



Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

ANEXO – Evaluación de las Mejores Prácticas de Auditoría Adoptadas

IDENTIFICACION DE MEJORES PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

I Antecedentes

El Programa UMBRAL Paraguay, en su Eje “Lucha contra la Corrupción y la Impunidad” cuenta con cinco componentes. De ellos, el Componente N° 3, cuyo objetivo general es el de “Fortalecer los Sistemas de Control Interno y la Participación de la Sociedad Civil en las Actividades de Vigilancia de la CGR”, focaliza su esfuerzo, entre otros, al apoyo a la implementación de una gestión eficiente y marcos de control efectivos, enfocados a buscar el cumplimiento de los objetivos de las entidades del Poder Ejecutivo.

Como parte de dichos objetivos y actividades, se ha previsto desarrollar una propuesta de “Manual de Auditoría Gubernamental”, que, atendiendo las mejores prácticas reconocidas internacionalmente, permita la unificación de normas, metodologías e instrumentos de auditoría, para los tres niveles de auditores existentes en el Paraguay (Contraloría General de la República-CGR; Auditoría General del Poder Ejecutivo-AGPE; Auditorías Internas Institucionales-AII), de tal manera que el trabajo coordinado entre estas tres instancias de control posterior y/o externo, genere claridad sobre los planes de mejoramiento a seguir por la entidad auditada, eliminando duplicidades e ineficiencias en los procesos de auditoría.

En el presente anexo se presentan los resultados de los relevamientos y evaluaciones realizadas con el fin de identificar las “mejores prácticas de auditoría” que han sido consideradas para la elaboración del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.

II Objetivos:

- **Objetivo principal de la actividad**

El objetivo de la actividad desarrollada ha sido la identificación de las “MEJORES PRÁCTICAS DE AUDITORÍA” para ser consideradas como guía principal en la elaboración del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, que permitirá la unificación de las tres instancias de Auditoría en el Paraguay (unificar las normas, metodologías e instrumentos de auditoría, para los Organismos de Control y Evaluación Gubernamental (CGR - AGPE - AII), de manera de lograr trabajos coordinados entre estas tres instancias de control posterior y/o externo).



- **Objetivos Específicos**

- a. Relevar las normas de auditoría en vigencia internacionalmente y en los países más desarrollados, a nivel privado y gubernamental, que permita, luego de un análisis de ellas, determinar las que resulten de aplicación recomendada para nuestro país. Con el cumplimiento de este objetivo se logrado contar con una base sólida sobre la cual sustentar el desarrollo posterior del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.
- b. Posibilitar la difusión posterior, entre los auditores gubernamentales, de las normas internacionales vigentes, y de los fundamentos del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.
- c. Posibilitar, la comparación de las prácticas de auditoría desarrolladas por cada instancia de auditores gubernamentales, versus las identificadas como “mejores prácticas”.

III Alcance y límites

El objetivo de la actividad fué la identificación de las MEJORES PRÁCTICAS internacionales de auditoría. Consecuentemente, el Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay, que representa uno de los objetivos fundamentales de esta fase de la consultoría (fase 6: Manual de auditoría) he sido elaborado, sobre la base de las mejores prácticas identificadas.

IV Metodología de Trabajo

A efectos de desarrollar la actividad se han seguido los pasos siguientes:

- a. Identificación de las Normas de Auditoría vigentes en los países más desarrollados, tanto a nivel privado como gubernamental
- b. Identificación de las Normas de Auditoría vigentes internacionalmente, tanto a nivel privado como gubernamental.
- c. Análisis comparativo de las normas identificadas en a) y b)
- d. Identificación de las Normas de Auditoría Gubernamental vigentes en países latinoamericanos (Argentina, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Perú, República Dominicana y Uruguay).
- e. Análisis comparativo de las normas identificadas en d)
- f. Identificación del conjunto de normas más aplicables al contexto gubernamental paraguayo



V Desarrollo

A continuación se incluyen los principales aspectos surgidos del análisis realizado.

a. **Normas de Auditoría vigentes en los países más desarrollados, tanto a nivel privado como gubernamental**

Los primeros pronunciamientos sobre normas de auditoría han sido emitidos originalmente ante la necesidad impuesta por el desarrollo de las Bolsas de Valores.

En efecto, primeramente fue necesaria la definición de las normas contables a ser exigidas a las empresas pioneras en la emisión de acciones a través de las Bolsas. Con ello se buscaba homogeneizar las presentaciones de los estados financieros presentados por tales empresas.

Inmediatamente a ello siguió la necesidad de controlar dichos estados financieros, a fin brindar a los interesados una mayor confianza sobre la información en ellos contenida. A fin que esos controles se realicen de una manera uniforme y sobre bases firmes, paulatinamente fueron emitiéndose los pronunciamientos sobre normas de auditoría.

Ahora bien, dado que el desarrollo de las normas ha estado siempre impulsado por la necesidad impuesta por el mayor auge de las bolsas de valores, han sido los países con bolsas más desarrolladas los que han estado siempre un paso adelante en lo que a normas de auditoría se refiere.

Es así que Estados Unidos de América e Inglaterra, y otros países desarrollados, en menor medida, han sido pioneros en la emisión de las normas de auditoría.

Entre las normas de ambos países, han sido las de EUA, los SAS (Statements on Auditing Standards) emitidas por el AICPA (Instituto de Contadores Públicos) las que mayor impacto tuvieron sobre las normas vigentes internacionalmente, y en particular sobre las vigentes en países latinoamericanos, atendiendo que en muchos casos, ante eventual vacío en otras normas, se las utiliza como posible referencia.

Si bien los SAS están orientados principalmente a las empresas privadas, son también aplicables a las entidades del Gobierno. No obstante ello, la oficina del Contralor de los EUA, ante las diferencias que presentan las actividades del Gobierno, donde además existe la obligación de la rendición de cuentas del uso de los recursos públicos, con exigencias especiales impuestas por las leyes, ha emitido, a partir del año 1972, las Normas de Auditoría Gubernamental (GAGAS), de uso obligatorio por los auditores de entidades y programas del Gobierno Americano.

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Cabe destacar que las GAGAS, ya en el mismo año de su emisión, fueron traducidas al español por la Contraloría General del Perú, la que las utilizó de base para sus propias Normas de Auditoría Gubernamental.

Posteriormente, varias Instituciones Superiores de Auditoría de Latinoamérica emitieron normas basadas en las GAGAS, hasta que en el año 1992 la INTOSAI (Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría) hizo lo propio al emitir sus normas.

No quedan dudas, por lo tanto, que las GAGAS son un referente técnico importante para las Instituciones Superiores de Auditoría, y de manera especial para las instituciones de América Latina. Es más, las normas emitidas por las instituciones de América Latina, no hacen referencia a normas de otros países con prácticas también importantes –ej. Inglaterra, Alemania, Australia- y más bien toman como base, además de las GAGAS, las Normas Internacionales de Auditoría (ver siguiente sección b).

Sobre la base de lo arriba comentado podemos concluir que son las siguientes normas de EUA las que mayor impacto han tenido en el desarrollo de las normas de auditoría gubernamental en Latinoamérica:

- Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas GAGAS de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO)
- Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS (publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos - AICPA)

b. Normas de Auditoría vigentes internacionalmente, tanto a nivel privado como gubernamental.

En esta sección necesariamente debemos referirnos a dos conjuntos de normas; las “Normas Internacionales de Auditoría” – NIAs y las Normas de auditoría de la INTOSAI, que se comentan seguidamente:

“Normas Internacionales de Auditoría” – NIAs

Las “Normas Internacionales de Auditoría” – NIAs, son emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC), que es un comité permanente del Consejo de la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC).

Tal como su nombre lo indica, el objetivo de la IFAC es que estas normas sean aplicadas internacionalmente, de manera de uniformar el ejercicio de la auditoría.

Para que esto sea posible, cada país representado en la IFAC (son actualmente 106 Miembros) debe adoptar las NIAs, lo cual requiere el respaldo legal apropiado. Con ello se

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

puede inferir que no constituye un objetivo fácil de cumplir el implantar las NIAs “internacionalmente”.

No obstante, son cada vez más los países que han optado por las NIAs para sus prácticas locales de auditoría.

El Paraguay tiene su representación en la IFAC a través de dos organismos que nuclean a los Contadores, que son: el Colegio de Contadores del Paraguay y el Consejo de Contadores Públicos. La membresía de IFAC obliga a los miembros a apoyar la adopción de sus normas en sus respectivos países. De esta manera, ambas instituciones de nuestro país han adoptado las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC como propias. A su vez, los socios de estas instituciones (del Colegio de Contadores del Paraguay y del Consejo de Contadores Públicos) tienen el compromiso de aplicar dichas normas en el ejercicio de la profesión contable.

Sin embargo, cabe señalar al respecto que no se puede considerar que las NIAs sean de aplicación obligatoria en nuestro país, ya que las decisiones de los gremios de contadores deben tomarse más bien como “sugerencias” al no contar con un respaldo legal.

Las NIAs y el Sector Público

Un aspecto significativo a efectos del análisis que estamos efectuando es el hecho que la IFAC cuenta con un “Comité del Sector Público” (CSP), el cual ha emitido pronunciamientos dirigidos a desarrollar y armonizar las prácticas de informes, contabilidad y auditoría financieros.

Al respecto, tales pronunciamientos indican, entre otros temas, que:

- “Cada vez que se ha de expresar una opinión de auditoría sobre estados financieros, los mismos principios de auditoría aplican sin importar la naturaleza de la entidad, porque los usuarios de los estados financieros auditados tienen derecho a una calidad uniforme de desempeño de la auditoría. Considerando que las NIAs exponen los principios básicos de auditoría y prácticas y procedimientos relacionados, aplican a auditorías de los estados financieros de los gobiernos y de otras entidades del sector público.”
- “Sin embargo, la aplicación de ciertas NIAs puede necesitar ser clarificada o suplementada para acomodarse a las circunstancias del sector público y a la perspectiva de jurisdicciones individuales, particularmente al referirse a las auditorías de gobiernos y de otras entidades del sector público, distintas de las de negocios. La naturaleza de asuntos potenciales para clarificación o suplementación se identifica en "Perspectiva del Sector Público" (PSP) incluida al final de cada NIA”.

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- “...a los gobiernos y las entidades del sector público distintas de los negocios, así como a algunas empresas de negocios del gobierno, se les requiere un logro de prestación de servicios así como de objetivos financieros. Para dichas entidades, los estados financieros, por sí mismos, es poco probable que informen adecuadamente sobre todos los aspectos del comportamiento de la entidad. Consecuentemente, puede requerirse a estas entidades del sector público que incluyan en su informe anual otros indicadores de comportamiento relacionados a asuntos como niveles de productividad, calidad y volumen del servicio, y el grado al cual los objetivos de la prestación de servicios en particular han sido logrados”.
- “Además, se puede requerir a los auditores de entidades del sector público que informen sobre:
 - Cumplimiento con los requisitos legislativos o reguladores y con autoridades relacionadas;
 - Adecuación de los sistemas de contabilidad y de control interno; y
 - La economía, eficiencia y efectividad de los programas, proyectos y actividades”.

Por lo tanto, cabe afirmar que las NIAs pueden ser aplicadas en las auditorías de Entidades y Programas de Gobierno, si bien, podrán existir requerimientos adicionales de información, cuyos procedimientos o enfoque de auditoría podrían no estar cubiertos en dichas normas, que, en tales casos deberán ser complementadas.

Normas de auditoría de INTOSAI

La Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (INTOSAI), a través de su Comisión de Normas de Auditoría, ha emitido sus Normas de Auditoría actuales en el año 1992, con la recomendación de su aplicación por parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Las normas de auditoría de INTOSAI han sido concebidas en base a las Normas de Auditoría Gubernamental –GAGAS- de EUA.

En el prólogo de las normas de auditoría de INTOSAI, se indican, entre otros aspectos, los temas siguientes:

- Las normas INTOSAI han constituido un paso importante en el desarrollo de normas de fiscalización verdaderamente internacionales.

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Si bien las normas de auditoría INTOSAI no son de cumplimiento obligatorio para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), las mismas expresan la opinión consensuada de éstas en cuanto a la “Mejor Práctica”.
- La INTOSAI ha elaborado estas normas, conjuntamente con un Grupo de Expertos de las Naciones Unidas sobre Contabilidad y Auditoría del Sector Público en los Países en Desarrollo, con el objeto de ofrecer un marco de referencia para el establecimiento de procedimientos y prácticas a seguir en la realización de fiscalizaciones, incluidas las de los sistemas informatizados, y a ser consideradas a la luz de las peculiaridades constitucionales y legales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

De los aspectos analizados queda claramente definido que son las normas de INTOSAI las que están orientadas especialmente a la actuación de los auditores gubernamentales.

Cabe destacar que el Paraguay tiene su participación en la INTOSAI vía su representación en la OLACEF - Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores, donde a su vez participa la Contraloría General de la República del Paraguay – CGR, la que, en el año 2005 ya ha adoptado las normas de auditoría Gubernamental emitidas por la INTOSAI.

Las normas de la INTOSAI han sido adoptadas por la mayoría de los países latinoamericanos. Con ello es posible contar con una importante experiencia en su aplicación, que podrá tomarse de referencia ante eventuales situaciones que requieran un análisis especial en cuanto a los alcances, metodología, procedimientos, y otros importantes temas contenidos en dichas normas.

Habiendo efectuado estos comentarios sobre las NIAs y las normas de auditoría de INTOSAI, cabe referirnos a las siguientes normativas de interés, que por la difusión y aplicación que han tenido, pueden ser consideradas “internacionales”:

- Normas del Instituto de Auditores Internos
- Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission’s)

Normas del Instituto de Auditores Internos

El Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors) es la principal asociación profesional internacional de auditores internos (cuenta con representantes de más de 160 países, incluido Paraguay). Sus actividades incluyen la investigación, educación, guía tecnológica y certificación de auditores internos.

El IIA emite las “Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna”, que tienen por propósito:

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como este debería ser.
- Proveer un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
- Establecer las bases para medir el desempeño de la auditoría interna.
- Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

Si bien los trabajos del IIA (del año 1999) son los más recientes si los comparamos con las normas internacionales de auditoría o con las normas de INTOSAI, y por lo tanto precisan aún de mayor difusión de manera de lograr más adherentes a sus normas, no pueden dejar de considerarse, más aún por la importancia que ha ganado –que seguramente lo seguirá haciendo- la función de Auditoría Interna, principalmente como consecuencia de las mayores exigencias impuestas en materia de control interno y auditoría en los EUA.

Del análisis realizado, las normas INTOSAI consideran muchos aspectos relacionados a la función de auditoría interna y control interno, habiendo incorporado los conceptos del informe COSO – ver sección siguiente, donde además participa el IIA-, con lo cual entendemos cubre adecuadamente los requerimientos sobre tales áreas en materia de auditoría gubernamental.

Informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's)

El denominado "INFORME COSO" sobre control interno, publicado en EE.UU en 1992, surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida.

Plasma los resultados de la tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la TREADWAY COMMISSION, NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING creó en Estados Unidos en 1985 bajo la sigla COSO (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS). El grupo estaba constituido por representantes de las siguientes organizaciones:

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executive Institute (FEI)



- Institute of Internal Auditors (IIA)
- Institute of Management Accountants (IMA)

El objetivo fundamental: definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

Los contenidos del informe COSO son aplicables para desarrollar directrices a los efectos de establecer y mantener un sistema de control interno efectivo tanto en el sector privado como en el público, siendo ambas administraciones importantes destinatarios de las mismas y en tal sentido pueden ser utilizadas estas guías como base para la implantación y la ejecución del control interno de las organizaciones del sector privado como público.

La evaluación del control interno que comprende el Modelo COSO por lo tanto puede ser utilizada por la administración gubernamental como un marco de control interno sólido en sus organizaciones, y al mismo tiempo por los auditores como una eficaz herramienta para el logro de un adecuado sistema de control interno.

Atendiendo la importancia de las definiciones del Modelo COSO, numerosas instituciones y gobiernos internacionales lo han adoptado.

Es así que, como se indicara anteriormente, el Modelo COSO fue incorporado a las normas INTOSAI de modo de contribuir a una comprensión común del control interno, sin dejar de lado las características del sector público, por parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), resaltando la importancia de la información no financiera como parte del control interno.

En el Apartado I se incluye una breve descripción de las normas analizadas.

c. Análisis comparativo de las normas internacionales y las vigentes en países más desarrollados (identificadas en los pasos a) y b) precedentes)

En el **Apartado II** se incluye un cuadro comparativo de los contenidos de las normas analizadas en las secciones a y b precedentes, que son:

- Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas GAGAS de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO)

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS (publicadas por el Instituto Americano de Contadores Públicos - AICPA)
- Normas Internacionales de Auditoría – NIAs
- Normas de auditoría de la INTOSAI

Sobre la base del comparativo realizado entre estas normas hemos identificado las reciprocidades existentes entre ellas.

Como resultado, se puede observar que en general, las normas se hallan estructuradas de manera similar y abarcan temas también afines. Las diferencias principales radican en la orientación sobre los ámbitos de aplicación, ya que algunas están dirigidas especialmente al ámbito gubernamental, y adicionalmente, también se observan diferentes grados de desarrollo o de detalle, entre tales normas.

Con respecto a temas o áreas específicos cubiertos por las normas, efectuamos seguidamente algunos comentarios.

- **Marco referencial**

Las normas analizadas exponen en general, los principios básicos de auditoría y prácticas y procedimientos relacionados, aplican a auditorías de los estados financieros y a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores.

Las normas internacionales de auditoría (NIAs) y las normas de EUA (SAS) presentan un marco sumamente similar en cuanto a los principios básicos y prácticas de auditoría. Las NIAs cuentan además con una "Perspectiva del Sector Público" (PSP) incluida al final de cada NIA, con el objeto de clarificar o suplementar aspectos relacionados a la actividad de auditoría gubernamental.

Las normas de auditoría gubernamental de los EUA (GAGAS) también definen los principios y prácticas para el desempeño de la auditoría, con el agregado especial que ellas están orientadas específicamente para aplicarse en las auditorías de entes y programas de Gobierno. Las GAGAS incorporan las normas SAS en su normativa.

Por último, las normas de la INTOSAI también incorpora conceptos bastante similares, ya que se hallan concebidas en base a las GAGAS, y se encuentran orientadas a auditorías gubernamentales. Las normas de INTOSAI podrían definirse como la "Opinión consensuada de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en cuanto a la **“Mejor Práctica”**.

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- **Fundamentos y postulados básicos**

Las normas analizadas incorporan en sus fundamentos el objetivo de desarrollo de auditorías de calidad, identificando marcos generales para lograr competencia, objetividad, independencia e integridad de los auditores en el ejercicio de sus funciones.

Las NIAs y las SAS hacen mención a que los principios de auditoría deberán ser los mismos, sin importar la naturaleza de la entidad. Esto debiera entenderse que no existirán principios diferenciados si se tratare de entes pequeños o grandes, con o sin fines de lucro, **privadas o públicas**, entre otros. Cabe señalar en este sentido que la aplicación de ciertas NIAs puede necesitar ser clarificada o suplementada para acomodarse a las circunstancias del sector público y a la perspectiva de jurisdicciones individuales, particularmente al referirse a las auditorías de gobiernos y de otras entidades del sector público, distintas de las de negocios.

Las normas de la INTOSAI adicionan aspectos específicos con relación a entes gubernamentales, como ser:

- ✓ La responsabilidad y obligación de los administradores de rendir cuentas del manejo de recursos públicos
- ✓ La responsabilidad de la implantación y existencia de sistemas eficientes de control interno por parte de los administradores como factor favorable para el proceso de rendición de cuentas
- ✓ Obligación de cooperación de las entidades del sector público con los auditores externos e internos

- **Normas generales**

Las normas analizadas, en general, se hallan clasificadas en “normas generales” y “normas relacionadas al trabajo y los informes”.

En lo que se refiere a normas generales, también se señalan las cualidades esperadas de los auditores, como ser: competencia, independencia, criterio profesional, entre otros.

Otros aspectos considerados en las normas generales son los tipos de auditoría y servicios relacionados cubiertos por las normas.

- **Normas de procedimientos**

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Los criterios o procedimientos a seguir en el curso de la auditoría también se hallan enfocados de manera similar, ya que todas las normas incorporan los temas siguientes:

- Planificación
- Control Interno
- Supervisión
- Evidencias de auditoría
- Documentación del Trabajo

Los requerimientos previstos en cada norma para cada uno de los temas son bastante similares. En el caso de las GAGAS y las normas de la INTOSAI se observa quizás un mayor grado de detalle y con referencias específicas a aspectos que se presentan en las auditorías gubernamentales, como ser los aspectos legales y reglamentarios, el examen de informaciones adicionales a los estados financieros.

● Normas de elaboración de informes

Las normas analizadas (SAS, NIAS, GAGAS, INTOSAI) hacen referencia importante a los informes o dictámenes sobre estados financieros y los tipos de opinión posibles, detallando los contenidos mínimos de los informes.

Las normas de la INTOSAI otorgan también importancia a los otros tipos de auditorías o de requerimientos –como ser la auditoría de gestión o la necesidad de cumplir con requerimientos legales–, efectuando orientaciones sobre la manera de tratar en tales casos.

d. Normas de Auditoría Gubernamental vigentes en países latinoamericanos

Con el fin de conocer y evaluar el grado de avance de las normas de auditoría gubernamental vigentes en los países latinoamericanos se han relevado y evaluado las normas actuales y su estructura.

Dicha labor incluyó las normas de los siguientes países:

- Argentina,
- Bolivia,
- Chile,
- Colombia,
- Ecuador,
- Perú,
- República Dominicana
- Uruguay

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

En el **Apartado III** se incluye una breve descripción de las normas gubernamentales vigentes en los países mencionados.

Análisis comparativo de las normas vigentes en países latinoamericanos

Del análisis realizado puede observarse que en general los países están enmarcados en planes de modernización y de mejoramiento de la eficiencia y efectividad de las auditorías gubernamentales. Dentro de esos planes han visto que la implantación de normas claras y uniformes para el ejercicio de las auditorías es uno de los mecanismos para lograr tales objetivos.

Todas las normas de los países arriba señalados sientan una base importante en las normas de la INTOSAI, las que son complementadas con normas tales como las NIAs u otras vigentes en cada país, que por lo general tienen su base en las NIAs.

Es así que se observan coincidencias en los aspectos referidos a:

- Marco de aplicación
- Calificaciones y cualidades requeridas al profesional auditor
- Clasificación de las normas
- Requerimientos sobre aspectos de planificación, procedimientos, ejecución del proceso de auditoría
- Requerimiento e importancia de evaluación de los controles internos
- Consideraciones para la emisión de los informes

Si bien existen tales coincidencias, algunas de las normas presentan mayores detalles y guías sobre los principios y procedimientos, y su aplicación.

Entre ellas, mencionamos las normas emitidas en Paraguay por la Contraloría General de la República-CGR-(a través de la Resolución N° 882/05). Con ellas la CGR también ha adoptado las Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la INTOSAI, y en complemento de éstas, las Normas Internacionales de Auditoría NIAs emitidas por la Federación Internacional de Contadores -IFAC.

Las Normas, Manual de Auditoría Gubernamental, Manual de Normas Básicas y Técnicas de Control Interno para el Sector Público, aprobadas y adoptadas por la Resolución CGR N° 882/05, presentan una **amplia** descripción de las responsabilidades de los auditores y brindan un marco **general** dentro del cual se deberá desarrollar su labor de auditoría.



VI Identificación del conjunto de normas más aplicables al contexto gubernamental paraguayo

Como resultado de la recopilación y análisis de las normas de auditoría vigentes internacionalmente, tanto a nivel gubernamental como privado, lo cual fue complementado con el análisis conceptual de las normas vigentes en algunos países de Latinoamérica, se puede concluir que las normas INTOSAI reúnen en su conjunto las “mejores prácticas” en materia de auditoría gubernamental, en razón de:

- Haber sido elaboradas como un marco referencial para la fiscalización del sector público, aplicables en las organizaciones de la administración pública;
- Haber sido concebidas sobre la base de las Normas de auditoría gubernamental de EUA, país que quizás posea el mayor avance en materia de control gubernamental. Cabe destacar que estas normas tienen a su vez una directa relación con las normas del AICPA –Instituto de Contadores Públicos de EUA, principalmente las SAS –normas de auditoría generalmente aceptadas en EUA-;
- Su utilización es flexible sin limitar o interferir el trabajo de las autoridades relacionadas con la definición de la legislación, quienes tienen la potestad de establecer las reglas y políticas en una organización.

Adicionalmente, es de mencionar que:

- Estas normas incorporan un Código de Ética para los auditores del sector público, lo que representa un factor fundamental en el proceso de unificación y armonización de los postulados éticos básicos, que deben ser considerados como un fundamento para los códigos de ética nacionales a desarrollar cada Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).
- Las normas INTOSAI adoptan además el Modelo COSO, con lo cual no sólo ha logrado renovar el concepto de control interno, sino ha contribuido a la percepción y noción común del control interno de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), sin que se haya descuidado las características del sector público. Al incorporar el Modelo COSO las normas INTOSAI han también dado una destacada importancia a la información no financiera.
- Con la alta dependencia en el uso de los sistemas de información en todas las organizaciones del sector público, los controles referidos a tecnología de la información (TI) han requerido al mismo tiempo mayor importancia, aspectos que también se encuentran previstos en las normas INTOSAI, en cada uno de los componentes del proceso de control interno



Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Finalmente, habiendo sido el objetivo principal de las normas INTOSAI en materia de control interno, el desarrollar directrices para establecer y mantener un sistema de control interno efectivo en el sector público, considerando a la administración pública como un importante destinatario de las mismas, existe una opinión consensuada que estas normas representan la “**Mejor Práctica**” y como evidencia de ello, la Contraloría General de la República del Paraguay, ya ha adoptado en el año 2005 las normas de auditoría Gubernamental emitidas por la INTOSAI (organización de la cual forma parte a través de su participación en la OLACEF - Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores). Idéntica decisión han tomado la mayoría de los países de Latinoamérica.

Si tuviéramos que indicar limitaciones, serían quizás los factores referidos a recursos materiales y humanos los que podrían dificultar la aplicación íntegra de las normas INTOSAI. En lo que se refiere al desarrollo de los recursos humanos, corresponderá seguramente un adecuado proceso de capacitación que permita cumplir los requerimientos de idoneidad, capacidad, competencia, entre otros, previstos en las normas.

Por lo tanto, habiendo concluido que las normas INTOSAI reúnen en su conjunto las “mejores prácticas”, entendemos que ellas son las más adecuadas para ser consideradas como Guía Principal para la elaboración del Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay.

Sumado a lo indicado precedentemente, a efectos de la elaboración del referido Manual, como complemento de las normas INTOSAI, en los casos que no se encuentren previstos en dichas normas, serán consideradas además como “Mejor Práctica”, las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas GAGAS de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO), las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC (Federación Internacional de Contadores), las Declaraciones sobre Normas de Auditoría SAS (publicada por el Instituto Americano de Contadores Públicos AICPA) y las Normas del Instituto de Auditores Internos.

* * * * *



Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Apartado I

IDENTIFICACIÓN DE MEJORES PRÁCTICAS DE AUDITORÍA

BREVE DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS ANALIZADAS

A. DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORÍA (SAS - PUBLICADA POR EL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS AICPA)

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) ha emitido normas que tienen aplicación en las auditorías financieras y certificaciones que realizan los contadores públicos certificados (CPC) y exponen los principios básicos de auditoría y prácticas y procedimientos relacionados, aplican a auditorías de los estados financieros.

Dichas normas, que se denominan Statement on Auditing Standards -SAS- son de aplicación obligatoria en las auditorías financieras y certificaciones en los Estados Unidos de América y, al estar incorporadas en las normas GAGAS, son además de uso obligatorio para las auditorías de Gobierno en los EUA.

Las mismas incluyen:

- Normas generales
- Normas relativas a la ejecución del trabajo
- Normas relativas al informe

Estas normas también han sido incorporadas a las Normas de Auditoría Gubernamental Generalmente Aceptadas GAGAS de la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO), tal como se ha señalado anteriormente.

B. NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL GENERALMENTE ACEPTADAS (GAGAS) DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS (GAO)

Estas normas GAGAS se encuentran vigentes para las auditorías de Gobierno en los EUA. Ellas están destinadas a los auditores gubernamentales para garantizar que éstos mantengan su competencia, integridad, objetividad e independencia al planificar, realizar y presentar su trabajo, y deben ser acatadas por auditores y organizaciones de auditoría cuando así lo exijan las leyes, reglamentos, contratos, convenios o normas.

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Estas normas constituyen una amplia descripción de las responsabilidades de los auditores. Presentan un marco general para garantizar que los auditores sean competentes, íntegros, objetivos e independientes durante la planificación, realización e información de su trabajo.

Las normas incluyen:

- Los tipos de auditorías y de servicios que cubren las normas, incluyendo una expansión de la definición de auditorías de rendimiento para incorporar posibles análisis y otros estudios, y añade las certificaciones como otro tipo de auditoría,
- Consistencia al trabajo de campo y a los requerimientos de información entre todos los tipos de auditorías definidas según las normas, y
- Fortalecimiento de las normas y aclarar el lenguaje en áreas que, por sí mismas, no ameritan otra modificación a las normas.

Estas normas exigen que el auditor informe sobre el control interno, pero no exigen que emita una opinión sobre el control interno. Sin embargo, no limita a que los auditores evalúen las situaciones que informarán sobre el control interno y si el hecho de emitir una opinión sobre el control interno añadiría valor y sería benéfico en función a los costos, según los riesgos relacionados.

Los informes del auditor sobre el control interno constituyen un componente crítico para supervisar la eficacia del manejo de riesgos y de los sistemas de responsabilidad de una organización.

Estas normas incorporan las normas de trabajo de campo y de presentación de informes del AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos) y las declaraciones sobre las normas de auditoría para las auditorías financieras. Incorporan además, la norma general del AICPA sobre los criterios, y las normas de trabajo de campo y de informes y otras declaraciones pertinentes sobre las normas para las certificaciones, a no ser que se excluyan específicamente, tal como se indica en las mismas.

De acuerdo con las GAGAS, otras normas profesionales que pueden aplicar los auditores gubernamentales son emitidas por organismos tales como el Instituto de Auditores Internos (Codification of the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Codificación de las Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna, del Instituto de Auditores Internos, Inc.) y la Asociación Americana de Evaluación (Guiding Principles for Evaluators (Principios Rectores para los Evaluadores), un informe del Equipo de Trabajo de la Asociación Americana de Evaluación sobre los Principios Rectores para los Evaluadores, The Program Evaluation Standards (Las Normas de

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Evaluación de Programas), el Comité Conjunto sobre Normas para la Evaluación de la Educación; y las Standards for Educational and Psychological Testing (Normas para las Pruebas Psicológicas y Educativas, de la Asociación Americana de Psicología.)

Estas otras normas profesionales no están incorporadas en las GAGAS, pero se las puede aplicar en conjunto. En el grado en que haya alguna inconsistencia entre las normas, prevalecerán las GAGAS como la fuente de control (autorizada) si se citan las GAGAS en el informe.

Las GAGAS identifican los siguientes tipos de auditoría gubernamental:

- Auditorías financieras
- Certificaciones
- Auditorías de rendimientos
- Servicios distintos de auditoría que proporcionan las organizaciones de auditoría

Las GAGAS comprenden además:

- Normas generales (Independencia, Criterio profesional, Competencia, Control y Garantía de calidad),
- Normas de trabajo de campo para los tipos de auditoría señalados precedentemente,
- Normas para la presentación de informes

C. NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA DE LA IFAC (FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES)

La Federación Internacional de Contadores ha emitido las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en relación a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores.

La misión de IFAC -declarada en su constitución- es "el desarrollo y enriquecimiento de una profesión contable que sea capaz de proporcionar servicios de una consistente alta calidad para el interés público". Al trabajar por esta misión, el Consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir, a nombre del Consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados. El IAPC cree que la emisión de dichas normas y declaraciones mejorará el

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo.

En la IFAC están representados la mayoría de los países a través de sus asociaciones gremiales (Institutos o Colegios de Contadores). El Paraguay tiene su representación a través de dos organismos que nuclean a los Contadores, que son: el Colegio de Contadores del Paraguay y el Consejo de Contadores Públicos. La membresía de IFAC obliga a los miembros a apoyar la adopción de sus normas en sus respectivos países. De esta manera, ambas instituciones de nuestro país han adoptado las Normas Internacionales de Auditoría de la IFAC como propias. A su vez, los socios de estas instituciones (del Colegio de Contadores del Paraguay y del Consejo de Contadores Públicos) tienen el compromiso de aplicar dichas normas en el ejercicio de la profesión contable.

Dichas normas incluyen Secciones que hacen referencia a:

- Responsabilidades
- Planeación
- Control interno
- Evidencia de auditoría
- Uso del trabajo de otros auditores
- Conclusiones y dictamen de auditoría
- Áreas especializadas
- Servicios relacionados
- Declaraciones internacionales de auditoría

Las NIAs y el Sector Público

El Comité del Sector Público (CSP) de la IFAC ha emitido pronunciamientos dirigidos a desarrollar y armonizar las prácticas de informes, contabilidad y auditoría financieros.

Los gobiernos, las empresas de negocios del gobierno y otras entidades del sector público distintas de los negocios, ordinariamente preparan estados financieros para informar sobre su posición financiera (o aspectos concernientes), resultados de operaciones y flujos de efectivo, para uso por parte de legisladores, departamentos del gobierno, inversionistas

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

externos, empleados, otorgadores de préstamos, el público y otros usuarios. La auditoría de dichos estados financieros puede ser la responsabilidad de una Institución Suprema de Auditoría, otros organismos nombrados por estatuto o auditores en funciones.

Cada vez que se ha de expresar una opinión de auditoría sobre estados financieros, los mismos principios de auditoría aplican sin importar la naturaleza de la entidad, porque los usuarios de los estados financieros auditados tienen derecho a una calidad uniforme de desempeño de la auditoría. Considerando que las NIAs exponen los principios básicos de auditoría y prácticas y procedimientos relacionados, aplican a auditorías de los estados financieros de los gobiernos y de otras entidades del sector público.

Sin embargo, la aplicación de ciertas NIAs puede necesitar ser clarificada o suplementada para acomodarse a las circunstancias del sector público y a la perspectiva de jurisdicciones individuales, particularmente al referirse a las auditorías de gobiernos y de otras entidades del sector público, distintas de las de negocios. La naturaleza de asuntos potenciales para clarificación o suplementación se identifica en "Perspectiva del Sector Público" (PSP) incluida al final de cada NIA.

Los estados financieros de gobiernos, empresas de negocios del gobierno y otras entidades del sector público distintas de los negocios, pueden incluir información que es diferente de, o adicional a, la contenida en los estados financieros de las entidades del sector privado (por ejemplo, comparaciones de desembolsos en el periodo con límites establecidos por la legislación). En tales circunstancias, pueden requerirse modificaciones apropiadas a la naturaleza, tiempos y extensión de los procedimientos de auditoría y del informe del auditor.

Más aún, a los gobiernos y las entidades del sector público distintas de los negocios, así como a algunas empresas de negocios del gobierno, se les requiere un logro de prestación de servicios así como de objetivos financieros. Para dichas entidades, los estados financieros, por sí mismos, es poco probable que informen adecuadamente sobre todos los aspectos del comportamiento de la entidad. Consecuentemente, puede requerirse a estas entidades del sector público que incluyan en su informe anual otros indicadores de comportamiento relacionados a asuntos como niveles de productividad, calidad y volumen del servicio, y el grado al cual los objetivos de la prestación de servicios en particular han sido logrados.

Además, se puede requerir a los auditores de entidades del sector público que informen sobre:

- Cumplimiento con los requisitos legislativos o reguladores y con autoridades relacionadas;

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Adecuación de los sistemas de contabilidad y de control interno; y
- La economía, eficiencia y efectividad de los programas, proyectos y actividades.

D. NORMAS DE AUDITORÍA DE INTOSAI

Las normas de auditoría INTOSAI concebidas en base a las Normas de Auditoría Gubernamental de EUA, han sido elaboradas por Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) quienes emitieron las Normas de Auditoría de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (INTOSAI) en el año 1992.

Las normas INTOSAI han constituido un paso importante en el desarrollo de normas de fiscalización verdaderamente internacionales.

Si bien las normas de auditoría INTOSAI no son de cumplimiento obligatorio para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), las mismas expresan la opinión consensuada de éstas en cuanto a la “Mejor Práctica”.

La INTOSAI ha elaborado estas normas, conjuntamente con un Grupo de Expertos de las Naciones Unidas sobre Contabilidad y Auditoría del Sector Público en los Países en Desarrollo, con el objeto de ofrecer un marco de referencia para el establecimiento de procedimientos y prácticas a seguir en la realización de fiscalizaciones, incluidas las de los sistemas informatizados, y a ser consideradas a la luz de las peculiaridades constitucionales y legales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).

Las normas de auditoría INTOSAI se dividen en cuatro partes a seguir:

a) Postulados básicos

Incluyen hipótesis básicas, premisas coherentes, principios lógicos y requisitos que contribuyen al desarrollo de las normas de auditoría y sirven a los auditores para formar sus opiniones y elaborar sus informes, especialmente en los casos en que no existan normas específicas aplicables.

b) Normas generales

Trata específicamente de las normas generales de fiscalización pública y describen los requisitos exigidos para que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y sus auditores realicen sus funciones de fiscalizaciones e informen de manera adecuada y eficaz.

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Incluyen principalmente las políticas y procedimientos que las normas establecen a las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en cuanto a:

- Contratación de personal con la preparación adecuada
- Formar a sus funcionarios (entrenarlos) para realizar sus tareas eficazmente, estableciendo bases para su promoción y continuado perfeccionamiento profesional
- Elaboración de manuales, guías e instructivos escritos para el desempeño de sus funciones
- Utilización eficiente de los medios tecnológicos y profesionales con los que se dispone, determinando las carencias en esta materia
- Adecuada asignación de personal para las tareas concretas, planear y supervisar las fiscalizaciones de manera pertinente para lograr los objetivos perseguidos con diligencia e interés debido
- Revisión permanente de la eficiencia y eficacia de las normas y procedimientos internos – control de calidad

Asimismo, incluye las normas sobre los derechos y el comportamiento de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) y sus auditores en cuanto a:

- Independencia
- Conflicto de intereses
- Competencia profesional
- Debida diligencia y el máximo interés en el cumplimiento de las normas de auditoría INTOSAI

c) **Normas de procedimientos**

Establecen los criterios o sistemas generales para el logro de actuaciones de fiscalizaciones de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) objetivas, sistemáticas y equilibradas, reglas de investigación para lograr un resultado concreto. Constituyen el sistema general para dirigir y llevar a cabo una fiscalización y se encuentran relacionadas con las normas de elaboración de informes, siendo los mismos:

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Planificación adecuada de las tareas
- Supervisión durante las fiscalizaciones
- Evaluación del grado de fiabilidad del control interno
- Verificación de la conformidad a las leyes y reglamentos
- Adopción de pruebas adecuadas, pertinentes y razonables

d) Normas para la elaboración de los informes

Comprenden los aspectos comunicativos de la auditoría, ya que el contenido de las opiniones o informes son los resultados derivados del cumplimiento de las normas.

Incluye los principios generales en los que se fundamentan la forma y el contenido de las opiniones o informes:

- Título
- Firma fecha (encabezamiento adecuado)
- Objetivos y alcance (finalidad y límites de la auditoría)
- Integridad (publicación tal como lo presentó el auditor)
- Destinatario (a quiénes van dirigido)
- Señalamiento de la materia a que se refieren (nombre de la entidad, fecha, periodo, ámbito, etc.)
- Fundamento legal (referencia a legislaciones o autorizaciones de fiscalizaciones)
- Cumplimiento de las normas (indicar normas o costumbres que se han seguido en la realización de la fiscalización)
- Oportunidad (presentación oportuna para servir de utilidad a los destinatarios)
- Opinión y tipos
- Cuestiones de importancia (revelar alguna cuestión extraordinaria o importante)

Código de Ética

En el año 1998 la INTOSAI aprobó el Código de Ética para los auditores del sector público, constituyendo un paso significativo en el proceso de armonización de los conceptos éticos dentro de la INTOSAI, y consta únicamente de postulados éticos básicos, que deben ser considerados como un fundamento para los códigos de ética nacionales que debe desarrollar cada Entidad Fiscalizadora Superior (EFS).



Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Control Interno

Así mismo, la INTOSAI reconoció la existencia de una fuerte necesidad de actualizar las normas y acordó que debía ser considerado para esta tarea el marco integrado para control interno del Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's (COSO).

Implementado el Modelo COSO (en el año 2001), no sólo se ha buscado actualizar el concepto de control interno, sino contribuir a la comprensión común del control interno (tomando en cuenta las características del sector público) por parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). Si bien el control interno no estaba limitado a la visión tradicional del control administrativo financiero, e incluía un concepto más amplio de control de la administración, al incorporar el Modelo COSO se resalta la importancia de la información no financiera.

Adicionalmente, el extensivo uso de los sistemas de información en todas las organizaciones del sector público, los controles referentes a la tecnología de la información (TI) han requerido cada vez mayor importancia, aspectos que también se encuentran previstos en las normas INTOSAI, en cada uno de los componentes del proceso de control interno

El objetivo principal de las normas INTOSAI en materia de control interno, fue desarrollar directrices para establecer y mantener un sistema de control interno efectivo en el sector público, siendo la administración pública un importante destinatario de las mismas y en tal sentido puede ser utilizada estas guías como base para la implantación y la ejecución del control interno de las organizaciones del sector público.

La evaluación del control interno que comprende el Modelo COSO por lo tanto puede ser utilizada por la administración gubernamental como un marco de control interno sólido en sus organizaciones, y al mismo tiempo por los auditores como una eficaz herramienta para el logro de un adecuado sistema de control interno.

E. NORMAS DEL INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS - IIA

El Instituto de Auditores Internos (The Institute of Internal Auditors) es la principal asociación profesional internacional de auditores internos (cuenta con representantes de más de 160 países, incluido Paraguay). Sus actividades incluyen la investigación, educación, guía tecnológica y certificación de auditores internos.

El IIA emite las “Normas para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna”, que tienen por propósito:



- Definir principios básicos que representen el ejercicio de la auditoría interna tal como este debería ser.
- Proveer un marco para ejercer y promover un amplio rango de actividades de auditoría interna de valor añadido.
- Establecer las bases para medir el desempeño de la auditoría interna.
- Fomentar la mejora en los procesos y operaciones de la organización.

Las Normas están constituidas por las Normas sobre Atributos, las Normas sobre Desempeño, y las Normas de Implantación, como sigue:

- a) Normas sobre Atributos: tratan las características de las organizaciones y los individuos que desarrollan actividades de auditoría interna.
- b) Normas sobre Desempeño: describen la naturaleza de las actividades de auditoría interna y proveen criterios de calidad contra los cuales puede medirse la práctica de estos servicios.

Las Normas sobre Atributos y sobre Desempeño se aplican a los servicios de auditoría interna en general.

- c) Normas de Implantación: aplican las Normas sobre Atributos y sobre Desempeño a tipos específicos de trabajos (por ejemplo, una auditoría de cumplimiento, una investigación de fraude, o un proyecto de autoevaluación de control).

Este marco fue propuesto por el Equipo de Trabajo Guía y aprobado por el Consejo de Administración del IIA en junio de 1999. Contempla la Definición de Auditoría Interna, el Código de Ética, las Normas, y otras guías relacionadas.

F. INFORME COSO (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION'S)

El denominado "INFORME COSO" sobre control interno, publicado en EE.UU en 1992, surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida.

Plasma los resultados de la tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la TREADWAY COMMISSION, NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING creó en Estados Unidos en 1985 bajo la sigla COSO (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS). El grupo estaba constituido por representantes de las siguientes organizaciones:

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executive Institute (FEI)
- Institute of Internal Auditors (IIA)
- Institute of Management Accountants (IMA)

El objetivo fundamental: definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

Los contenidos del informe COSO son aplicables para desarrollar directrices a los efectos de establecer y mantener un sistema de control interno efectivo tanto en el sector privado como en el público, siendo ambas administraciones importantes destinatarios de las mismas y en tal sentido pueden ser utilizadas estas guías como base para la implantación y la ejecución del control interno de las organizaciones del sector privado como público.

La evaluación del control interno que comprende el Modelo COSO por lo tanto puede ser utilizada por la administración gubernamental como un marco de control interno sólido en sus organizaciones, y al mismo tiempo por los auditores como una eficaz herramienta para el logro de un adecuado sistema de control interno.

Atendiendo la importancia de las definiciones del Modelo COSO, numerosas instituciones y gobiernos internacionales lo han adoptado.

Es así que, como se indicara anteriormente, el Modelo COSO fue incorporado a las normas INTOSAI de modo de contribuir a una comprensión común del control interno, sin dejar de lado las características del sector público, por parte de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), resaltando la importancia de la información no financiera como parte del control interno.

Componentes

El marco integrado de control que plantea el Informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

Normas de Ambiente de Control:

- Integridad y valores éticos
- Competencia profesional

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Atmósfera de confianza mutua
- Filosofía y estilo de dirección
- Misión, objetivos y políticas
- Organigrama
- Asignación de autoridad y responsabilidad
- Políticas y prácticas en personal
- Comité de control

Normas de Evaluación de Riesgos:

- Identificación del riesgo
- Estimación del riesgo
- Determinación de los objetivos de control
- Detección del cambio

Normas de Actividades de Control:

- Separación de tareas y responsabilidades
- Coordinación entre áreas
- Documentación
- Niveles definidos de autorización
- Registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos
- Acceso restringido a los recursos, activos y registros
- Rotación del personal en las tareas claves
- Control del sistema de información
- Control de la tecnología de información
- Indicadores de desempeño
- Función de Auditoría Interna Independiente

Normas de Información y Comunicación:

- Información y responsabilidad
- Contenido y flujo de la información
- Calidad de la información
- El sistema de información
- Flexibilidad al cambio
- Compromiso de la autoridad superior
- Comunicación, valores organizacionales y estrategias
- Canales de comunicación

Normas de Supervisión

- Evaluación del sistema de control interno
- Eficacia del sistema de control interno



Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

- Auditorías del control interno
- Validación de los supuestos asumidos
- Tratamiento de las deficiencias detectadas



Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Apartado II

ANALISIS DE RECIPROCIDADES ENTRE LAS NORMAS DE AUDITORIA VIGENTES INTERNACIONALMENTE

	NORMAS INTOSAI	GAGAS	NIAs (IFAC) Y SAS (AICPA)	RECIPROCIDADES
MARCO REFERENCIAL	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Concebidas en base a las Normas de auditoría Gubernamental de EUA. ✓ Elaboradas por Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). ✓ Opinión consensuada de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) en cuanto a la “Mejor Práctica”. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Destinadas a los auditores gubernamentales para garantizar que éstos mantengan su competencia, integridad, objetividad e independencia al planificar, realizar y presentar su trabajo. Incorpora las SAS emitidas por el AICPA. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en relación a los servicios que pueden ser desempeñados por los auditores. ✓ El AICPA ha emitido normas que tienen aplicación en las auditorías financieras y certificaciones y exponen los principios básicos de auditoría y prácticas y procedimientos relacionados, aplican a auditorías de los estados financieros, y se encuentran incorporadas a las GAGAS. 	<p>LAS NORMAS REPRESENTAN UN MARCO REFERENCIAL Y PUEDEN SER APLICADAS AL SECTOR PÚBLICO</p>

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

	NORMAS INTOSAI	GAGAS	NIAs (IFAC) Y SAS (AICPA)	RECIPROCIDADES
FUNDAMENTOS Y POSTULADOS BÁSICOS	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Desarrollar un alto nivel de calidad de trabajos ✓ Aplicar criterios propios ✓ La responsabilidad y obligación de los administradores de rendir cuentas del manejo de recursos públicos ✓ La responsabilidad de la implantación y existencia de sistemas eficientes de control interno por parte de los administradores como factor favorable para el proceso de rendición de cuentas ✓ Obligación de cooperación de las entidades del sector público con los auditores externos e internos 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Estas normas constituyen una amplia descripción de las responsabilidades de los auditores. Presentan un marco general para garantizar que los auditores sean competentes, íntegros, objetivos e independientes durante la planificación, realización e información de su trabajo. 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ El Comité del Sector Público de la IFAC ha emitido pronunciamientos dirigidos a desarrollar y armonizar las prácticas de informes, contabilidad y auditoría financieros. Los gobiernos, las empresas de negocios del gobierno y otras entidades del sector público distintas de los negocios, ordinariamente preparan estados financieros para informar sobre su posición financiera (o aspectos concernientes), resultados de operaciones y flujos de efectivo. ✓ Cada vez que se ha de expresar una opinión de auditoría sobre estados financieros, los mismos principios de auditoría aplican sin importar la naturaleza de la entidad, porque los usuarios de los estados financieros auditados tienen derecho a una calidad uniforme de desempeño de la auditoría. 	<p>LAS NORMAS INCLUYEN PRONUNCIAM. DIRIGIDOS A DESARROLLAR Y ARMONIZAR LAS PRÁCTICAS DE AUDITORÍAS SEAN ESTAS DIRIGIDAS AL SECTOR PÚBLICO O BIEN PRIVADO</p>

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

	NORMAS INTOSAI	GAGAS	NIAs (IFAC) Y SAS (AICPA)	RECIPROCIDADES
FUNDAMENTOS Y POSTULADOS BÁSICOS (CONTINUACIÓN)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Competencia legal – leyes y normas referidas a auditoría externa e interna y las actividades de supervisión ✓ Perfeccionamiento continuo de técnicas/metodologías de fiscalización de los auditores externos e internos 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ Considerando que las NIAs exponen los principios básicos de auditoría y prácticas y procedimientos relacionados, aplican a auditorías de los estados financieros de los gobiernos y de otras entidades del sector público. ✓ Sin embargo, la aplicación de ciertas NIAs puede necesitar ser clarificada o suplementada para acomodarse a las circunstancias del sector público y a la perspectiva de jurisdicciones individuales, particularmente al referirse a las auditorías de gobiernos y de otras entidades del sector público, distintas de las de negocios. La naturaleza de asuntos potenciales para clarificación o suplementación se identifica en "Perspectiva del Sector Público" (PSP) incluida al final de cada NIA. 	

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

	NORMAS INTOSAI	GAGAS	NIAs (IFAC) Y SAS (AICPA)	RECIPROCIDADES
NORMAS GENERALES	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Competencia ✓ Independencia ✓ Conflicto de intereses ✓ Competencia profesional ✓ Diligencia debida ✓ Control de calidad ✓ Evaluación del cumplimiento de las normas legales aplicables ✓ Planificación y supervisión de toda auditoría ✓ Comunicación escrita de los resultados ✓ Seguimiento de implantación de sugerencias y/o recomendaciones 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Independencia ✓ Criterio profesional ✓ Competencia ✓ Control y Garantía de calidad <p>Tipos de auditoría:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Auditorías financieras ✓ Certificaciones ✓ Auditorías de rendimientos ✓ Servicios distintos de auditoría que proporcionan las organizaciones de auditoría 	<p>NIAs:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Responsabilidades ✓ Áreas especializadas ✓ Servicios relacionados ✓ Declaraciones internacionales de auditoría <p>SAS:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Normas generales ✓ Normas relativas a la ejecución del trabajo ✓ Normas relativas al informe 	<p>LAS NORMAS DESCRIBEN LOS REQUISITOS, POLÍTICAS Y PROCEDIMIENTOS PARA AUDITORÍAS DEL SECTOR PÚBLICO O PRIVADO</p>



Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

	NORMAS INTOSAI	GAGAS	NIAs (IFAC) Y SAS (AICPA)	RECIPROCIDADES
NORMAS DE PROCEDIMIENTOS	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Planificación ✓ Supervisión y revisión ✓ Examen y evaluación del control interno ✓ Conformidad a las leyes y reglamentos internos vigentes ✓ Pruebas de auditoría - Evidencias ✓ Examen de las cuentas u otra información objeto de la auditoría ✓ Papeles de trabajo 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Las GAGAS incorporan las normas de trabajo de campo generalmente aceptadas por el AICPA para las auditorías y SAS relacionadas. 	<p>NIAs:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Planeación ✓ Control interno ✓ Evidencia de auditoría ✓ Uso del trabajo de otros auditores ✓ Conclusiones y dictamen de auditoría <p>SAS:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Normas relativas a la ejecución del trabajo 	<p>LAS NORMAS ESTABLECEN CRITERIOS O SISTEMAS GENERALES PARA DIRIGIR Y LLEVAR A CABO AUDITORÍAS DEL SECTOR PÚBLICO O PRIVADO</p>

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

	NORMAS INTOSAI	GAGAS	NIAs (IFAC) Y SAS (AICPA)	RECIPROCIDADES
NORMAS DE ELABORACIÓN DE INFORMES	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Informes sobre la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Opiniones ✓ Informes sobre auditorías específicas. Presentación clara de los procedimientos efectuados, alcances y conclusiones 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Las GAGAS incorporan las normas de presentación de informes del AICPA y las SAS. 	<p>NIAs:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Informes (tipos de informes de auditoría) ✓ Otros informes <p>SAS:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Normas relativas al informe 	<p>LAS NORMAS INCLUYEN LOS PRINCIPIOS GENERALES EN LOS QUE FUNDAMENTAN LA FORMA Y EL CONTENIDO DE LAS OPINIONES O INFORMES</p>
CÓDIGO DE ÉTICA	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Seguridad, confianza, credibilidad ✓ Integridad ✓ Independencia, objetividad e imparcialidad ✓ Conflicto de intereses ✓ Secreto profesional de conformidad con las leyes ✓ Competencia y desarrollo profesional 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Se puede aplicar las GAGAS junto con las normas profesionales que emitan otros entes autorizados (AICPA, IIA, etc.). 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La IFAC ha emitido su código de Ética que consta de postulados básicos semejantes a los indicados en las normas INTOSAI. 	<p>LAS NORMAS INCLUYEN POSTULADOS BÁSICOS QUE BUSCAN LA ARMONIZACIÓN DE LOS CONCEPTOS ÉTICOS</p>

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

	NORMAS INTOSAI	GAGAS	NIAs (IFAC) Y SAS (AICPA)	RECIPROCIDADES
CONTROL INTERNO	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Modelo COSO ✓ Evaluación de controles referidos a tecnología de la información <p>Las normas INTOSAI ha desarrollado directrices para establecer y mantener un sistema de control interno efectivo en el sector público, siendo la administración pública un importante destinatario de las mismas y en tal sentido puede ser utilizada estas guías como base para la implantación y la ejecución del control interno de las organizaciones del sector público.</p>	<p>Estas normas exigen que el auditor informe sobre el control interno, pero no exigen que emita una opinión sobre el control interno. Sin embargo, no limita a que los auditores evalúen las situaciones que informarán sobre el control interno y si el hecho de emitir una opinión sobre el control interno añadiría valor y sería benéfico en función a los costos, según los riesgos relacionados. Los informes del auditor sobre el control interno constituyen un componente crítico para supervisar la eficacia del manejo de riesgos y de los sistemas de responsabilidad de una organización.</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Las NIAs establecen las normas y proporcionan los lineamientos para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y sobre el riesgo de auditoría y sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. ✓ Las SAS define como la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo, el efectuar un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno existente, como una base para confiar en él y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría. 	<p>LAS NORMAS PROPORCIONAN LOS LINEAMIENTOS PARA EFECTUAR LA EVALUACIÓN Y COMPRENSIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO VIEGENTE EN UNA ENTIDAD, LOS RIESGOS ASOCIADOS Y DETERMINAR LAS PRUEBAS Y/O PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA</p>

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Apartado III

BREVE DESCRIPCIÓN DE LAS NORMAS GUBERNAMENTALES VIGENTES EN PAÍSES LATINOAMERICANOS

Paraguay	Perú	Colombia	Bolivia	República Dominicana
<ul style="list-style-type: none"> - 1. Normas de Auditoría Gubernamental <ul style="list-style-type: none"> - Postulados Básicos - Normas Generales - Normas Personales - Normas de Trabajo - Parte General (define la auditoría gubernamental, su administración y procesos, los elementos del control de calidad y las herramientas y técnicas de auditoría) - Parte Especial - 2. Guías de Planificación y programación - Papeles de trabajo - Informe - Control e informes de actividades de UAIs - Control de calidad - Tipos de auditoría (financiera, de gestión, integral, ambiental, a préstamos internacionales, de obras públicas, examen especial) - 3. Manual de normas básicas y técnicas de control interno - 4. Normas técnicas de control interno <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - INTOSAI - NIA 	<ul style="list-style-type: none"> - I. Introducción - II. Marco Conceptual - III. Normas de auditoría gubernamental <ul style="list-style-type: none"> - III.1 Normas Generales - III.2 Normas relativas a la planificación de la auditoría gubernamental - III.3 Normas relativas a la ejecución de la auditoría gubernamental - III.4 Normas relativas al informe de auditoría gubernamental <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ley del sistema Nacional de Control y Reglamento - Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. - INTOSAI 	<ul style="list-style-type: none"> - I. La Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral - II. Modalidades de la Auditoría - III. Administración de la Auditoría - IV. Mesas de Trabajo - V. Técnicas y Herramientas de Auditoría - VI. El Sistema de Auditoría de la CGR: - VII. Control de Calidad de la Auditoría - VIII. Criterios y Procedimientos Especializados - IX. Auditorías Especializadas - X. Normas de Auditoría Gubernamental Colombiana <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - COSO 1.998 - PNUD. Proyectos de Ejecución Nacional (NEX) - Políticas del BID - NIAs - Normas de Auditoría de INTOSAI - Código de Ética, INTOSAI 	<ul style="list-style-type: none"> - 200 Introducción - 210 Normas generales de Auditoría Gubernamental - 220 Normas de auditoría financiera - 230 Normas de auditoría operacional - 240 Normas de auditoría ambiental - 250 Normas de auditoría Especial - 260 Normas de auditoría de proyectos de inversión pública - 270 Normas de auditoría de tecnología de información y comunicación - 300 Normas para el ejercicio de la auditoría interna <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - NIAS (IFAC) - El instituto Americano de contadores públicos (AICPA) (INTOSAI) - El instituto de auditores internos. (IAI) - La oficina de la contraloría general de los Estados Unidos (GAO) 	<ul style="list-style-type: none"> - I. Marco Conceptual - II. Normas Internas de auditoría gubernamental <ul style="list-style-type: none"> - II.1 Normas generales - II.2 Normas relativas a la planificación de la auditoría gubernamental - II.3 Normas relativas a la ejecución de la auditoría gubernamental - II.4 Normas relativas al informe de auditoría gubernamental - II.5 Entrenamiento técnico y capacidad profesional - II.6 Independencia - II.7 Cuidado y esmero - II.8 Confidencialidad - II.9 Participación de profesionales o especialistas - II.10 Control de calidad <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - (INTOSAI). - Normas de auditoría gubernamental, de la Contraloría General del Perú - Normas de auditoría gubernamental, de la Contraloría General de los Estados Unidos. (GAO)

Manual de Auditoría Gubernamental del Paraguay

Argentina	Uruguay	Ecuador	Chile
<ul style="list-style-type: none"> - I. Introducción - II. Normas relacionadas con el auditor. - III. Normas generales relacionadas con el trabajo de auditoría - III.a Planificación de auditoría - III.b Evidencia - III.c Conclusiones - IV. Normas particulares relacionadas con la auditoría de control <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - Normas de Auditoría Gubernamental - Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos de América (revisión 1988). - Normas de Fiscalización o Auditoría, proyecto final - INTOSAI. <p>Comité de Normas de Auditoría de la Organización de Autoridades Fiscalizadoras Superiores, 1987</p>	<ul style="list-style-type: none"> - I. Introducción - II. Normas relacionadas con el auditor. - III. Normas generales relacionadas con el trabajo de auditoría - IV. Normas relacionadas con la auditoría de control <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - INTOSAI - GAGAS 	<ul style="list-style-type: none"> - Capítulo 1, Generalidades - Capítulo 2, Auditoría Financiera - Capítulo 3, Planificación de auditoría financiera - Capítulo 4, Ejecución de la auditoría interna - Capítulo 5, Comunicación de resultados de la auditoría <p>BASES</p> <ul style="list-style-type: none"> - Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas Aplicables en el Sector Público - Normas Técnicas de Auditoría Gubernamental - Normas Internacionales de Auditoría - INTOSAI - Normas Ecuatorianas de Auditoría 	<p>Examen de cuentas</p> <p>Se efectúa de acuerdo con las normas contempladas en la ley N° 10.336, Orgánica de la Contraloría General y el Decreto Ley N° 1.263, y conforme a las instrucciones aprobadas por el Organismo Contralor mediante Resolución N° 70.490</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ley de organización y atribuciones de la Contraloría general de la república, Ley n° 10.336. <ul style="list-style-type: none"> a. Derechos, b. atribuciones, c. obligaciones, d. sanciones <p>BASE</p> <ul style="list-style-type: none"> - INTOSAI - GAGAS - NIAS - SAS