y hojas de trabajo, así como cuando efectúe pruebas que complementen o corroboren el trabajo de ellos. La documentación de auditoría preparada por otros auditores debe respaldar el alcance de la auditoría y los hallazgos de los informes. Aquellos hallazgos relevantes o irregularidades determinadas por otros auditores son incluidos en los informes de auditoría, luego de realizar las verificaciones pertinentes y que el auditor formule sus propias recomendaciones.

El auditor toma en cuenta las mismas consideraciones cuando depende del trabajo de otros profesionales que no sean auditores (consultores, expertos, especialistas, entre otros). Además, entiende los métodos aplicados por estos para determinar la confiabilidad del trabajo.

4m

7.2.6. **Asignación del personal y de otros recursos**

El auditor evalúa la disponibilidad del personal asignado y de otros recursos externos al establecer los objetivos, el alcance y la metodología.

7.2.7. **Programa de planificación de la auditoría**

El auditor prepara un programa con los pasos que efectúa en esta etapa para documentar las decisiones claves tomadas sobre los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría, y para especificar la documentación correspondiente que respalde dichas decisiones. El auditor considera la planificación como un proceso continuo durante el curso de una asignación.

El auditor, además, prepara los programas de auditoría que han de emplearse para examinar las operaciones, de acuerdo con los riesgos determinados en la planificación. Para preparar los programas indicados, el auditor utiliza de guía los programas modelos de auditoría; los modifica o prepara nuevos programas. En los programas de auditoría se detallan los procedimientos a seguir en cada fase de auditoría que se efectúa. Los mismos sirven como registro permanente del trabajo efectuado, y representan evidencia de que el examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría adoptadas por la Contralora.

Los programas de auditoría preparados por el auditor deben estar diseñados para garantizar razonablemente el que se obtenga evidencia suficiente y adecuada para apoyar las conclusiones de los auditores y para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptable.

7.3. **Supervisión**

La segunda norma de trabajo de campo adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

El auditor es adecuadamente supervisado. La Oficina establece las guías para asegurar la calidad, confiabilidad y precisión del trabajo realizado, y para el desarrollo del personal de auditoría.

La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los auditores, asesores legales, consultores y especialistas externos quienes participan en la auditoría para lograr los objetivos de la misma.

um

7.4. Control Interno

La tercera norma de trabajo de campo adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

El auditor realiza un estudio y evaluación de los componentes de control interno de la unidad auditada para familiarizarse con estos procedimientos, planificar la auditoría y determinar la naturaleza, el tiempo y el alcance de las pruebas a realizar.

El control interno es el proceso diseñado por la junta de directores, la gerencia y otro personal de la unidad auditada con el propósito de proveer seguridad razonable sobre el cumplimiento de los objetivos relacionados con los siguientes aspectos:

- confiabilidad y relevancia de la información financiera y operativa
- efectividad y eficiencia de las operaciones
- cumplimiento con las leyes y la reglamentación aplicables.

El control interno, sin importar como esté diseñado u operando, provee solamente seguridad razonable a la gerencia y a la junta de directores acerca del cumplimiento o logro de los objetivos de control de la unidad. La probabilidad de cumplimiento se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno como, por ejemplo, la confabulación entre dos o más personas. Por otro lado, el costo del control interno de la unidad no debe exceder los beneficios que se espera se deriven del mismo.

En la fase de planificación de la auditoría el auditor obtiene suficiente información del sistema de control interno. Para esto, el auditor realiza procedimientos que le conducen a obtener completo conocimiento del diseño y funcionamiento de los controles relevantes o significativos, y a documentar los mismos.

Las siguientes evaluaciones de controles son importantes para emitir juicios acerca de los riesgos de la auditoría y de las evidencias necesarias para sustentar la opinión del auditor sobre las operaciones fiscales:

7.4.1. Controles para salvaguardar los activos

Los controles internos para salvaguardar los activos constituyen un proceso diseñado por la gerencia o el personal de una unidad, para proporcionar seguridad razonable de que se realizan las previsiones o detecciones oportunas

ym

relacionadas con la adquisición, el uso o la disposición no autorizados de los activos de la unidad auditada. Esto afecta significativamente las operaciones fiscales de la unidad.

Estos controles internos están relacionados con la prevención o la detección oportuna de transacciones no autorizadas y con el acceso no autorizado a los activos. Esta situación podría provocar pérdidas significativas en los estados financieros. Los controles internos están diseñados para asegurar que el uso o el acceso a los activos se efectúe con previa autorización de la administración. Esos controles no fueron diseñados para ofrecer protección contra pérdidas de activos ocasionadas por decisiones ineficientes de la gerencia, tales como el incurrir en gastos para equipo o material innecesario o insatisfactorio. Es esencial que el auditor entienda tales controles para planificar la auditoría.

Los controles para salvaguardar los activos no se restringen a la prevención o la detección de apropiaciones indebidas. También tienen el propósito de prevenir o detectar pérdidas materiales que podrían ser el resultado de la adquisición, el uso o la disposición no autorizados de los activos. Estos controles incluyen, por ejemplo: el proceso para evaluar el riesgo de la adquisición, el uso o la disposición no autorizados de los activos, y el establecimiento de actividades de control que aseguren que se están cumpliendo las directrices de la gerencia con respecto a los riesgos. Dichos controles incluyen procedimientos que permitan la adquisición, el uso o la disposición de los activos, que cumplan con las políticas y los procedimientos establecidos para ello. Estos controles facilitan a la gerencia la información necesaria para cumplir con su responsabilidad de prevenir o de detectar oportunamente tales actividades no autorizadas. Además, le ayudan a identificar los mecanismos que le permitirán supervisar para que dichos controles se pongan en práctica de forma efectiva y continua.

El conocimiento de los controles internos permite que el auditor evalúe el riesgo de errores significativos en las operaciones fiscales. Esto puede contribuir a que el auditor reconozca factores de riesgo tales como:

- Monitoreo inadecuado de operaciones descentralizadas.
- Falta de controles sobre actividades, tal como la documentación de transacciones importantes.
- Incapacidad para desarrollar o comunicar normas y procedimientos adecuados para la seguridad de la información o de los activos, tal como permitir que personal no autorizado tenga libre acceso a la información o a los activos.
- Incapacidad para investigar diferencias significativas entre las conciliaciones de una cuenta de control y los registros subsidiarios.

7.4.2. Controles sobre el cumplimiento con las leyes y los reglamentos

El auditor planifica la auditoría para proporcionar una certeza razonable de que las operaciones fiscales se realizan sustancialmente de acuerdo con las leyes y los reglamentos aplicables. Para cumplir con este requisito, el auditor logra entender los controles internos relevantes o significativos relacionados con las operaciones fiscales sujetas a las leyes y los reglamentos aplicables. El auditor utiliza dicho conocimiento para identificar los tipos potenciales de errores, considerar factores que afecten el riesgo de los errores materiales y diseñar las pruebas sustantivas.

7.4.3. Evaluación de los riesgos de control

El riesgo de control es el riesgo de que un error material no sea detectado a tiempo por el sistema de control interno establecido. Cuando los controles internos son efectivos, el riesgo de control es bajo y viceversa. Cuando el auditor evalúa el riesgo de control por debajo del máximo para una determinada afirmación en los estados financieros, reduce su necesidad de obtener evidencia adicional mediante la realización de pruebas sustantivas. La tercera norma de trabajo de campo no le exige al auditor el que evalúe riesgos de control por debajo del máximo, sin embargo, la probabilidad de que esto resulte efectivo y eficiente se incrementa debido al universo de las unidades que va a examinar y la complejidad de sus operaciones. Mediante esa norma se establece que los auditores realizan los siguientes pasos cuando evalúan los riesgos de control:

- Identifican los controles internos que sean relevantes para las operaciones de la unidad auditada y el riesgo relacionado con el uso de información tecnológica o de sistemas computadorizados.
- Realizan pruebas que proporcionen evidencia suficiente de que los controles son efectivos.
- Documentan las pruebas de los controles.

Cuando el auditor planifica y efectúa las pruebas de control recuerda lo siguiente:

- Cuanto menor sean los riesgos de control menor será la evidencia que necesita examinar para sustentar la evaluación de dichos controles.
- Es posible que el auditor requiera utilizar una combinación de diferentes tipos de controles para obtener evidencia suficiente sobre la efectividad de un control.

cm

- Las entrevistas por sí solas, generalmente, no son suficientes para sustentar una conclusión sobre los controles internos.
- Las verificaciones mediante observación proporcionan evidencia sobre la efectividad de un control sólo en el momento en que es observado; no proporcionan evidencia sobre su efectividad durante el resto del período bajo examen.
- El auditor, si lo entiende necesario, utiliza evidencia obtenida a través de las pruebas de control efectuadas en períodos anteriores. Sin embargo, tiene que obtener evidencias sobre la naturaleza y la extensión de cambios sustanciales efectuados en las normas, los procedimientos y el personal desde la fecha en que se realizaron las pruebas.

El auditor reconsidera su evaluación de riesgo de control cuando sus pruebas sustantivas detectan errores de actos ilícitos. Considera necesario modificar las pruebas sustantivas que ha planificado, relacionadas con algunas o todas las afirmaciones de los estados financieros. Las deficiencias en los controles internos que conduzcan a tales errores pueden ser situaciones o debilidades significativas, las cuales el auditor tiene la obligación de informar.

7.5. Documentación de la Evaluación de Riesgo de Control de los Sistemas de Información

La cuarta norma de trabajo de campo adoptada por el Contralor de Puerto Rico establece que:

Al planificar la auditoría, el auditor documenta las razones por las cuales la evaluación de riesgo de control se estableció al nivel máximo para las afirmaciones (*assertions*) relacionadas con los balances, las cuentas que son materiales y las transacciones y los componentes de divulgación de los estados financieros, cuando dichas afirmaciones dependen significativamente de sistemas de información computadorizados.

El auditor documenta, además, la determinación de que los procedimientos de auditoría están diseñados con el fin de lograr los objetivos de la auditoría, y para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptable.

Cuando se planifica la auditoría, para entender el control interno relacionado con los sistemas de información computadorizados de la unidad, el auditor considera lo siguiente:

- el grado o alcance del uso de sistemas de información computadorizados en cada una de las aplicaciones de contabilidad significativas

- la complejidad de las operaciones computadorizadas de la unidad auditada
- la estructura organizacional de las actividades relacionadas con el procesamiento de información
- el tipo y la competencia de la evidencia disponible, tanto electrónica como escrita, para lograr los objetivos de la auditoría.

El auditor se familiariza y conoce los componentes del control interno relacionados con las aplicaciones de computadoras utilizadas para procesar la información incluida en los informes financieros y otros informes relacionados, emitidos por la unidad auditada. Ello, para que este realice una planificación adecuada de la auditoría, que le permita demostrar la efectividad de reducir el riesgo de auditoría durante el examen. Esto ayuda al auditor a determinar si es necesaria la contratación de un consultor o perito para evaluar los sistemas de información de la unidad auditada y el efecto de estos en la auditoría.

Si se utilizan los servicios de consultores o peritos, el auditor debe tener los conocimientos necesarios en las aplicaciones de computadoras, de manera que le permita, entre otras cosas, lo siguiente:

- Comunicar los objetivos del trabajo objeto de examen al consultor o perito contratado.
- Evaluar si los procedimientos utilizados por este cumplen con los objetivos del examen.
- Evaluar los resultados de los procedimientos aplicados durante el examen para determinar si los mismos cumplen con lo esperado y si estos se ajustan al objetivo, al tiempo y al alcance de la auditoría.

El auditor documenta los procedimientos de auditoría diseñados para cumplir con los objetivos del examen, y para reducir los riesgos de auditoría a un nivel aceptable. Esto, como parte de la documentación de la auditoría.

Si en la unidad se contrató a un proveedor de servicios de sistemas de información computadorizados, durante la planificación el auditor:

- Obtiene conocimiento de la naturaleza, el tiempo y el alcance de los servicios de sistemas de información computadorizados provistos por el proveedor.
- Considera que las afirmaciones de los estados financieros pueden ser afectadas por normas y procedimientos del proveedor de servicios, y su riesgo inherente.

mm

- Identifica los controles establecidos por la organización para definir las obligaciones entre las partes, con el fin de asegurar: que las responsabilidades de terceros estén definidas claramente y que se cumplan con dichas obligaciones.
- Identifica y evalúa el riesgo asociado con los servicios de tecnología de información mediante un proveedor.
- Evalúa hasta qué punto los controles de la organización proveen una certeza razonable de que los objetivos de la organización puedan lograrse y que los eventos indeseados puedan ser previstos o detectados y corregidos rápidamente.
- Determina si el contrato de *outsourcing* provee para requerir del proveedor de servicios que presente informes de auditoría de sus sistemas de información computadorizados, efectuadas por auditores internos y externos, o que permita que se efectúen dichas auditorías, y cuán adecuadas son dichas cláusulas. Esto incluye evaluar el nivel de confianza del trabajo de auditoría efectuado por dichos auditores.
- Evalúa cualquier informe de auditoría previo preparado por el proveedor de servicios y planifica el trabajo de auditoría de sistemas de información computadorizados para dirigir los objetivos relevantes de auditoría para el ambiente del proveedor de servicios, al tomar en cuenta la información obtenida durante la planificación.
- Notifica los objetivos de la auditoría de sistemas de información computadorizados a la organización antes de ser comunicados al proveedor de servicios.
- Planifica el trabajo de auditoría y cumple con las normas aplicables a las auditorías de sistemas de información computadorizados.
- Evalúa cualquier información que mantenga la organización sobre normas y procedimientos del proveedor, tales como: manuales de usuarios, análisis del sistema, manuales técnicos e informes de terceros, auditorías efectuadas al proveedor y pruebas de control y efectividad de sus operaciones.

7.6. Cumplimiento con Disposiciones Legales y Reglamentarias

La quinta norma de trabajo de campo adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

Cuando las leyes, los reglamentos y otros requisitos de cumplimiento son significativos para los objetivos de la auditoría, los auditores diseñan la auditoría para proveer seguridad razonable sobre su cumplimiento.

En todas las auditorías, los auditores están alertas a situaciones o transacciones que podrían ser indicativas de errores, actos ilegales, fraude o de abuso.

Las normas establecidas por la Contralora relacionadas con la detección de errores, actos ilegales y fraude requieren que:

- El auditor planifique la auditoría para obtener seguridad razonable para detectar errores que se deriven directa y significativamente de actos ilegales. Para esto, el auditor:
 - Considera la posibilidad de que hayan ocurrido actos ilegales. Si alguna información específica llama la atención del auditor y proporciona evidencia sobre la existencia de posibles actos ilegales, este aplica procedimientos de auditoría específicamente diseñados para comprobar si han ocurrido dichos actos.
 - Planifica la auditoría para obtener seguridad razonable para detectar errores significativos que se deriven del incumplimiento de las leyes y los reglamentos aplicables, y que tengan un efecto directo y significativo en las operaciones de la unidad. Si el auditor obtiene evidencia sobre la existencia de un posible incumplimiento, aplica procedimientos de auditoría específicamente diseñados para descubrir si tal incumplimiento ha ocurrido y si fue por error (sin intención) o fue fraude (intencionalmente).
- El auditor tenga la responsabilidad de conocer e identificar las características y los tipos de errores potencialmente significativos que podrían asociarse con el área auditada.
- El auditor entienda los efectos que tienen las leyes y los reglamentos en las operaciones de las unidades gubernamentales. Para lograr ese conocimiento, el auditor cuenta con la asesoría legal necesaria. Así:
 - Identifica las leyes y los reglamentos que tienen efecto directo y significativo en las operaciones de la unidad auditada.
 - Estudia los efectos de las posibles violaciones a leyes y reglamentos, y evalúa los niveles de riesgo relacionados.
 - Elabora pruebas de cumplimiento con las leyes y con los reglamentos aplicables.
 - Evalúa los resultados de dichas pruebas.

7.6.1. Abuso

El concepto de abuso difiere del de actos ilícitos y de otros tipos de incumplimiento. Cuando se produce un abuso, no necesariamente se viola una ley, un reglamento, un procedimiento o disposición contractual. Lo que sucede es que la conducción de una operación en una unidad gubernamental no satisface las expectativas de la sociedad. Cuando situaciones de este tipo llegan a la atención del auditor, se evalúa si el posible abuso podría afectar significativamente los resultados de la auditoría. Si así fuera, el auditor extiende los procedimientos de auditoría para determinar si se ha producido el abuso y cuáles son sus efectos en la auditoría. Sin embargo, puesto que la determinación de abuso es bastante subjetiva, no se espera que el auditor proporcione una seguridad razonable de que se pueda detectar tal abuso.

7.6.2. Cumplimiento con leyes y reglamentos

Obtención de información para documentar el cumplimiento de leyes, reglamentos y otros requisitos por parte de la unidad auditada.

- La capacitación, experiencia y comprensión del programa examinado proporciona una base para que el auditor reconozca actos que han llamado su atención porque parecen ilegales. Sin embargo, determinar que un acto es ilegal, en realidad, es una tarea que va más allá de la capacidad profesional del auditor. A pesar de ello, el auditor es responsable de ser consciente de que el área examinada es vulnerable al fraude, para que pueda identificar indicios de fraude que puedan surgir.
- El auditor considera si es necesario: recurrir a la asesoría legal para determinar las leyes y los reglamentos aplicables a los objetivos de la auditoría, diseñar las pruebas que demuestren que se cumplen las leyes y las regulaciones, y evaluar los resultados de las pruebas. Dependiendo de las circunstancias de la auditoría podrá ser necesario que el auditor obtenga, de terceros, información relacionada con el cumplimiento. Los terceros podrían ser: investigadores, funcionarios de auditoría o de otras áreas operacionales ajenas a la entidad gubernamental auditada que han proporcionado asistencia a la unidad auditada, o la autoridad reguladora correspondiente.

7.6.3. Limitaciones de la auditoría

Una auditoría efectuada de acuerdo con las normas establecidas por la Contralora proporciona seguridad razonable de que se han logrado los objetivos de la misma, pero no garantiza el descubrimiento de errores, actos ilegales, fraude o de abuso. Además, el descubrimiento posterior de actos

ilegales o de abuso cometidos durante el período de la auditoría no significa que el desempeño de los auditores fue inadecuado, siempre y cuando la auditoría se haya efectuado de acuerdo con las normas adoptadas por la Contralora.

7.7. Evidencia

La sexta norma de trabajo de campo adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

El auditor obtiene evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar razonablemente los juicios y las conclusiones del examen. Además, considera el uso de técnicas de auditoría asistida por computadora [*Computer Assisted Audit Technics – (CAAT's)*].

La evidencia, para propósitos de esta *Norma*, se clasifica en física, documental y testimonial, según se indica:

- **Evidencia física** - se obtiene mediante inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos. La evidencia de esta naturaleza se documenta mediante comunicaciones escritas, fotografías, gráficos, cuadros o mapas, entre otros.
- **Evidencia documental** - consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la unidad auditada, en medios convencionales o electrónicos, relacionados con su desempeño.
- **Evidencia testimonial** - se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el transcurso de investigaciones o de entrevistas.
- **Evidencia digital** - consiste de información de valor probatorio almacenada o transmitida en formato digital. En ocasiones se clasifica como evidencia documental y en otra como científica. Este tipo de evidencia puede subclasificarse en evidencia proveniente de computadoras, aparatos electrónicos, grabaciones de audio y video digitales, e imágenes digitales.

El concepto de evidencia suficiente, competente y relevante es parte integral de una auditoría. El juicio profesional asiste a los auditores en la determinación de la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia tomada en su conjunto. Los auditores utilizan frecuentemente procedimientos analíticos, tales como: cálculos, comparaciones, razonamientos, separación de información en sus componentes, y argumentos para realizar dicha determinación. Además, cuando proceda, pueden utilizar métodos estadísticos al analizar e interpretar la evidencia para evaluar la suficiencia de esta.

cm

7.7.1. Suficiencia

Suficiencia es una medida de la **cantidad** de la evidencia que se utiliza para apoyar los resultados y las conclusiones relacionados con los objetivos de la auditoría. La suficiencia también depende de la conveniencia de la evidencia.

La evidencia es suficiente si la misma sustenta los hallazgos y las conclusiones de los auditores. Para determinar si la evidencia es suficiente es útil hacerse la siguiente pregunta: ¿Se ha obtenido suficiente evidencia para convencer a una persona con conocimiento que los hallazgos son razonables?

Las siguientes presunciones son útiles para juzgar la suficiencia de la evidencia:

- Cuanto mayor sea el riesgo de auditoría, mayor será la cantidad y la calidad de la evidencia requerida.
- Evidencia más fuerte puede permitir que se utilice menos evidencia.
- Tener un gran volumen de evidencia no compensa una falta de evidencia.

7.7.2. Competencia y relevancia

Competencia y relevancia son medidas de la **calidad** de la evidencia que se utiliza para apoyar los hallazgos y las conclusiones relacionados con los objetivos de la auditoría.

La evidencia que se utiliza para sustentar un hallazgo es relevante si guarda una relación lógica y patente con el hecho. Es decir, la relevancia se refiere a la relación existente entre la evidencia obtenida y el uso que se le puede dar a la misma. La información utilizada para demostrar o refutar un hecho es relevante si guarda una relación lógica y es importante tenerla en cuenta para demostrar ese hecho.

Por otro lado, la evidencia es competente en la medida en que es consistente con el hecho. Es decir, la competencia de la evidencia se refiere a la validez² y la confiabilidad³ de la misma. El equipo considera cuidadosamente si existen razones para dudar de la validez o de la integridad de la evidencia y, de ser así, obtiene evidencia adicional o revela esa situación en el informe de auditoría.

² Medida en que la evidencia es una significativa o tiene base razonable para medir lo que se esté evaluando. En otras palabras, validez se refiere a la medida en que la evidencia representa lo que se supone representa.

³ Consistencia de los resultados cuando la información se mide o prueba. Incluye los conceptos de ser verificable o apoyada.

Las siguientes presunciones constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente, aunque no deben considerarse suficientes para determinar la competencia:

- La evidencia que se obtiene de fuentes independientes es más confiable que la obtenida de la propia unidad auditada.
- La evidencia que se obtiene cuando existe un sistema de control interno apropiado es más confiable que la obtenida cuando dicho sistema de control es deficiente, insatisfactorio o inexistente.
- La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.
- La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permiten a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras.
- La evidencia que se obtiene de documentos en original es más confiable que la que se obtiene de fotocopias o facsímiles.
- La evidencia es más confiable cuando existe en forma documental, ya sea en papel, medios electrónicos o cualquier otro medio, que una posterior representación oral de los asuntos debatidos.

7.7.3. Valoración de la evidencia de auditoría

El enfoque de los auditores para determinar la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia depende de la fuente de información de donde proviene la misma. Las fuentes de información incluyen información original obtenida por los auditores y la información existente que obtiene la unidad auditada o un tercero. La información de cualquiera de estas fuentes podrá obtenerse a través de sistemas computadorizados.

- **Información obtenida por los auditores** - comprende las observaciones y mediciones efectuadas por el propio auditor. Los métodos para recopilar información son, entre otros: cuestionarios, entrevistas, observaciones directas y cálculos. El diseño de estos métodos y la habilidad de los auditores que los aplican son la clave para asegurar que esta evidencia constituye evidencia suficiente, relevante y competente.
- **Información obtenida de la unidad auditada** - los auditores utilizan, como parte de su evidencia, información preparada o recopilada por la unidad auditada. Estos determinan la validez y confiabilidad de esta información mediante pruebas realizadas a la misma. Los auditores

reducen, en lo posible, las pruebas de corroboración de la información, si al efectuar las mismas, y al comparar la efectividad de los controles de la unidad con la validez y confiabilidad de la información, las pruebas sustentan la conclusión de que los controles son efectivos. La naturaleza y la extensión de las pruebas dependen de la importancia de la información para sostener los hallazgos encontrados.

- **Información obtenida de terceros** - la evidencia de los auditores podrá incluir la información obtenida de terceros. Esta información es examinada directamente por los auditores asignados.

Los auditores evalúan si la evidencia tomada como un todo es suficiente, competente y relevante para hacer frente a los objetivos de la auditoría y para apoyar los hallazgos y las conclusiones. Los conceptos de riesgo de auditoría e importancia ayudan en dicha evaluación.

La suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia son conceptos relativos. Son evaluados en el contexto de las relaciones entre los resultados y las conclusiones. Por ejemplo: aunque los auditores tengan algunas limitaciones o incertidumbres acerca de la suficiencia, la competencia o la relevancia de algunas de las evidencias, pueden, sin embargo, determinar que en total hay evidencia suficiente y adecuada para apoyar los resultados y las conclusiones.

Al evaluar la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia, los auditores evalúan la importancia esperada de la evidencia para los objetivos de auditoría, los resultados y las conclusiones; la evidencia corroborativa disponible; y el nivel de riesgo de auditoría. Los pasos para evaluar la evidencia pueden depender de la naturaleza de la evidencia, cómo se utiliza la evidencia en la auditoría o en el informe, y los objetivos de la auditoría.

La evidencia es suficiente, competente y relevante cuando proporciona una base razonable para apoyar los hallazgos o las conclusiones dentro del contexto de los objetivos de la auditoría. En cambio, no es suficiente o no es apropiada (competente y relevante) bajo cualquiera de las circunstancias indicadas a continuación, en cuyo caso el auditor no debe utilizar esa evidencia como soporte para resultados y conclusiones:

- Si el utilizar la evidencia conlleva un riesgo inaceptablemente elevado que podría provocar que el auditor llegue a una conclusión impropia o incorrecta.
- Si la evidencia tiene importantes limitaciones, al tener en cuenta los objetivos de la auditoría y la intención del uso de la evidencia.

ym

- Si la evidencia no proporciona una base adecuada para abordar los objetivos de auditoría o apoyar los resultados y las conclusiones.

La evidencia tiene limitaciones o incertidumbre cuando su validez o su confiabilidad no han sido o no pueden ser evaluadas, dado los objetivos de la auditoría y el uso previsto de la misma. Las limitaciones también incluyen errores identificados por el auditor en sus pruebas. Cuando el auditor identifica limitaciones o incertidumbre en evidencia que es significativa para los hallazgos y las conclusiones, es necesario:

- Buscar evidencia independiente, corroborativa, de otras fuentes.
- Redefinir los objetivos de la auditoría o limitar el alcance de la auditoría para eliminar la necesidad de usar la evidencia.
- Presentar los resultados y las conclusiones que estén apoyados por evidencia suficiente y apropiada, y describen en el informe las limitaciones o la incertidumbre con la validez o la confiabilidad de la evidencia, si dicha revelación es necesaria para no inducir a error a los usuarios del informe sobre los hallazgos o las conclusiones.
- Determinar si las limitaciones o las incertidumbres encontradas se deben comentar como un hallazgo, lo que incluye cualquier deficiencia significativa de control interno.

Quando la información procesada por computadoras es significativa para efectuar los procedimientos de auditoría, los auditores evalúan la suficiencia, relevancia y confiabilidad de esa información. En esa evaluación incluyen consideraciones respecto a la exactitud e integridad de los datos. La evaluación indicada es importante, ya sea que al auditor le proporcionaron la información o que este la obtuvo por sus propios medios. Además, la naturaleza, el momento y la extensión de procedimientos para evaluar la suficiencia, relevancia y confiabilidad depende de la eficacia del control interno de la entidad sobre la información, incluido los controles del sistema de información, y la importancia de la información y del nivel de detalle presentado en resultados y conclusiones de los auditores conforme con los objetivos de la auditoría.

Los auditores determinan, para el período que están examinando, si otros auditores han establecido la validez y la confiabilidad de la información, y la efectividad de los controles sobre el sistema que produjo la información. Si es así, descansan en el trabajo de estos para determinar la validez y la confiabilidad de la información. Si no se ha concluido sobre estos procesos, el auditor efectúa las pruebas correspondientes.

ymw

7.7.4. Representaciones de la gerencia

Los auditores obtienen de los funcionarios de la unidad auditada representaciones por escrito sobre la relevancia y competencia de la evidencia que hayan obtenido. Comúnmente, las representaciones por escrito confirman las expresiones verbales y comentarios emitidos a los auditores por personas de la unidad auditada y por particulares. Además, reducen la posibilidad de que los asuntos objeto de dichas expresiones o comentarios se interpreten erróneamente.

El auditor debe investigar las circunstancias de una representación hecha por la gerencia si la misma contradice la evidencia obtenida durante la auditoría. Por otro lado, si los funcionarios de la entidad auditada rehúsan proveerles a los auditores las representaciones escritas solicitadas por estos, se deben considerar los efectos de no contar con las referidas representaciones en los resultados de la auditoría. En ese sentido, el no proveer las representaciones escritas constituye una limitación de alcance de la auditoría lo cual sería suficiente para emitir una opinión de abstención. Sin embargo, a base de la naturaleza de las representaciones no obtenidas o de las circunstancias para rehusarse a suministrar las mismas, el auditor puede cualificar la opinión.

Quando se le impida al auditor realizar procedimientos de auditoría que considera que son relevantes para propósitos de la auditoría, aunque la gerencia haya suministrado representaciones sobre ese asunto, se considera que hay una limitación en el alcance de la auditoría y el auditor debe emitir una opinión cualificada o de abstención.

7.8. Documentación de la Auditoría

La séptima norma de trabajo de campo adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

El trabajo efectuado por los auditores se conserva y se documenta como parte de la documentación de la auditoría.

La documentación de la auditoría contiene información suficiente que permite a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría realizada, comprender la naturaleza, el alcance y los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia obtenida y su fuente, y las conclusiones; incluida la evidencia que sustente las conclusiones y los juicios significativos que emita.

Las normas adoptadas por la Oficina establecen que la documentación de la auditoría tiene tres propósitos principales:

- Proveer la base para sostener los hallazgos de la auditoría.

- Ayudar a los auditores a ejecutar y a supervisar la auditoría.
- Permitir la revisión de la calidad de la auditoría, al proporcionarle al revisor la documentación de la evidencia que respalda las conclusiones y los juicios del auditor.

Un factor implícito en las auditorías efectuadas, según las normas establecidas por la Contralora, se refiere a la cooperación del personal de las entidades gubernamentales y de los municipios, de las entidades federales, de las firmas de contabilidad o de otras organizaciones para diseñar programas de auditoría de interés común. De ese modo, cuando los auditores desarrollan una auditoría, podrán utilizar el trabajo realizado por otros auditores para evitar la duplicidad de esfuerzos.

La documentación de la auditoría y la información que se conserva como parte de la auditoría, en legajos y medios electrónicos, son de suma importancia para nuestra función. Además, contienen información confidencial. Por tal razón, los auditores observan los procedimientos adoptados por la Oficina para la protección y seguridad de la documentación de las auditorías.

Título 8. NORMAS PARA LA PRESENTACIÓN DEL INFORME

8.1. Propósito

Estas normas se relacionan con la forma y el contenido de los informes de auditoría preparados en la Oficina. Las mismas requieren que al completar la auditoría se presente un informe que contenga, entre otras cosas, los hallazgos significativos, las conclusiones y las recomendaciones sobre las operaciones examinadas, los comentarios de la gerencia y de los exfuncionarios correspondientes, y otros datos considerados relevantes para informar el resultado de la auditoría.

8.2. Forma

La primera norma para la presentación del informe adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

Los auditores preparan informes de auditoría por escrito para comunicar los resultados de cada auditoría.

El informe de auditoría es un documento oficial y con valor legal que emite la Oficina para comunicar los resultados de la labor de auditoría efectuada en las unidades gubernamentales y en los municipios. En ese informe se expresa la opinión de la Contralora o del funcionario autorizado, a base del resultado de las pruebas de auditoría efectuadas.

La presente norma no tiene como objetivo limitar o evitar la discusión de los hallazgos, juicios, conclusiones y recomendaciones con la gerencia de la unidad auditada. Por el contrario, se recomiendan ampliamente las discusiones de esa naturaleza.

Cuando se decida terminar una auditoría y no emitir informe de auditoría, el auditor comunica esa decisión a los funcionarios de la unidad auditada y a las demás partes interesadas, según corresponda, preferiblemente por escrito. El auditor también redacta un memorando para dejar constancia de ese hecho. En ese memorando resume los resultados del trabajo realizado y explica los motivos para dicha acción.

Por otro lado, si después de que se publicó un informe de auditoría se descubre que no se tiene la evidencia suficiente y adecuada para apoyar las situaciones comentadas en los hallazgos o las conclusiones, se debe:

- Comunicar la situación al Gobernador, a los presidentes del Senado de Puerto Rico y de la Cámara de Representantes, al funcionario principal de la unidad auditada y a los usuarios conocidos, para que no consideren los mismos.
- Retirar el informe publicado en la Internet.
- Determinar si se realizará trabajo de auditoría adicional para emitir el informe, que incluya los resultados o las conclusiones revisados, o el informe original si el trabajo adicional no da lugar a cambios.

Para efecto de la aplicación de lo indicado en el párrafo anterior, no se establece un orden o secuencia para efectuar dichas acciones. No obstante, al tomar la decisión se debe ejercer el debido cuidado profesional (diligencia profesional) para garantizar la credibilidad e imparcialidad de la labor que se realiza en esta Oficina.

8.3. Momento Oportuno

La segunda norma para la presentación del informe adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

La Oficina emite lo más pronto posible el informe del resultado de la auditoría. De esa manera la información está disponible a tiempo para el uso de la gerencia, de los cuerpos legislativos y de otras partes interesadas.

Un informe preparado cuidadosamente es de escaso valor para quienes se encarguen de tomar las decisiones si se recibe demasiado tarde. Por tal razón, la Oficina y el personal de auditoría se aseguran, en la medida que sea posible, de que la publicación del informe se produzca en tiempo oportuno.

Los auditores envían cartas a la gerencia para informar sobre las situaciones que se vayan detectando durante el transcurso de la auditoría, siempre y cuando no se divulguen hechos relacionados con irregularidades. Las cartas a la gerencia no sustituyen el informe final, pero cumplen las siguientes funciones: sirven para que los funcionarios de la unidad auditada tengan conocimiento de las situaciones que requieren atención inmediata, y permiten que estos efectúen las acciones correctivas que procedan antes de que se haya emitido el informe final. El contenido de dichas cartas es para uso interno de la agencia y se mantiene en forma confidencial.

8.4. Contenido

La tercera norma para la presentación del informe adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

Los auditores incluyen en el informe los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría; una declaración de cumplimiento con las normas de auditoría; los resultados; y los comentarios de la gerencia y la naturaleza de información sensitiva o confidencial omitida, si aplica.

Los lectores del informe necesitan conocer los objetivos, el alcance, y la metodología utilizada en la auditoría para: comprender el propósito del informe, juzgar los méritos del trabajo realizado y de sus resultados, y entender todas las limitaciones existentes y así evitar su repetición en el futuro.

8.4.1. Objetivos, alcance y metodología

Al especificar los objetivos, los auditores exponen en el informe las razones por las cuales se llevó a cabo la auditoría y los fines que persigue el mismo. Esto implica indicar el asunto o materia objeto de examen y el aspecto del cumplimiento examinado. Además, exponen las conclusiones y las recomendaciones a que se han llegado.

Al informar sobre el alcance de la auditoría se indica la profundidad y amplitud del trabajo que se haya realizado para cumplir los objetivos de auditoría. Los auditores, en la medida en que sea aplicable, establecen la relación que existe entre la muestra examinada y el universo; indican el período bajo examen; especifican los tipos y las fuentes de evidencias utilizados. Los auditores también informan sobre las limitaciones impuestas al enfoque de la auditoría debido a las limitaciones de la información o del alcance de la auditoría.

Al informar sobre la metodología se explican las técnicas que se han empleado para obtener y analizar la evidencia necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría. Con esta explicación se identifica cualquier supuesto significativo que se haya utilizado al ejecutar la auditoría. También se describen las técnicas comparativas que se hayan aplicado y los criterios e indicadores que se utilizaron. Cuando se hayan empleado métodos de muestreo se indica cómo se diseñó la muestra.

Se toman las medidas necesarias para evitar que el lector interprete erróneamente algún asunto relacionado con el trabajo que se efectuó o dejó de efectuar para alcanzar los objetivos de la auditoría, sobre todo cuando el trabajo se limitó por falta de tiempo o de recursos.

8.4.2. Resultados de la auditoría

El auditor, para cumplir con los objetivos de la auditoría, presenta en el informe los hallazgos de auditoría significativos que se han determinado. No obstante, en el transcurso de la auditoría emite cartas a la gerencia para informarle los hallazgos que se han determinado como resultado de la auditoría, excepto aquellos que incluyen irregularidades que, por su contenido altamente confidencial y sensible, son informados posteriormente. En el informe de auditoría se hace referencia a los hallazgos que se hayan comunicado a la gerencia. Todas las comunicaciones están debidamente incluidas en la documentación de la auditoría.

Al redactar los hallazgos de auditoría, el auditor incluye información suficiente, competente y relevante para facilitar la comprensión de estos, y que su exposición sea convincente y objetiva.

Los hallazgos de auditoría, como regla general, cumplen con los objetivos de la auditoría y en el informe se establece claramente la relación de esos objetivos con los elementos del hallazgo.

Cada informe emitido por la Oficina incluye solamente aquellos hallazgos y conclusiones que son consistentes totalmente con la evidencia obtenida y que responden a los objetivos de la asignación. Los hallazgos, incluso la evidencia que los justifica y cualesquiera conclusiones, son presentados de modo que logran los objetivos de la asignación y cumplen con las características básicas de los informes de la Oficina.

8.4.3. Recomendaciones

Las recomendaciones en el informe de auditoría se dirigen para:

- Implantar las medidas que se consideren apropiadas para corregir las deficiencias en las áreas identificadas y mejorar las operaciones, eso incluye el recobro de fondos, si fuera necesario.
- Mejorar significativamente las operaciones y el desempeño de la unidad auditada.
- Cumplir con las leyes y los reglamentos.
- Mejorar los controles en los casos de incumplimiento, y las deficiencias de control interno que se hayan observado.

Los informes con recomendaciones constructivas fomentan las mejoras en los programas y en las actividades gubernamentales. Dichas recomendaciones son más constructivas cuando atacan las causas de los problemas observados, proponen acciones específicas y están dirigidas a quienes les corresponde actuar o tomar decisiones. Además, es importante que las medidas recomendadas sean razonables y que su costo corresponda a los beneficios esperados.

Las recomendaciones tienen las siguientes dos cualidades:

- **Orientadas a la acción** - Están dirigidas a quienes tienen responsabilidad y autoridad para actuar. Son tan específicas como el asunto lo permita, convincentes e importantes, y positivas en tono y contenido.
- **Efectivas** - Tratan con causas básicas. Son viables y eficaces en función de los costos. Están basadas en el examen de varias acciones correctivas que pueden tomarse.

8.4.4. Declaración sobre el cumplimiento con estas normas

El auditor expresa en el informe que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría del Contralor de Puerto Rico.

En situaciones en que los auditores no hayan podido seguir alguna de las normas de auditoría adoptadas por la Contralora, la declaración sobre cumplimiento es cualificada. En estos casos, el auditor incluye en la sección del informe relacionada con el alcance de la auditoría, cuáles de esas normas no se observaron, y las causas y el efecto que tuvieron en los resultados de la auditoría.

gm

Si es necesaria una declaración de no conformidad con alguna norma de auditoría aplicable, la situación presentada se le informa a la Contralora para su aprobación.

8.4.5. Cumplimiento con leyes y reglamentos

Los auditores informan los casos de incumplimiento de leyes y reglamentos, y de abuso sobre la propiedad y los fondos públicos que se determinaron en el transcurso de la auditoría. En algunas circunstancias, la Contralora informa los actos ilegales determinados directamente a las agencias y entidades federales con autoridad para actuar, antes de publicarse el informe de auditoría. Para esto se siguen los procedimientos adoptados por la Contralora. Cuando el auditor concluye, a base de la evidencia obtenida, que han ocurrido o es probable que hayan ocurrido incumplimientos, incluye en su informe la información relevante. [Véase el **subtítulo 7.6**]

Al informar sobre los casos de incumplimiento, el auditor presenta sus hallazgos desde una perspectiva apropiada. A fin de ofrecer al lector del informe una base para evaluar la frecuencia y las consecuencias del incumplimiento, cuando proceda, el auditor establece la relación existente entre los casos de incumplimiento encontrados y el universo existente, o entre los casos de incumplimiento encontrados y el número de casos examinados.

Los auditores obtienen evidencia suficiente, competente y relevante que corrobora que la gerencia de la unidad auditada ha reportado la ocurrencia de los actos ilegales a las entidades externas correspondientes. Cuando se determine que no lo han hecho, los auditores informan los actos directamente e incluyen un hallazgo en el informe de auditoría.

Cuando los auditores concluyen que los actos ilegales se produjeron o es probable que se hayan producido, y el informar los mismos a la unidad auditada podría afectar los procedimientos legales o propios de la investigación, se consulta con los asesores legales de la Oficina, según los procedimientos adoptados por esta para estos casos.

8.4.6. Controles internos

Los auditores informan el alcance de su trabajo sobre el resultado de la evaluación de los controles internos y las debilidades determinadas durante la auditoría que sean significativas dentro del contexto de los objetivos de auditoría.

Si la evaluación demuestra que no se puede confiar en los controles internos, el informe describe los pasos alternos y las pruebas adicionales realizadas para asegurarse de que las transacciones fueron efectuadas y registradas de forma adecuada.

En auditorías cuyo único objetivo sea evaluar los controles internos, las debilidades encontradas se consideran como deficiencias de control y se identifican en el informe de auditoría. Todos los controles internos que se evalúen son informados con el fin de presentar claramente los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría.

8.4.7. Comentarios de la gerencia

Los auditores incluyen en el informe de auditoría las reacciones pertinentes que los funcionarios y los exfuncionarios de la agencia, municipio, corporación o programa auditado han manifestado en relación con los hallazgos que les provee la Oficina, así como las medidas correctivas que se han planificado al respecto. Dichos comentarios se consideran al revisar el borrador del informe. Cuando la gerencia no provea evidencia competente, suficiente y relevante, el hallazgo prevalece y se añaden al mismo los comentarios de la gerencia, de forma objetiva y conforme con las normas de la Oficina.

Los auditores ofrecen a los funcionarios responsables de las operaciones de la unidad auditada y a otras partes directamente afectadas de forma adversa, la oportunidad de ofrecer sus comentarios sobre las situaciones que se incluirán en los informes. Generalmente, los comentarios se obtienen por escrito.

La forma más eficaz para asegurarse de que un informe sea imparcial, objetivo y completo es que el funcionario principal de la unidad auditada y los exfuncionarios que correspondan, revisen los hallazgos que se le envían y remitan sus comentarios, previo a la publicación del mismo. Al incluir las observaciones de los funcionarios responsables, el informe muestra los hallazgos y las opiniones de los auditores, y las reacciones de lo que los primeros comentan al respecto.

Cuando el funcionario principal de la unidad auditada no esté de acuerdo con los hallazgos a incluirse en el informe y en opinión de los auditores, las observaciones presentadas por la gerencia no sean válidas, cuando lo amerite, estos exponen en el informe los motivos para no aceptarlos. De igual modo, los auditores modifican o dejan sin efecto los hallazgos del informe si estos consideran que son válidos los comentarios ofrecidos por la gerencia.

8.4.8. Notificación sobre operaciones que no fueron examinadas

Los auditores refieren al personal responsable de planificar la próxima auditoría, una relación de todos los asuntos importantes que no se hayan considerado.

ym

Los auditores informan por escrito, al director de la división, asuntos que se deban considerar en la próxima auditoría. Por ejemplo: asuntos que se identifiquen durante el desarrollo de la auditoría que requieran de un trabajo adicional y que no se examinaron porque no estaban relacionados directamente con los objetivos de la auditoría; asuntos que no se examinaron porque no se contaba con el tiempo ni con los recursos humanos suficientes para hacerlo; o transacciones significativas que no se habían materializado.

8.4.9. Información confidencial y privilegiada

Cuando se prohíba revelar información general, los auditores informan la naturaleza de la información omitida y el requerimiento que hace necesaria la omisión, de acuerdo con los procedimientos adoptados por la Oficina sobre el particular.

La difusión de cierta información está prohibida por leyes o regulaciones locales, estatales o federales. Dicha información se proporciona exclusivamente, cuando sea necesario, o cuando una ley o un reglamento lo requiera.

Si alguna disposición de ley o de reglamento impide la inclusión de datos en los informes de auditoría, los auditores establecen la naturaleza de la información omitida y las razones que hacen necesaria la omisión. Antes de omitir información en el informe, los auditores se aseguran de que exista una disposición que justifique esa omisión y, cuando sea necesario, obtienen asesoramiento legal al respecto.

8.5. Características generales

La cuarta norma para la presentación del informe adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

El informe de auditoría es completo, objetivo, formal, persuasivo, preciso, así como tan claro y conciso como lo permitan los asuntos que trate.

8.5.1. Completo

Para que un informe de auditoría sea completo, el mismo contiene toda la información necesaria para cumplir con los objetivos de la auditoría. Además, promueve la comprensión del escrito de forma tal que sólo haya una interpretación correcta. El informe también incluye información relevante sobre el trasfondo de las operaciones y el funcionamiento de la unidad auditada.

Para que los lectores comprendan correcta y adecuadamente el informe, es indispensable que se ofrezca suficiente información acerca de la magnitud y la importancia de los hallazgos, su frecuencia en relación con el número de casos o transacciones revisadas y la relación que tengan con las operaciones de la unidad.

8.5.2. Preciso

La precisión requiere que la evidencia presentada sea verdadera y que los hallazgos se exponen correctamente. La precisión se basa en la necesidad de asegurarse de que la información que se presente a los lectores sea verdadera y confiable. Un error podría ocasionar que se cuestione la validez sustancial del informe. Además, un informe con errores podría restar credibilidad a la entidad que efectúa la auditoría y así reducir la efectividad de sus informes.

El informe sólo incluye información, hallazgos y conclusiones sustentadas por evidencia suficiente, competente y relevante, que es debidamente documentada como parte de la documentación de la auditoría. Si la información es significativa para sustentar los hallazgos, pero no se ha examinado, se indica claramente en el informe las limitaciones de la información y no emiten conclusiones o recomendaciones injustificadas.

8.5.3. Objetivo

La objetividad exige guardar equilibrio en cuanto al contenido y el tono del informe. La credibilidad de un informe aumenta significativamente cuando se presenta la evidencia, de manera que los lectores sean persuadidos por los hechos mismos.

El contenido del informe de auditoría no debe prestarse a interpretaciones erróneas y expone los resultados de la auditoría desde una perspectiva apropiada. Los resultados se presentan con imparcialidad y se evita la tendencia a exagerar o a enfatizar excesivamente el desempeño deficiente. Al describir las deficiencias en el desempeño, el auditor menciona las explicaciones que hayan dado los funcionarios responsables, incluso las dificultades o circunstancias extraordinarias a las cuales se hayan enfrentado dichos funcionarios que justifiquen las deficiencias encontradas.

El tono de los informes alienta la toma de decisiones respecto a los hallazgos y las recomendaciones. Si bien es indispensable que los hallazgos se exponen de forma clara y directa, los auditores tienen presente que uno de sus propósitos es persuadir, y que para ello lo más conveniente será evitar expresiones que tiendan a provocar innecesariamente una actitud a la defensiva y de oposición. Aunque a menudo es necesario señalar deficiencias de un desempeño anterior, el informe enfatiza en las medidas que se requieran para mejorar el desempeño.



8.5.4. Persuasivo

Para que el informe sea persuasivo es preciso que los resultados de la auditoría correspondan a sus objetivos, que los hallazgos se presenten de una manera persuasiva y que las recomendaciones y las conclusiones se desprendan lógicamente de los hechos expuestos. La información es suficiente para convencer a los lectores de la validez de los hallazgos, de la razonabilidad de las conclusiones y de la conveniencia de que acepten las recomendaciones. Los informes preparados de esta forma contribuyen considerablemente a que la atención de los funcionarios responsables se concentre en los asuntos que más lo requieran y que se sientan motivados para adoptar medidas correctivas.

8.5.5. Claro

La claridad exige que el informe sea fácil de leer y de entender. Los informes se redactan en un lenguaje claro y sencillo, de manera que son entendidos por el público en general.

El uso de un lenguaje directo y desprovisto de tecnicismos es esencial para simplificar la exposición. Si se utilizan términos técnicos o abreviaturas y siglas poco conocidas, deben definirse con toda claridad. Las siglas se emplean con moderación.

Tanto la organización lógica de la información como la exactitud y precisión para exponer los hechos y formular conclusiones son esenciales para lograr la claridad y la comprensión. El uso eficaz de títulos, subtítulos y encabezados descriptivos hace que el informe sea más fácil de leer y de comprender. Cuando sea conveniente, deben utilizarse elementos de apoyo visual (como fotografías, diagramas, gráficos y mapas) para aclarar y resumir información compleja y de difícil comprensión.

8.5.6. Conciso

Para que el informe transmita su mensaje de modo conciso se requiere que no sea más extenso de lo necesario. El exceso de detalles distrae la atención y puede ocultar el mensaje o confundir y desanimar al lector. Se deben evitar las repeticiones innecesarias.

Aunque siempre es necesario aplicar el criterio para determinar el contenido de los informes; aquellos completos y concisos, serán los que obtengan mejores resultados.

8.6. Distribución

La quinta norma para la presentación del informe adoptada por la Contralora de Puerto Rico establece que:

La Oficina presenta informes de auditoría por escrito a los cuerpos directivos, a los funcionarios apropiados de la unidad auditada, así como a las demás personas autorizadas para recibir los mismos. También envía copias del informe a otros funcionarios a quienes les corresponda tomar medidas sobre las recomendaciones de dichos informes o que tengan interés en los mismos.

En el *Reglamento 30, Distribución de Informes de Auditoría, Especiales y Anuales de la Oficina del Contralor del Estado Libre Asociado de Puerto Rico*, se establecen las normas para la distribución y la disponibilidad de los informes de auditoría, entre otros, emitidos por la Contralora.

Título 9. DEROGACIÓN

Las disposiciones de esta *Norma* dejan sin efecto la Versión 3 de la misma, antes denominada *Normas de Auditoría del Contralor*, aprobada el 14 de abril de 2007.

Título 10. VIGENCIA

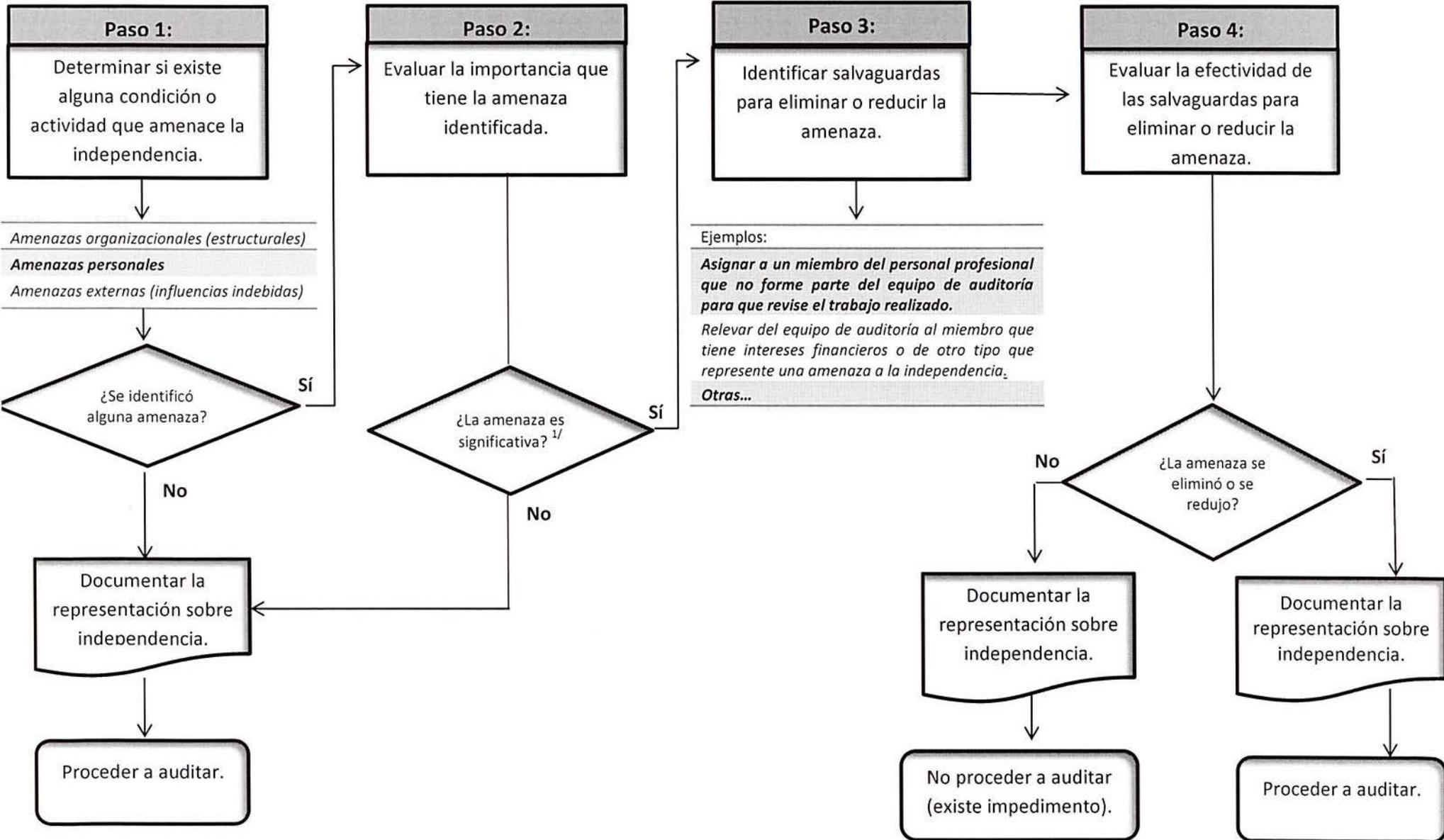
Las disposiciones de esta *Norma* entrarán en vigor inmediatamente después de su aprobación.

Aprobado el 14 de junio de 2013.


Esmin M. Valdivieso
Contralora

Anejo

Marco conceptual para independencia



1/ Véase el subtítulo 6.3.1.5 de la Norma N-DA-1.

gmu