

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO



TESIS DE MAESTRÍA
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET
FUNDING

MAESTRANTE: Victor Alfredo Burgoa Pinedo

TUTOR: SC. JAVIER MENDOZA ELÍAS

LA PAZ – BOLIVIA

2014

3.

AGRADECIMIENTO

A Dios por haberme dado la dicha

De nacer en un hogar noble y

Dar la posibilidad de realizarme

Como hombre a lado de un ser tierno

DEDICATORIA

**Al Lic. Msc Javier Mendoza y a los profesionales
que me apoyaron incondicionalmente en este
camino lleno de pruebas**

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

RESUMEN

TESIS DE MAESTRIA
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET FUNDING

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL vs. BASKET FUNDING

RESUMEN EJECUTIVO

Actualmente las Entidades Ejecutoras de Proyectos de Desarrollo Social han sido auditadas desde el punto de vista contable únicamente en cumplimiento al convenio de financiamiento suscrito de proyectos específicos entre el estado y entidades o países financiadores, situación que culminaba en la presentación de un dictamen sin salvedades o limpia, con salvedades o en su defecto, con opinión adversa y de acuerdo guías de auditoría emitidas por la Contraloría General del Estado, indicios de responsabilidad (administrativa, civil o penal). Sin embargo, esta opinión está fundamentada en la información contable como un fin y no como un medio de presentación de ejecución económica debido a que la inversión pública incluye el incremento en el desarrollo humano y estructural de un pueblo. Por otro lado, como parte de la estructura de control interno se establecieron normativas que coadyuvaron a la ejecución presupuestaria, tesorería y de financiamiento externo.

Por lo antedicho, la presente investigación está compuesta de un conjunto de procedimientos que permiten llegar a probar el análisis y proponer soluciones enmarcadas en la evaluación del logro de objetivos como parte del examen de auditoría contable.

En la parte I del presente documento se pretende realizar el examen de la problemática actual en base a los informes de auditoría correspondientes a los estados financieros de proyectos financiados mediante el "basket funding"¹ tomando en cuenta que esta modalidad busca un examen de la elegibilidad y respaldo de los costos registrados en el estado de situación patrimonial, estado de actividades, flujo de efectivo y de ejecución presupuestaria.

En la parte II se pretende desarrollar una síntesis de teorías relacionadas con el tema de investigación, tomando en cuenta información técnica sobre conceptos de auditoría y control interno además de desarrollar investigaciones sobre proyectos de inversión pública y financiamiento externo para posteriormente establecer la

¹ Basket funding fondo común como una alternativa de control del financiamiento a los proyectos desarrollo social financiados por el Reino de los Países Bajos Canadá y otros.

definición y objetivos del basket funding como nueva modalidad de financiamiento en la inversión pública.

Como segunda parte del marco referencial se realiza un resumen de la normativa vigente en el estado boliviano respecto al entorno normativo tomando en cuenta la Ley 1178 Sistema de Administración y Control Gubernamental como una base general y el Sistema Nacional de Inversión Pública como aspecto específico.

La parte III más referida al análisis de los proyectos financiados con donaciones para posteriormente aterrizar en la evaluación de los Términos de Referencia para las convocatorias a Auditorías Externas emitidas por las entidades ejecutoras de proyectos con financiamiento "basket funding" evaluado como Prueba de Hipótesis el cumplimiento en la emisión del dictamen de auditoría toda vez que dentro de la información contable se procedió a la evaluación de los registros contables sin tomar en cuenta los objetivos planteados en el plan estratégico y plan operativo. Finalmente se procedió a la Evaluación de resultados de la investigación evaluando el margen de riesgo de no evaluar los mecanismos de planificación para la presentación del dictamen de auditoría.

Como parte conclusiva a la evaluación se procede a la emisión de un dictamen adverso debido al incumplimiento al marco normativo como parte del respaldo objetivo de los costos presentados en el estado de actividades del proyecto.

Como no se ha realizado la prueba de esta teoría el trabajo no es de carácter experimental ya que por resultado de la situación explicada es imposible experimentar con las variables de la hipótesis.

En conclusión, el objetivo del presente trabajo de investigación consiste en demostrar que ante la no evaluación del examen del impacto del proyecto de inversión pública, existe una limitación en el control interno previo que conlleva a una limitación al alcance de auditoría como parte del control externo posterior.

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

CONTENIDO

TESIS DE MAESTRIA

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET FUNDING

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

CONTENIDO

1. PARTE INTRODUCTORIA	
1.1 Introducción	1
2. JUSTIFICACIÓN DEL TEMA	
2.1 Justificación Teórica	1
2.2 Justificación Metodológica	1
2.3 Justificación Práctica	2
3. PROBLEMÁTICA	
3.1 Planteamiento del Problema	2
3.2 Identificación y Formulación del Problema	2
4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	
4.1 Objetivo General	3
4.2 Objetivos Específicos	3
5. PLANTEAMIENTO DE HIPÓTESIS	3
5.1 Operacionales de variables	4
6. ALCANCES DE LA INVESTIGACIÓN	4
6.1 Alcance Geográfico	4
6.2 Alcance Teórico	4
6.3 Alcance Económico	5
6.4 Universo de Estudio	5

7.	DISEÑO METODOLÓGICO	5
7.1	Método de Investigación	6
7.2	Tipo de Estudio	6
7.2.1	Estudio Descriptivo	6
7.2.2	Estudio Propositivo	7
7.3	Diseño de la investigación	8
7.3.1	Método de Investigación	8
7.3.1.1	Método deductivo	9
7.3.1.2	Método Inductivo	9
7.3.2	Determinación de la unidad de análisis y Universo o población	10
7.4	Escalas de Medición	10
7.4.1	Muestra y censo	11
7.4.1.1	Muestra	12
7.4.1.2	Censo	12
7.4.2	Técnicas de Recolección de información	12
7.4.2.1	Documentales	13
7.4.2.2	Trabajo de campo	13
7.4.3	Alcances de la investigación	14
7.4.4	Recolección de la información del trabajo de campo	14
II	MARCO REFERENCIAL	16
1	MARCO TEÓRICO	16
1.1	AUDITORÍA	16
1.1.1	Características de la auditoría	17
1.1.2	Objetivos de la Auditoría	17
1.1.3	Tipos de Auditoría	18
1.1.4	Clasificación de la AUDITORÍA	19

1.2	TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA	20
1.2.1	El auditor	22
1.2.2	AUDITORÍA Integral	22
1.2.3	Control interno	22
1.2.3.1	Componentes del control interno	24
1.2.4	Informe COSO – ERM	25
1.2.4.1	Eventos riesgos y oportunidades	26
1.2.4.2	Definiciones de la gestión de riesgos corporativos	27
1.2.4.3	Consecución de objetivos	27
1.2.4.4	Componentes de la gestión de riesgos corporativos	28
1.2.4.5	Relación entre objetivos y componentes	29
1.2.5	El papel del Auditor ante el riesgo	32
1.2.5.1	Servicios de expresión de opinión	33
1.2.5.2	Norma internacional de AUDITORÍA 315 “entendimiento de la Entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa	33
1.2.6	Control Financiero	70
1.2.7	Administración estratégica como herramienta fundamental de Control interno	71
1.2.7.1	Tipos de Planeación	71
1.3	Inversión	74
1.3.1	Inversión pública	74
1.3.2	Inversión Pública Dictamen sobre el concepto de inversión pública	75
1.3.3	Donaciones	77
1.3.3.1	Basket Funding como una nueva fuente de financiamiento	80
1.4	Normas internacionales de contabilidad para el sector público	82

2.	MARCO LEGAL	82
2.1	La Ley 1178 del Sistema de administración y control gubernamental	82
2.2	Norma para la Gestión y Ejecución de recursos externos de donaciones	82
2.3	Decreto Supremo 23318-A Reglamento de la Responsabilidad por la función pública	83
2.4	Resolución de Directorio N°10-0030-05 de Impuestos Nacionales	84
III.	MARCO PRÁCTICO	87
1.	Diagnóstico del financiamiento	88
2.	Evaluación de objetivos en los términos de referencia del servicio de AUDITORÍA91	
3.	Prueba de hipótesis	92
	3.1 Evaluación de los informes de auditoría	110
	3.2 Evaluación de Términos de referencia	110
	3.3 Evaluación de dictámenes d auditoría contable	112
4.	Evaluación de resultados de la investigación	118
	4.1 Evaluación del riesgo inherente	118
	4.2 Evaluación de Riesgo de Control	119
5.	Evaluación del Riesgo de AUDITORÍA	120
6.	Evaluación del riesgo de detección	121
7.	Propuesta	122
	7.1 Propuesta para las Entidades Ejecutoras de Proyectos	122
	7.1.1 Marco Lógico como herramienta de planeación y control	124
	7.2 Trabajo del Auditor en la etapa de planificación de la AUDITORÍA	125
	ANEXOS	127
	Anexo N°1 MARCO LÓGICO	128 – 129
	Anexos N°3 al 5 REGISTRO DE CONVENIOS VIGENTES AL 2012	130 – 133

Anexo N°6 Programa Nacional de Alfabetización Fase II seguimiento al POA	134 -135
Anexo N°7 Informe de seguimiento y evaluación al POA periodo 2010	136 - 140
Anexo N°8 Aplicación del Marco Lógico	141 - 143
Conclusión	144
Anexo N°9 Dictamen del auditor externo	145 - 146
BIBLIOGRAFIA	147 - 148

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

CAPÍTULO I: METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

TESIS DE MAESTRIA
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET FUNDING

EL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL

FRENTE AL BASKET FUNDING

1. PARTE INTRODUCTORIA

1.1 Introducción

El Basket Funding es una política tomada por diferentes países desarrollada para cumplir con sus objetivos de cooperación económica a los países en vías de desarrollo, que consiste en el acuerdo entre dos países: el financiador y el beneficiario; a fin de desarrollar proyectos de desarrollo social. Las Entidades Ejecutoras de Proyectos ya sean de entidades públicas o privadas firman estos convenios de cooperación partiendo de un plan de acción o planificación el cual debe ser cumplido causando un efecto social a mediano y largo plazo.

El presente trabajo consiste en relacionar el control del financiamiento desde tesorería con el Basket Funding tomando en cuenta a entidades gubernamentales que están sujetas al cumplimiento de la Ley 1178 "Sistema de Administración y Control Gubernamental" del 20 de junio de 1989 a fin de recomendar el proceso de rendición de cuentas desde tesorería hasta el cumplimiento de los objetivos establecidos tanto en la planeación de la gestión hasta el cumplimiento con el convenio suscrito de cooperación.

2 JUSTIFICACIÓN DEL TEMA

2.1 Justificación Teórica

Para la elaboración del presente trabajo se tomó en cuenta a las instituciones públicas que desarrollan proyectos y programas de desarrollo social con financiamiento externo en general, tomando en cuenta fuentes mediante "Basket Funding", que deben respaldar sus aseveraciones presentadas en los Estados Financieros con evidencia física que represente cumplimiento a sus objetivos estratégicos y operacionales como resultado del control interno previo, ejercitado por las instancias basadas en el Sistema de Administración y Control Gubernamental Ley 1178. En este sentido, debemos tomar en cuenta los procedimientos a aplicarse en la auditoría como parte del control externo posterior como resultado del examen de la

información financiera y el objeto de los costos incurridos como parte de la existencia del producto o servicios otorgados a la sociedad. Como resultado se ve preciso el análisis de la relación de la Ley 1178 "Sistema de Administración y Control Gubernamental" del 20 de junio de 1989 y D.S. 23318-A "Responsabilidad por la función Pública".

El resultado de la presente investigación será un trabajo que puede servir al equipo de auditores externos o internos a evaluar los Estados Financieros a partir del cumplimiento de los objetivos planteados tanto en el proceso de cumplimiento al Marco Lógico, Convenio de Financiamiento como al Plan Operativo Anual y al Plan Estratégico institucional, a fin de cumplir con la evaluación del objetivo de existencia y valuación.

2.2 Justificación metodológica

Para el presente trabajo de Tesis el método que será empleado es el método hipotético deductivo debido a que se establecerá una hipótesis, seguida de la formulación de objetivos y la relación de la información de las fuentes primarias y secundarias.

2.3 Justificación Práctica

Los proyectos de Servicio Social son creados a fin de lograr un objetivo, por lo tanto, los costos reportados justifican el logro de los mismos. Entonces la objetividad del proyecto es parte de la responsabilidad de la administración de la entidad ejecutora a través del control interno previo aplicado durante la ejecución; por lo tanto la auditoría financiera practicada como parte del control externo posterior es evaluar las aseveraciones de esta entidad a través de la evaluación de consistencia de los estados financieros en el cumplimiento al proceso de Inversión Pública que se pretende demostrar mediante el presente trabajo.

3. PROBLEMÁTICA

3.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El Sistema de Administración y Control Gubernamental implantado en las Instituciones públicas que componen el Estado Plurinacional de Bolivia se incluye como parte de la estructura y ambiente de control que permite atender la ejecución de

proyectos de Inversión pública con financiamiento interno o externo incluyendo financiamiento a fondo perdido (donaciones) mediante el basket funding.

La información financiera de estos proyectos exponen la disposición de los recursos financiados para el logro del objetivo; por lo tanto, la información financiera no indicará directamente el logro del objetivo del proyecto en implementación, sino la utilización adecuada de los recursos. Ante esta situación, si estos estados financieros son examinados independientemente de los informes de cumplimiento de los objetivos a corto, mediano y largo plazo respecto al proyecto en cuestión; la opinión puede ser emitida con un nivel alto de error.

Tomando en cuenta que los Estados Financieros de un proyecto o de una entidad ejecutora de proyectos son el reflejo de las operaciones o transacciones realizadas y registradas por la entidad a fin de cumplir con sus objetivos; se debe considerar que estos Estados Financieros deben ser respaldados por el cumplimiento de los objetivos planteados como el objeto del proyecto como parte de las aseveraciones a cargo de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Entidad Ejecutora de Proyectos:

- El Sistema de Tesorería de cada entidad es controlado a través del Sistema Integrado de Gestión y Modernización Administrativa Mediante el manejo de la Cuenta Única del Tesoro y el registro de las transacciones contables como presupuestarias.
- El Sistema de Presupuestos que establece el margen de la fuente y aplicación de recursos de acuerdo a objetivos planteados de inversión o gasto que permite establecer un control confiable por fuente de financiamiento y por proyecto.
- Los Sistemas de Contabilidad y de presupuestos aplicados por las entidades públicas ejecutoras de proyectos que constituye un instrumento que por su naturaleza, propósito y relación directa con el Poder Ejecutivo a través de los Ministerios Relacionados con la entidad ejecutora que consolida la información a nivel institucional; debe mantener la información de rendición sobre las actividades y transacciones registradas en cumplimiento a los planes Operativo y Estratégico.

- Que la información contable y financiera en general no expresa la relación “costo beneficio” relacionada al impacto socio económico que genera el financiamiento destinado a la inversión pública y que tampoco nos da información relativa a la efectividad en la obtención de beneficios como en el caso del cumplimiento a los objetivos planteados.

En resumen, los estados financieros y la información que los sistemas de contabilidad integrada, presupuestos y tesorería que las entidades ejecutoras de proyectos de Inversión social presentan, y no considera la presentación del cumplimiento de metas como información complementaria; se explica que los recursos fueron utilizados adecuadamente pero no justifica la objetividad del proyecto.

3.2 IDENTIFICACIÓN FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cómo ha afectado al examen de informes financieros de los proyectos de desarrollo social ejecutados por entidades gubernamentales a la opinión del Auditor Independiente, por el hecho de no tomar en cuenta el cumplimiento los Planes Operativos y Planes Estratégicos, de los proyectos financiados por el basket funding?.

4. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

4.1 Objetivo General

Evaluar el efecto del examen financiero en las auditorías a los estados financieros básicos de los proyectos omitiendo el objetivo de existencia en el que se considera la objetividad del uso adecuado de los recursos del proyecto.

4.2 Objetivos específicos

- Realizar una evaluación del nivel de financiamiento mediante donaciones en Bolivia incluyendo el financiamiento mediante el basket funding;
- Evaluar los objetivos planteados en los Términos de Referencia (T.d.R.) emitidos por las entidades ejecutoras para la realización de AUDITORÍA Externa;

- Evaluar los informes existentes de AUDITORÍA externa sobre proyectos financiados mediante donaciones y bajo el concepto de Basket Funding emitidos en la página web de cada entidad ejecutora de proyectos;
- En base a los resultados de los anteriores objetivos, evaluar la importancia de los resultados logrados para determinar la objetividad de las rendiciones auditadas; y
- Evaluar el riesgo de la AUDITORÍA y de detección en la emisión del dictamen del auditor independiente y el logro de los objetivos.

5. PLANTEAMIENTO DE HIPÓTESIS

El examen al cumplimiento a la Planeación de los proyectos financiados mediante el concepto “Basket Funding” a través de una Auditoría Contable, aumentará la confiabilidad de los saldos expuestos en los estados contables de cada entidad ejecutora de proyectos.

Variable independiente

El examen al cumplimiento a la Planeación.

Variable dependiente

La confiabilidad de los saldos expuestos en los estados contables

Variables moderante

Los proyectos financiados mediante el concepto de “Basket Funding”

5.1 OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Tabla N° 1

VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL DE LA VARIABLE	DIMENSIÓN	INDICADORES	ACCIONES
Examen al cumplimiento a la Planeación	Plan Estratégico	Viabilidad Externa	Financiamiento	Perfil de Proyecto Suscripción del Convenio de financiamiento
		Capacidad interna	Recursos Humanos Maquinaria y equipo Tecnología	Número de funcionarios/número de beneficiarios
		Visión Compartida	Beneficiarios Impacto económico	Disminución del daño por habitante. Incremento de fuentes de trabajo
		Área definida en el Plan	Ubicación geográfica	Mayor productividad Zonas más pobres
			Área focal	Zonas más afectadas
	Plan Operativo	Procedimientos	Cronograma de Gantt Ruta Crítica	Tiempo de Ejecución
		Presupuestos	Flujo de Caja	Optimización de costos
		Programas	Subproyectos	Organización
		Normas y Reglamentos	Reglamento Interno	Reglas de conducta, valores
	Confiabilidad de saldos expuestos en Estados Financieros	Los estados financieros de entidades sin fines de lucro, ejecutoras de Proyectos de Inversión Pública	Educación, Salud, Infraestructura, Comunicación, Trabajo y Bienestar Social	Disminución de la Pobreza, Disminución de Analfabetismo, Mayor empleo
Proyectos financiados mediante concepto "Basket Funding"	Objetividad	Derechos Obligaciones Resultados	Liquidez Propiedad Efectividad	Uso de recursos Vs. Objetivos planteados logrados
Opinión del Auditor Independiente	Cooperación	Suscripción de Convenio	Presupuesto	Resultados Rendiciones

Fuente: Elaboración Propia

6. ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

6.1 Alcance Geográfico

El presente trabajo se realizará utilizando información directa de convocatorias e informes de auditoría publicados vía internet de proyectos ejecutados en el Estado Plurinacional de Bolivia.

6.2 Alcance teórico

Para el desarrollo de la investigación se tomará en cuenta los conceptos de AUDITORÍA como parte del Control Externo Posterior, tomando en cuenta como premisa “La evaluación del riesgo” AUDITORÍA Gubernamental, la auditoría integral como medida de disminución del riesgo de AUDITORÍA, el Basket Funding como un concepto nuevo de financiamiento adoptado por diferentes países desarrollados para la cooperación financiera a países pobres con exigencias sobre el cumplimiento en el impacto social, y finalmente se realizará un análisis del marco legal vigente en el Estado Plurinacional de Bolivia.

6.3 Alcance Económico

El presente trabajo está diseñado para fortalecer el nivel de riesgo de AUDITORÍA en los exámenes de ejecución de proyectos con recursos de cooperación internacional y que los usuarios de la información emitida cuenten con una opinión consolidada sobre aspectos objetivos.

6.4 Universo de Estudio

Se trabajará en base a convocatorias para AUDITORÍA contable de proyectos financiados mediante el “Basket Funding” publicadas en el SICOES que es un sistema de difusión de cobertura nacional de convocatorias de bienes y servicios. Además se tomarán en cuenta los informes de auditoría publicados en la página Web de cada institución gubernamental.

7. DISEÑO METODOLÓGICO

El desarrollo de la presente investigación consiste en construir las operaciones metódicas o etapas que comprenden el proceso investigado del problema existente en el examen de

estados financieros de proyectos de desarrollo social con financiamiento externo; precisar el contenido de cada una de estas etapas; establecer su orden respetando la flexibilidad que toda investigación requiere con la aparición de factores nuevos o no considerados; y promover un análisis científico y la economía de esfuerzo y tiempo.

A fin de mantener dicho proceso, como primer requisito se considera preciso definir el contexto ambiental sobre el que trabajará en esta investigación. Por lo tanto, se trabajará con entidades del sector público que ejecutan proyectos de desarrollo social con fuente de financiamiento basado en el basket funding (término en inglés que representa "fondo común") que generalmente son unidades ejecutoras de proyecto de entidades del poder ejecutivo del Estado Plurinacional de Bolivia, aplicando el método descriptivo en el detalle de los términos de referencia.

Por razones metodológicas, de acuerdo a muchos investigadores se le denomina esquema de investigación, por construir una especie de esqueleto para la mejor presentación de los resultados, los que son difundidos de acuerdo a la lógica de la investigación. Por lo tanto, el objeto de estudio está constituido por el análisis conceptual como búsquedas de leyes que permitan evaluar juego de estados financieros, plan estratégico y plan operativo como partes integrantes del control interno previo una auditoría contable financiera como parte del control externo posterior a fin de obtener la objetividad del uso de recursos financiados con un propósito en ambos momentos. Adicionalmente, y en caso de no ser posible procederemos a la verificación de los términos de referencia de convocatorias publicados por las entidades del sector público mediante el SICOES, dando énfasis a los términos de referencia del servicio a contratar a fin de relacionar con el servicio y el resultado final del mismo.

A fin de aplicar el método explicativo e inductivo deductivo, lastimosamente el examen de los informes de cumplimiento elaborados por la administración a través del control interno previo no pueden ser de uso para esta investigación, sin embargo, el análisis de la opinión del auditor externo en los proyectos auditados como parte del producto del control externo posterior y la información complementaria la misma que es responsabilidad de la administración mencionada anteriormente, podrán ser objeto de análisis del cumplimiento del control interno previo, debido a que tanto los estados financieros como los

cumplimientos evaluados formarán parte de las aseveraciones expuestas por la administración de los mismos proyectos.

A fin de ser propositivo en el presente trabajo, la investigación se basó en el problema central que radica en la implementación de control interno previo en el cumplimiento de los objetivos planteados a corto y largo plazo, tomando en cuenta la Ley del Sistema de Administración y Control Gubernamental y sus subsistemas relacionando con el objetivo y las condiciones establecidos por el marco legal establecido por el "basket funding". En este sentido, se buscará la viabilidad del examen de los costos incurridos como resultado de las inversiones manifestadas en los reportes contables de las entidades ejecutoras de proyectos sociales con el objeto del proyecto como producto terminado.

7.1 Métodos de Investigación Aplicados

Para la realización del presente trabajo se aplicó el **método científico**² (del griego: -meta = hacia, a lo largo- de -todos = camino-; y del latín scientia = conocimiento; **camino hacia el conocimiento**) presenta diversas definiciones debido a la complejidad de una exactitud en su conceptualización: "Conjunto de pasos fijados de antemano por una disciplina a fin de alcanzar conocimientos válidos mediante instrumentos confiables", "secuencia estándar para formular y responder a una las conclusiones, recomendaciones y evaluación de la relación "costo/beneficio" de la propuesta; situación que permitió contar con la confianza de obtener un conocimiento válido". Así, el método aplicado en la presenta investigación se desarrolló como un conjunto de pasos que trata de protegernos de la subjetividad en el conocimiento.

7.2 Tipo de Estudio

Por la profundidad con que se aborda el objeto de estudio se realizará un estudio de los tipos Descriptivo - Explicativo - Propositivo.

² El método científico en las ciencias sociales debe ser aplicado de modo positivo y no de modo normativo, es decir que la investigación positiva se debe preocupar por lo que es y no de lo que se piensa que debe ser, tomando en cuenta que toda investigación nace de algún problema que debe ser observado o sentido de tal forma que no puede avanzar a menos que se haga una selección de la materia que se va tratar.

A.L. Cervo P.A. Bervian, *Metodología de la investigación* P.19

7.2.1 Estudio descriptivo

Según Hernández Sampieri, "Los estudios descriptivos buscan especificar las propiedades importantes de personas, grupos, comunidades o cualquier otro fenómeno que sea sometido a análisis. Miden o evalúan diversos aspectos, dimensiones o componentes del fenómeno a investigar" [HERNANDEZ SAMPIERI, FERNÁNDEZ, & BAPTISTA, 1998, pág. 60].

En primera instancia el presente proyecto de grado es de tipo descriptivo, ya que pretende detallar la situación actual del manejo del financiamiento a fondo perdido (donaciones) a través del Basket Funding mediante la compatibilización con las normas establecidas en el actual Sistema de Administración y Control Gubernamental y sus subsistemas en Bolivia.

En segundo lugar se puede decir que el presente trabajo es de tipo Propositivo, debido a que se propondrá una alternativa de procedimientos alternos al control de las donaciones.

Según la naturaleza de la información del objeto de estudio se realizará un estudio del tipo Mixto. Según Vega el estudio Mixto, "Constituye el mayor nivel de integración entre las investigaciones cualitativa y cuantitativa, donde ambas se combinan durante todo el proceso de investigación", es decir, que el estudio cuantitativo " ... utiliza la recolección y el análisis de datos para contestar preguntas de investigación y probar hipótesis establecidas previamente, confía en la medición numérica, el conteo y frecuentemente en el uso de la estadística para establecer con exactitud patrones de comportamiento en una población y el "estudio cualitativo" ... se utiliza primero para descubrir y refinar preguntas de investigación, a veces se prueban hipótesis, se basa en métodos de recolección de datos sin medición numérica, como las descripciones y las observaciones, el proceso es flexible y se mueve entre los eventos y su interpretación, su propósito es reconstruir la realidad" [VEGA MAGALÓN, 1994, pág. 31].

7.2.2 Método explicativo - Propositivo

Se aplicara el método explicativo debido a la elaboración de modelos para explicar el porqué de la omisión en los informes financieros del cumplimiento a los objetivos y el impacto esperado como parte del marco lógico como informe complementario, y la exigencia de los auditores al emitir su opinión respecto a los estados financieros, a fin de concluir en la recomendación final para los informes de cada periodo fiscal.

Para el presente proyecto de grado se realizará un estudio de tipo Mixto, puesto que se efectuará una investigación cuantitativa con el fin de obtener datos estadísticos y numéricos que representen estándares de información sobre comportamientos, expectativas, ideas y otros relacionados a la efectividad en el uso de las donaciones, estos se obtendrán a través de conciliaciones procesos de control de cumplimiento de los objetivos del proyecto financiado. De la misma manera se realizará una investigación cualitativa a través del análisis evolutivo de las donaciones, a fin de poder describir, interpretar y evaluar información recopilada sobre los factores que afectan en alguna manera a la administración de las donaciones. A solo fin de demostrar el problema planteado, la investigación estará orientada a investigar porque la opinión del auditor no se encuentra adecuadamente respaldada con el objetivo general de la entidad ejecutora de proyectos de impacto social.

7.3 Método de Investigación

La inducción es el alma de las ciencias experimentales basadas en la teoría que marca las fronteras existentes en las definiciones y procesos relacionados al tema. Sin ella la ciencia no sería otra cosa que un repertorio de observaciones sin alcance. La deducción es la argumentación que vuelve explícitas verdades particulares contenidas en verdades universales donde el punto de partida es el antecedente que afirma la verdad universal y el punto de llegada. Tomando en cuenta estos conceptos se puede afirmar que la presente investigación aplicará los métodos deductivo e inductivo.

7.3.1 Método Deductivo

El cual consiste en descomponer los hechos generales a hechos particulares o específicos. Parte de un marco general de referencia y se va hacia un caso en particular. En la deducción se comparan las características de un caso objeto y fenómenos. En la deducción

se realiza un diagnóstico que sirve para tomar decisiones; por tanto, la definición cobra particular importancia. Si la definición no se realiza pueden sobrevenir muchas confusiones.³

Se tomará la base teórica general sobre el control financiero de las donaciones mediante el Basket funding como nueva política de financiamiento a fondo perdido a nivel nacional y los sistemas de control de recursos a través de la interrelación con los subsistemas de control gubernamental, la relación con el Sistema de Administración y Control Gubernamental y sus subsistemas a través de la Ley 1178, el cumplimiento de los mismos por parte de las entidades ejecutoras de proyectos de Inversión Social relacionados con el examen de auditoría financiera y el efecto en la opinión emitida por el auditor independiente.

Asimismo, teniendo en cuenta las razones y motivos que originaron el problema se procede a recabar información desde el sistema de inversión pública a través del conector del Ministerio de hacienda y el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE) de esta manera encontrar y emitir parámetros de control a establecer la efectividad del uso de las donaciones.

7.3.2 Método Inductivo

"Proceso de conocimiento que se inicia por la observación de fenómenos particulares con el propósito de llegar a conclusiones y premisas generales que pueden ser aplicadas a situaciones similares a la observada". También menciona que: "A partir de verdades particulares, concluimos en verdades generales"⁴.

El presente trabajo de investigación se llevará a cabo también mediante los lineamientos del método inductivo, puesto que se partirá del análisis y observación de los fenómenos o situaciones particulares suscitadas en el contexto de las políticas establecidas en el uso de donaciones a través del Basket Funding, con el fin de poder cuantificar el indicio de responsabilidad en la función pública. Asimismo, las conclusiones que se obtengan puedan

³ Metodología Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y administrativas – segunda edición- P31 Carlos E. Mendez A

⁴ Ídem P.31.

servir como base para explicaciones posteriores a realidades parecidas que atraviesan hoy en día las Instituciones Ejecutoras de proyectos.

7.3.3 Determinación de la Unidad de Análisis y Universo o Población

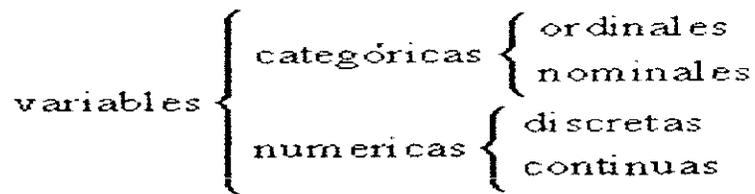
Tomando en cuenta a Naghi "el universo de estudio el número de entidades gubernamentales ejecutoras de proyectos y el monto de las donaciones controladas"⁵.

Spiegel Murray define universo como "Un conjunto de datos que atañen a las características de un grupo de eventos, individuos u objetos".

Según el tamaño de la población esta se divide en:

- El monto percibido por donaciones;
- El número de entidades ejecutoras de las donaciones; y
- El resultado de la información financiera.

Según el tipo de variable, estas se clasifican en:



Las **variables categóricas** son aquellas cuyos valores son del tipo categórico, es decir, que indican categorías o son etiquetas alfanuméricas o "nombres". A su vez se clasifican en:

- **Variabes categóricas nominales:** son las variables categóricas que, además de que sus posibles valores son mutuamente excluyentes entre sí, no tienen alguna forma "natural" de ordenación. Por ejemplo, cuando sus posibles valores son: "sí" y "no". A este tipo de variable le corresponde las escalas de medición nominal.

⁵ Metodología de la investigación Mohamad Naghi P 85

- **Variables categóricas ordinales:** son las variables categóricas que tienen algún orden. Por ejemplo, cuando sus posibles valores son: "nunca sucede", "la mitad de las veces" y "siempre sucede". A este tipo de variable le corresponde las escalas de medición ordinal.
- Las **variables numéricas** toman valores numéricos. A estas variables les corresponde las escalas de medición de intervalo, y a su vez se clasifican en:

Variable continúa

Variable discreta (esta última es la que se empleara para propósitos de la presente investigación).

Según el conocimiento de la población se divide en:

- Finita o conocida; e
- Infinita o desconocida.

La presente investigación consta de dos unidades de estudio:

La ejecución de recursos obtenidos mediante donación; y

Los resultados de los informes de auditoría externa a final de cada ejercicio.

7.4 ESCALAS DE MEDICIÓN

Las **escalas de medición** son el conjunto de los posibles valores que una cierta variable puede tomar. Por esta razón, los tipos de escalas de medición están íntimamente ligados con los tipos de variables.

Su clasificación es:

La **escala de medición nominal:** es la que incluye los valores de las variables nominales, que no tienen un orden preestablecido y son valores mutuamente excluyentes. Para el desarrollo del presente trabajo de investigación las variables nominales están sujetas a la base de inversión pública y beneficio público a fin de demostrar el impacto social directo o indirecto a la sociedad.

La **escala de medición ordinal:** es la que incluye los valores de las variables ordinales que pueden ser ordenadas en un determinado orden, aunque la distancia entre cada uno de los

valores es muy difícil de determinar. En este sentido la presente investigación presentará como base la cantidad de proyectos y la cantidad de beneficiarios; informes que incluyen en su dictamen el impacto esperado de la inversión.

La **escala de medición de intervalo**: a la que le corresponden las variables numéricas. En esta escala de medición se encuentra un orden muy establecido y la distancia entre cada uno de los valores puede ser determinada con exactitud. Es posible observar que cada uno de dichos intervalos mide exactamente lo mismo.

7.4.1 Muestra y Censo

La presente investigación está orientada al examen de los proyectos de inversión pública la relación que existe entre sus planes estratégico y operativo con los estados financieros expresados como parte de la fuente y uso de sus recursos que se traducen en el logro de objetivos relacionados al beneficio social, comunal, regional y nacional. Cuyas variables son medibles para la emisión del informe de auditoría. En este sentido, debido a la interrelación de las variables dentro de un proyecto se deberá considerar una población de proyectos en ejecución con financiamiento a fondo perdido en los que incluye los proyectos financiados mediante la modalidad "Basket Funding" a fin de evaluar las probabilidades de que el manejo de recursos para alcanzar los objetivos estén relacionados directamente con los objetivos del proyecto.

7.4.1.1 Muestra

El muestreo es la aplicación de la teoría de probabilidades para inferir datos de un todo muy extenso para ser estudiado en su totalidad, la muestra para Spiegel es: "...de la población o universo se tiene una parte representativa.", en consecuencia el muestreo es: "... obtener información acerca de un universo, valiéndose de una parte representativa del mismo" [MORRIS J., 1987, pág. 17].

En su sentido más amplio la finalidad de una encuesta por muestreo es obtener información para satisfacer una necesidad definida, que en este caso la necesidad de examen en una auditoría y el impacto en la emisión del dictamen del auditor.

La necesidad de recopilar datos surge en todo campo de la actividad humana. ("Teoría de muestreo"; Des Raj; Pag. 34)

En este caso por tratarse de del uso efectivo de las donaciones bajo la definición de "Basket Funding" recibidas por diferentes entidades; el universo estará constituido por las entidades ejecutoras de este recurso que hayan emitido convocatorias para la realización de auditoría financiera. El total de las convocatorias encontradas en el SICOES alcanza a 3. En este caso no será procedente aplicar el muestreo probabilístico por tratarse de una población muy reducida.

7.4.1.2. Censo

Spielgel menciona que: "El censo es una de las operaciones estadísticas que no trabaja sobre una muestra, sino sobre la población total, puesto que existen situaciones en las que es posible y práctico examinar a cada elemento de la población que deseamos describir. A esto lo llamamos una numeración completa o censo" [MORRIS J., 1987, pág. 24].

En el caso de las donaciones bajo el concepto de basket funding se evaluará si la ejecución de los recursos muestra efectividad de acuerdo a la cantidad de informes publicados en internet. Tomando en cuenta que la población de proyectos que trabajan con financiamiento mediante el Básquet Funding que lanzaron su convocatoria para realizar un examen de AUDITORÍA anual durante el periodo 2011, encontrados en el SICOES y el Viceministerio de Inversión pública y Financiamiento externo, es de tres; el presente trabajo tomará en cuenta el censo de los mismos.

7.4.2 Técnicas de Recolección de Información

Se determinan cuáles son las fuentes y técnicas de recolección de información que serán útiles para el desarrollo del proyecto de investigación.

Para realizar la recolección de la información y los datos necesarios para la investigación, se utilizan fuentes documentales y el trabajo de campo.

7.4.2.1. Documentales

Carlos E.Méndez dice que: "A través de estas fuentes se obtiene información básica acerca de un tema de estudio, se encuentra en libros, textos referidos al tema, artículos, revistas,

reportajes, mapas, fotografías, Internet, periódicos y otros materiales, documentales como trabajos de grado, enciclopedias, anuarios y otros"⁶.

Para el desarrollo del presente proyecto de grado se realizará una revisión de artículos, textos, revistas, libros, proyectos de grado, tesis de grado y todo aquel material relacionado y referido a las donaciones recibidas en el Estado Plurinacional de Bolivia bajo el concepto de "Basket Funding".

7.4.2.2. Trabajo De Campo

Según Sabino en el trabajo de campo. "los datos de interés se recogen en forma directa de la realidad, mediante el trabajo concreto del investigador y su equipo. Estos datos, obtenidos directamente de la experiencia empírica, son llamados primarios, denominación que alude al hecho de que son datos de primera mano, originales, producto de la investigación en curso sin intermediación de ninguna naturaleza" [SABINO, 1992, pág. 149].

El trabajo de campo recopilará información mediante técnicas tales como:

- Información sobre las donaciones recibidas durante los ejercicios 2010 y 2011;
- Convocatorias al SICOES para realización de auditorías financieras; E
- Información de Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE).

a) Obtención de Convocatorias a AUDITORÍA Financiera

Sabina dice: "El diseño de la encuesta parte de la premisa de que, si queremos conocer algo sobre el comportamiento de las personas, lo mejor, lo más directo y simple, es preguntárselo directamente a ellas. Se trata por tanto de requerir información a un grupo socialmente significativo de personas acerca de los problemas en estudio para luego, mediante un análisis de tipo cuantitativo, sacar las conclusiones que se correspondan con los datos recogidos" [SABINA, 1992, pág. 168].

⁶ Metodología – segunda edición Carlos E. Mendez A.

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación no se recurrirá a las encuestas o entrevistas debido a que se trabajará en base a las convocatorias del SICOES y los informes obtenidos mediante internet de las entidades ejecutoras del financiamiento externo mediante el Basket Funding.

7.4.3. Alcances de la investigación

Las delimitaciones a considerar son las siguientes:

a) Alcance Temporal

El presente proyecto de grado es desarrollado durante los ejercicios 2010 y 2011.

Asimismo, se utilizará información proporcionada por la Institución del mismo periodo.

b) Alcance Geográfico

El presente trabajo de investigación, se delimita al Estado Plurinacional de Bolivia y el sistema de inversión pública y financiamiento externo.

c) Alcance Económico

El sector en el que se desarrolla la presente investigación es el Gubernamental en la que se debe analizar la Ley 1178 del 20 de julio de 1990.

d) Área Temática

El área temática se divide de la siguiente manera:

Área General:

Auditoría

Área Específica:

Control Financiero ex ante y ex post.

Área Particular:

Movimiento de efectivo en la Inversión Pública.

7.4.4 Recolección de la información del Trabajo de Campo

La recolección, análisis e interpretación de datos se llevará a cabo durante 25 días calendario, en el siguiente cronograma se muestran las actividades del trabajo de campo que se realizará por día.

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

CAPÍTULO II: MARCO REFERENCIAL

TESIS DE MAESTRIA

SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET FUNDING

II MARCO REFERENCIAL

1 MARCO TEÓRICO

1.1 AUDITORÍA

Existen muchas definiciones sobre el concepto “auditoría”, sin embargo todas coinciden con el objetivo general. Entre las definiciones de la auditoría tenemos: “la auditoría es un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico de una empresa, a fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas mediante una opinión de razonabilidad”.⁷

Carlos Slosse al respecto explica que la auditoría es el examen de información por parte de una tercera persona distinta de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad de tal información.⁸

Mendivil Victor Manuel en su libro “Elementos de Auditoría” indica que la auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar qué tan razonable son las cifras que muestran los Estados Financieros emanados en ellos.⁹

Según las Normas Internacionales de Auditoría, la denominación “AUDITORÍA” es cambiada por “Trabajo para Atestiguar”, también indica que: “El trabajo para atestiguar es un trabajo en que un Contador Público expresa una conclusión elaborada para acrecentar el grado de confianza de los presuntos usuarios que no sean parte responsable sobre el resultado de la evaluación o medición de un asunto principal contra los criterios”.¹⁰

⁷ PAIVA Q. Wálker, “Guía de AUDITORÍA”, Ed. Educación y Cultura, 1º Edición (2005), Cochabamba, pág. 10 y 11.

⁸ SLOSSE, Carlos, “AUDITORÍA un Nuevo Enfoque Empresarial”, Ed. Macchi, 2º Edición (1995), Buenos Aires, pág. 4.

⁹ MENDIVIL E. Víctor Manuel, “Elementos de AUDITORÍA”, Ed. Thomson Learning, 5º Edición (2002), México, pág. 1.

¹⁰ Marco de Referencia para Trabajos para Atestiguar, pág. 4.

En conclusión podríamos definir que la auditoría contable es el proceso que efectúa un Contador Público Autorizado o Auditor independiente, al examinar los Estados Financieros preparados por una entidad económica, para reunir elementos de juicios suficientes, con el propósito de emitir una opinión profesional, sobre las aseveraciones emitidas por la representación de la empresa que presenta de dichos Estados financieros para su examen, opinión en un documento formal denominado dictamen.

1.1.1 Características de la AUDITORÍA

- ✓ **Es objetiva:** porque el examen es imparcial, sin presiones ni hallazgos, con una actitud mental independiente, sin influencias personales ni políticas. En todo momento debe prevalecer el juicio del auditor, que estará sustentado por su capacidad profesional y conocimiento pleno de los hechos que refleja en su informe.
- ✓ **Es Sistemática y profesional:** La auditoría debe ser cuidadosamente planeada y llevada a cabo por Contadores Públicos y otros profesionales conocedores del ramo que cuentan con la capacidad técnica y profesional requerida, los cuales se atienen a las normas de auditoría establecidas, a los principios de Contabilidad generalmente aceptados y al código de Ética Profesional del Contador Público. El desarrollo de la auditoría se lleva a cabo cumpliendo en forma estricta los pasos que contienen las fases del proceso de la auditoría: Planeación, Ejecución e Informe.
- ✓ **Finaliza con la elaboración de un informe escrito (dictamen):** que contiene los resultados del examen practicado, el cual debe conocer de previo la persona auditada, para que tenga a bien hacer las correspondientes observaciones del mismo; además el informe contiene las conclusiones y debilidades tendientes a la mejora de las debilidades encontradas.¹¹

1.1.2 Objetivos de la AUDITORÍA

- ✓ Emitir un dictamen u opinión con respecto a la razonabilidad del contenido y presentación de los Estados Financieros producidos por la empresa auditada.

¹¹ AUDITORIA aplicada Enrique Fowler Newton Tomo I P 3

- ✓ Evaluar los controles internos establecidos por la empresa examinada, como base para determinar el nivel de confianza de depositar en él y de acuerdo con esto fijar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- ✓ Evaluar el cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a cada empresa en particular.
- ✓ Formular recomendaciones para mejorar los controles internos de la administración y cualquier aspecto que ayude a la obtención de una mayor eficiencia en la gestión financiera y económica.
- ✓ En el caso de Entidades sin fines de lucro que operan con financiamiento debe incluir la evaluación del cumplimiento con las condiciones del convenio de financiamiento y los objetivos planteados desde el perfil del proyecto hasta el Plan Estratégico, Plan Táctico y Plan Operativo Anual.

1.2.2 AUDITORÍA INTEGRAL

La Norma Internacional de Auditoría “Planeación” y la Norma Internacional de Auditoría “Conocimiento del negocio”, amplían los asuntos que se deben incluir en el plan global de la auditoría de los siguientes términos:

La norma Internacional de Auditoría NIA 210 “acuerdo de los términos de los trabajos de Auditoría” indica que –el auditor debe cumplir con los términos del trabajo con el cliente y dar respuesta a una petición de un cliente para cambiar los términos de un trabajo por otro que brinda un nivel más bajo de certidumbre. En este sentido, el auditor deberá desarrollar y documentar un plan global de Auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la Auditoría. Mientras el registro del plan global de Auditoría necesitará estar suficientemente desarrollado para guiar el desarrollo del programa de Auditoría, su forma y contenido variarán de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de Auditoría, la metodología y tecnología específica usada por el auditor.

Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de Auditoría según Yanel Blanco Luna en su libro “Normas y Procedimientos de la Auditoría Integral” incluyen:

- a) El entendimiento de la entidad y su entorno incluye:

- Industria, regulación y otros factores externos, incluyendo la estructura conceptual de presentación de informes financieros aplicable;
- Naturaleza de la entidad, incluyendo la aplicación que hace la entidad de las políticas de contabilidad;
- Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados, incluyendo los procesos de valoración de riesgos de la entidad;
- Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad; y
- Control interno.

Los planes deberán ampliarse y revisarse según sea necesario durante el curso de la Auditoría.

La Norma Internacional de Auditoría “Planeación” y la Norma Internacional de Auditoría “Conocimiento del negocio”, amplían los asuntos que se deben incluir en el plan global de la Auditoría de los siguientes términos:

El auditor deberá desarrollar y documentar un plan global de Auditoría describiendo el alcance y conducción esperados de la Auditoría. Mientras el registro del plan global de Auditoría necesitará estar suficientemente desarrollado para guiar el desarrollo del programa de Auditoría, su forma y contenido variarán de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de Auditoría, la metodología y tecnología específicas usadas por el auditor.

1.2.3 El papel del auditor ante el riesgo de auditoría.

El auditor es una persona (ya sea interno o externo a la entidad auditada) que tenga un entendimiento razonable de:

- Proceso de auditoría;
- NIA y requisitos legales de reglamentación aplicables;
- El ambiente del negocio en que opera la entidad; y
- Asuntos de auditoría e información financiera relevantes a la industria de la entidad.

Auditor es el socio del trabajo. El término auditor se usa para describir al socio del trabajo a la firma de auditoría. Cuando se aplica al socio del trabajo, describe sus obligaciones o responsabilidades pueden cumplirse ya sea por el socio del trabajo o por un miembro de la firma de auditoría. Cuando se pretende que la obligación o responsabilidad sea cumplida por el socio del trabajo, se usa el término “socio del trabajo” (El término “auditor” puede utilizarse cuando se describen servicios relacionados y trabajos para atestiguar que sean auditorías. Esta referencia no pretende indicar que una persona que desempeña un servicio relacionado o un trabajo para atestiguar que no sea una Auditoría, tenga que ser necesariamente el auditor de los Estados Financieros de la entidad).

1.2.3.1 Servicios de Expresión de opinión

Con este nombre se describe una amplia gama de servicios de mejoramiento que prestan los contadores públicos certificados. En general constan de dos tipos: los que mejoran la confiabilidad de la información y los que consisten en presentar la información en una forma o contexto que faciliten la toma de decisiones.

- **Función de la certificación**

De acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría “Certificar la información” significa garantizar su confiabilidad. En términos más formales, el compromiso de certificación es aquel en que:

- Un profesional se compromete a realizar un examen, una revisión o un informe convenido de procedimientos sobre un asunto o una afirmación de un asunto que es responsabilidad de un tercero (la gerencia por ejemplo).

Los contadores públicos certifican muchos tipos de asuntos (o afirmaciones sobre ellos): pronósticos financieros, control interno, cumplimiento de leyes y regulaciones, demandas publicitarias.

1.2.3.2 Norma Internacional de AUDITORÍA 315 “Entendimiento de la Entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de Representación errónea de importancia relativa

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) consiste en establecer normas y proporcionar guías para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, y para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en una auditoría de Estados Financieros. La importancia de la evaluación del riesgo por el auditor como base para procedimientos adicionales, de auditoría se discute en la explicación del riesgo de auditoría en la NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de Estados Financieros.

El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La NIA “500, Evidencia de auditoría”, requiere que el auditor utilice las aseveraciones en suficiente detalle para tener una base para la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y para el diseño y desempeño de procedimientos adicionales de auditoría. Esta NIA requiere que el auditor haga evaluaciones del riesgo al nivel de estado financiero y de aseveración con base en un entendimiento apropiado de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La NIA 330, "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados" discute la responsabilidad del auditor de determinar respuestas globales y de diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría cuya naturaleza, oportunidad y extensión respondan a las evaluaciones del riesgo. Los requisitos y guías de esta NIA se deben aplicar junto con los requisitos y guías de otras NIAs. En particular, en la NIA 240, Responsabilidad del auditor de considerar el fraude en una auditoría de Estados Financieros, se discuten lineamientos adicionales en relación con la responsabilidad del auditor de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude.

La siguiente es una visión general de los requisitos de esta norma:

- Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Esta sección explica los procedimientos de auditoría que se requiere al auditor que realice para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno (procedimientos de evaluación del riesgo). También requiere la discusión entre el equipo del trabajo sobre la susceptibilidad de los Estados Financieros a representación errónea de importancia relativa.
- Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Esta sección requiere que el auditor entienda aspectos especificados de la entidad y su entorno, y componentes de su control interno, para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.
- Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Esta sección requiere que el auditor identifique y evalúe los riesgos de representación errónea, de importancia relativa al nivel de estado financiero y de aseveración. El auditor:
 - Identifica los riesgos al considerar la entidad y su entorno, incluyendo controles relevantes, y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los Estados Financieros;
 - Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración; y
 - Considera la importancia y probabilidad de los riesgos.

Esta sección también requiere que el auditor determine si cualesquiera de los riesgos evaluados son riesgos importantes que requieran consideración especial de auditoría o riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría. Se requiere que el auditor evalúe el diseño de los controles de la entidad, incluyendo actividades de control relevantes, sobre dichos riesgos y que determine si se han implementado.

- Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y con la administración. Esta sección trata de asuntos relativos al control interno que el auditor comunica a los encargados del gobierno corporativo y la administración.
- Documentación esta sección establece los requisitos de documentación relacionados.

Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno es un aspecto esencial del desempeño de una auditoría de acuerdo con NIA's. En particular, dicho entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce juicio profesional acerca de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros y responder a dichos riesgos a lo largo de la auditoría; por ejemplo, cuando:

- Establece la importancia relativa y evalúa si el juicio sobre importancia relativa es apropiado al avanzar la auditoría;
- Considera lo apropiado de la selección y aplicación de políticas contables y lo adecuado de las revelaciones de los Estados Financieros;
- Identifica áreas donde pueden ser necesarias consideraciones especiales de auditoría, por ejemplo, transacciones de partes relacionadas, lo apropiado del uso del supuesto de negocio en marcha por la administración, o al considerar el propósito de negocio de las transacciones;
- Desarrolla expectativas para su uso cuando realice procedimientos analíticos;
- Diseña y realiza procedimientos adicionales de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo; y
- Evalúa lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida, tal como lo apropiado de los supuestos y de las representaciones orales y escritas de la administración.

El auditor usa el juicio profesional para determinar el grado requerido de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. La principal consideración del

auditor es si el entendimiento que se ha obtenido es suficiente para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría. La profundidad del entendimiento general que requiere el auditor al desempeñar la auditoría es menor que la que posee la administración para manejar la entidad.

a) Procedimientos de evaluación del riesgo y fuentes de información sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno;

Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, es un proceso continuo, dinámico de compilación, actualización y análisis de información en toda la auditoría. Según se describe en la NIA 500, los procedimientos de auditoría para obtener un entendimiento se conocen como "procedimientos de evaluación del riesgo" porque algo de la información que se obtiene al desempeñar estos procedimientos puede usarse por el auditor como evidencia de auditoría para soportar las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Además, al realizar los procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones y aseveraciones relacionadas y sobre la efectividad operativa de los controles, aun cuando dichos procedimientos de auditoría no fueran planeados específicamente como procedimientos sustantivos o como pruebas de controles. El auditor puede decidir también realizar procedimientos sustantivos o pruebas de controles junto con procedimientos de evaluación del riesgo porque sea eficiente hacerlo así.

b) Procedimientos de evaluación del riesgo

El auditor deberá realizar los siguientes procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno:

- (i) Investigaciones con la administración y otros dentro de la entidad;
- (ii) Procedimientos analíticos; y
- (iii) Observación e inspección.

No se requiere que el auditor realice todos los procedimientos de evaluación del riesgo descritos antes para cada aspecto del entendimiento expuesto en el párrafo 20. Sin embargo, todos los procedimientos de evaluación del riesgo los realiza el auditor en el curso de obtener el entendimiento requerido.

Además, el auditor realiza otros procedimientos de auditoría donde la información obtenida pueda ser útil para identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, el auditor puede considerar hacer investigaciones con el asesor legal externo de la entidad o con expertos en valuación que haya usado la entidad. También puede ser útil para obtener información sobre la entidad, revisar información obtenida de fuentes externas como informes de analistas, bancos o agencias calificadoras, revistas de comercio o economía; o publicaciones reguladoras o financieras.

Aunque mucha de la información que obtiene el auditor por las investigaciones puede obtenerse de la administración y de los responsables de la información financiera, las investigaciones con otros dentro de la entidad, como personal de producción y de auditoría interna, y otros empleados con diferentes niveles de autoridad, puede ser útil para dar al auditor una diferente perspectiva para identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Para determinar con quienes más, dentro de la entidad, puede hacer investigaciones y la extensión de las mismas, el auditor considera qué información puede obtenerse que le ayude a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo:

- Las investigaciones dirigidas a los encargados del gobierno corporativo pueden ayudar al auditor a entender el entorno en que se preparan los Estados Financieros.
- Las investigaciones dirigidas al personal de auditoría interna pueden relacionarse con sus actividades respecto del diseño y efectividad del control interno de la entidad y si la administración ha respondido satisfactoriamente a cualquier resultado de estas actividades.

- Las investigaciones con empleados implicados en el inicio, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar lo apropiado de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las investigaciones dirigidas al asesor legal interno pueden relacionarse con asuntos como litigios, cumplimiento de leyes y reglamentos, conocimiento de fraude o sospecha de fraude que a la entidad, garantías, obligaciones posteriores a las ventas, arreglos (como negocios conjuntos) con socios de negocios y el significado de los términos de los contratos.
- Las investigaciones dirigidas a personal de mercadotecnia o ventas pueden relacionarse con cambios en las estrategias de mercadotecnia de la entidad, tendencias de ventas o arreglos contractuales con sus clientes.

Los procedimientos analíticos pueden ser útiles para identificar la existencia de transacciones o hechos inusuales, y cantidades, coeficientes y tendencias que pudieran indicar asuntos que tengan implicaciones para los Estados Financieros y de auditoría. Al realizar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo, el auditor desarrolla expectativas sobre plausibles relaciones que razonablemente puedan existir. Cuando las comparaciones de dichas expectativas con los montos registrados o coeficientes desarrollados de los montos registrados producen relaciones inusuales o inesperadas, el auditor considera estos resultados al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Sin embargo, cuando estos procedimientos analíticos usan datos agregados a un alto nivel (lo cual es a menudo la situación) los resultados de esos procedimientos analíticos sólo proporcionan una indicación inicial general sobre si puede existir una representación errónea de importancia relativa. Consecuentemente, el auditor considera los resultados de dichos procedimientos analíticos junto con otra información compilada al identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Ver la NIA 520 "Procedimientos Analíticos, para guías adicionales sobre el uso de los procedimientos analíticos".

La observación e inspección pueden apoyar las investigaciones con la administración y con otros, y también dar información sobre la entidad y su entorno. Estos procedimientos de auditoría ordinariamente incluyen lo siguiente:

- Observación de actividades y operaciones de la entidad;
- Inspección de documentos (como planes y estrategias del negocio), registros y manuales de control interno;
- Lectura de informes preparados por la administración (como informes trimestrales de la administración y Estados Financieros provisionales) y los encargados del gobierno corporativo (como minutas de las reuniones del consejo de directores);
- Visitas a las instalaciones y plantas de la entidad; y
- Rastreo de transacciones relevantes para la información financiera, a través del sistema de información (revisiones).

Cuando el auditor se propone usar información sobre la entidad y su entorno obtenida en periodos anteriores, el auditor deberá determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información para la auditoría actual. Para trabajos continuos, la experiencia previa del auditor con la entidad contribuye al entendimiento de la misma. Por ejemplo, los procedimientos de auditoría realizados en auditorías previas ordinariamente proporcionan evidencia de auditoría sobre la estructura organizacional de la entidad, su negocio y controles, así como información sobre representaciones erróneas pasadas y si fueron corregidas o no oportunamente, lo que ayuda al auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en la actual auditoría.

Sin embargo, esta información puede haberse hecho irrelevante por cambios en la entidad o su entorno. El auditor hace investigaciones y realiza otros procedimientos de auditoría apropiados, como sesiones de revisión de los sistemas, para determinar si han ocurrido cambios que puedan afectar la relevancia de dicha información.

Cuando sea relevante para el auditor, este considera otra información como la obtenida del proceso de aceptación o continuación del cliente del auditor o, donde sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos desarrollados para la entidad, por ejemplo, trabajos para revisar información financiera provisional.

c) Discusión entre el equipo del trabajo

Los miembros del equipo del trabajo deberán discutir la susceptibilidad de los Estados Financieros a representaciones erróneas de importancia relativa.

El objetivo de esta discusión consiste en que los miembros del equipo del trabajo obtengan un mejor entendimiento del potencial de representaciones erróneas de importancia relativa de los Estados Financieros resultantes de fraude o error en las áreas específicas que se les asignen, y entender cómo los resultados de los procedimientos de auditoría que realizan pueden afectar a otros aspectos de la auditoría incluyendo las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

La discusión brinda una oportunidad para que los miembros más experimentados del equipo del trabajo, incluyendo al socio del trabajo, compartan su comprensión profunda basada en su conocimiento de la entidad, y para que los miembros del equipo intercambien información sobre los riesgos de negocio a los que está sujeta la entidad y sobre cómo y dónde podrían ser susceptibles los Estados Financieros a representación errónea de importancia relativa. Según requiere la NIA 240, se da particular énfasis a la susceptibilidad de los Estados Financieros de la entidad a representación errónea de importancia relativa debida a fraude. La discusión también se refiere al marco de referencia de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.

Se usa el juicio profesional para determinar cuáles miembros del equipo del trabajo se incluyen en la discusión. Cómo y cuándo ocurre ésta y la extensión de la misma. Los miembros clave del equipo del trabajo ordinariamente están implicados en la discusión; sin embargo, no es necesario que todos los miembros del equipo tengan un conocimiento integral de todos los aspectos de la auditoría. Las funciones, experiencia y necesidades de información de los miembros del

equipo del trabajo influyen en la extensión de la discusión. En una auditoría en muchas localidades, por ejemplo, puede haber múltiples discusiones que impliquen a los miembros clave del equipo del trabajo en cada localidad importante. Otro factor a considerar al planear las discusiones es si se debe incluir a los expertos asignados al equipo del trabajo. Por ejemplo, el auditor puede determinar que se necesita incluir a un profesional especializado en Tecnología de la Información (TI), o con otras habilidades, en el equipo del trabajo y, por lo tanto, incluye a dicha persona en la discusión.

Según requiere la NIA 200 “Objetivo y Principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros”, el auditor planea y desempeña la auditoría con una actitud de escepticismo profesional. La discusión entre los miembros del equipo del trabajo enfatiza la necesidad de mantener el escepticismo profesional en todo el trabajo, estar alerta a la información u otras condiciones que indiquen que puede haber ocurrido una representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error, y ser rigurosos en el seguimiento de dichas condiciones.

Dependiendo de las circunstancias de la auditoría, puede haber discusiones adicionales para facilitar el intercambio continuo de información entre los miembros del equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los Estados Financieros de la entidad a representaciones erróneas de importancia relativa. El propósito es que los miembros del equipo del trabajo comuniquen y compartan información obtenida a lo largo de la auditoría que pueda afectar la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude o error, o a los procedimientos de auditoría realizados para atender a los riesgos.

d) Entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno.

El entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor consiste en un entendimiento de los siguientes aspectos:

- (i) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable;
- (ii) Naturaleza de la entidad, incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad;

- (iii) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros;
- (iv) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad; y
- (v) Control interno.

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de evaluación del riesgo que se realizan dependen de las circunstancias del trabajo, tales como el tamaño y complejidad de la entidad y la experiencia del auditor con ella.

Además, es particularmente importante identificar cambios importantes en cualquiera de los aspectos anteriores de la entidad respecto de periodos anteriores para obtener un entendimiento de la entidad suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el de referencia de información financiera aplicable.

El auditor deberá obtener un entendimiento de los factores relevantes de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable. Estos factores incluyen condiciones de la industria tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y desarrollos tecnológicos; el entorno de regulación que abarca, entre otros asuntos, el marco de referencia de información financiera el entorno legal y político, y los requisitos ambientales que afectan a la industria y a la entidad; y otros factores externos como las condiciones económicas generales.¹² Ver la NIA 250. "Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de Estados Financieros", para requisitos adicionales relacionados con el marco de referencia legal y reglamentario aplicable a la entidad y a la industria.

La industria en que opera la entidad puede dar origen a riesgos específicos de representación errónea de importancia relativa originada por la naturaleza del negocio o el grado de regulación. Por ejemplo, los contratos a largo plazo pueden

¹² NIA 250 "Consideraciones de Leyes y Reglamentos en una AUDITORÍA de Estados Financieros"

implicar estimaciones importantes de ingresos y costos que den lugar a riesgos de representación errónea de importancia relativa. En tales casos, el auditor considera si el equipo de trabajo incluye miembros con conocimiento y experiencia relevantes suficientes.

Los requisitos legales y reglamentarios a menudo determinan el marco de referencia de información financiera aplicable a usarse por la administración para preparar los Estados Financieros de la entidad. En la mayoría de los casos, el marco de referencia de información financiera aplicable será el de la jurisdicción en que la entidad está registrada u opera y en que el auditor tiene su base, y el auditor y la entidad tendrán un entendimiento común de dicho marco de referencia. En algunos casos, puede no haber marco de referencia local de información financiera, en cuyo caso la selección de la entidad se gobernará por la práctica local, práctica de la industria, necesidades del usuario, u otros factores. Por ejemplo, los competidores de la entidad pueden aplicar Normas de Información Financiera Internacionales (NIIF's) y la entidad puede determinar que las NIIF's son también apropiadas para sus requerimientos de información financiera. El auditor considera si las regulaciones locales especifican ciertos requisitos de información financiera para la industria en que opera la entidad, ya que los Estados Financieros pueden estar representados erróneamente en una manera de importancia relativa en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable si la administración no prepara los Estados Financieros de acuerdo con dichas regulaciones.

e) Naturaleza de la entidad

El auditor deberá obtener un entendimiento de la naturaleza de la entidad. La naturaleza de una entidad se refiere a las operaciones de la entidad, su propiedad y gobierno, los tipos de inversión que está haciendo y qué planea hacer, la manera en que está estructurada la entidad y cómo se financia. Un entendimiento de la naturaleza de una entidad hace posible al auditor entender las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones que se esperan en los Estados Financieros.

La entidad puede tener una estructura compleja con subsidiarias u otros componentes en múltiples localidades. Además de las dificultades de consolidación en esos casos, otros problemas de las estructuras complejas que pueden dar origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa incluyen: la asignación del crédito mercantil a segmentos del negocio y su deterioro; si las inversiones son negocios conjuntos, subsidiarias, o inversiones contabilizadas que usan el método de participación; y si las entidades de propósito especial se contabilizan de manera apropiada.

Un entendimiento de la propiedad y de las relaciones entre dueños y otras personas o entidades es también importante para determinar si se han identificado transacciones de partes relacionadas y si se han contabilizado de manera apropiada. La NIA 550 "Partes Relacionadas" proporciona guías adicionales sobre las consideraciones relevantes del auditor para las partes relacionadas.

El auditor deberá obtener un entendimiento de la selección y aplicación de políticas contables por la entidad y considerar si son apropiadas para su negocio y consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y con políticas contables usadas en la industria relevante. El entendimiento abarca los métodos que la entidad usa para contabilizar las transacciones importantes e inusuales; el efecto de las políticas contables importantes en áreas de controversia o emergentes para las que hay una carencia de guías autorizadas o de consenso; y cambios en las políticas contables de la entidad. El auditor también identifica las normas y regulaciones de información financiera que sean nuevas para la entidad y considera cuándo y cómo adoptará la entidad esos requisitos. Donde la entidad haya cambiado su selección de, o método de aplicar, una política contable importante, el auditor considera las razones para el cambio y si es apropiado y consistente con los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable.

La presentación de Estados Financieros en conformidad con el marco de referencia de información financiera aplicable incluye la revelación adecuada de asuntos de importancia relativa. Estos asuntos se relacionan con la forma, arreglo y contenido

de los Estados Financieros y sus notas anexas, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalles, la clasificación de partidas en los estados y la base de las cantidades declaradas. El auditor considera si la entidad ha revelado un asunto particular de manera apropiada a la luz de las circunstancias y hechos de los que tiene conocimiento el auditor en ese momento.

f) Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados

El auditor deberá obtener un entendimiento de los objetivos y estrategias de la entidad, y de los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado representaciones erróneas de importancia relativa de los Estados Financieros. La entidad conduce su negocio en el contexto de los factores de la de regulación y de otros factores internos y externos. Para responder a factores, la administración de la entidad o los encargados del gobierno corporativo definen objetivos, que son los planes generales para la entidad. Las estrategias son los enfoques operacionales con los que la administración se propone lograr sus objetivos. Los riesgos de negocio son resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o faltas de acción importantes que puedan afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o de establecer objetivos y estrategias no apropiados. Así cambia el ambiente externo, la conducción de los negocios de la entidad también es dinámica y las estrategias y objetivos de la entidad cambian con el tiempo.

El riesgo de negocio es más amplio que el riesgo de representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros, aunque incluye a éste último.

El riesgo de negocio puede surgir de manera particular por el cambio o complejidad, aunque no reconoce la necesidad de cambio puede también dar origen al riesgo. Puede surgir cambio, por ejemplo, del desarrollo de nuevos productos que puedan fracasar; de un mercado inadecuado, aunque se desarrolle de manera exitosa; o de fallas cuyo resultado pueda ser un riesgo de responsabilidad y de reputación. Un entendimiento de los riesgos de negocio incrementa la probabilidad de identificar los riesgos de representación errónea de importancia

relativa. Sin embargo, el auditor no tiene responsabilidad de identificar o evaluar todos los riesgos de negocio.

La mayoría de los riesgos de negocio eventualmente tendrán consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los Estados Financieros. Sin embargo, no todos los riesgos de negocio dan origen a riesgos de representación errónea de importancia relativa. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata para el riesgo de representación errónea de importancia relativa para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones al nivel de aseveración o para los Estados Financieros como un todo. Por ejemplo, el riesgo de negocio que se origina en una base de clientes que se reduce debido a la consolidación de la industria puede aumentar el riesgo de representación errónea asociado con la valuación de cuentas por cobrar. Sin embargo, el mismo riesgo, particularmente en combinación con una economía en contracción, puede también tener una consecuencia a largo plazo, lo que el auditor considera cuando evalúa lo apropiado del supuesto de negocio en marcha. La consideración del auditor sobre si un riesgo de negocio puede dar como resultado representación errónea de importancia relativa se hace, por lo tanto, a la luz de las circunstancias de la entidad. En el apéndice 3 se dan ejemplos de condiciones y hechos que pueden indicar riesgos de representación errónea de importancia relativa.

Generalmente la administración identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para tratarlos.

Las entidades pequeñas a menudo no establecen sus objetivos y estrategias ni administran los riesgos de negocio relacionados, mediante planes o procesos formales. En muchos casos puede no haber documentación de estos asuntos. En estas entidades, el entendimiento del auditor se obtiene ordinariamente mediante investigaciones con la administración y observación de cómo responde la entidad a estos asuntos.

g) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

El auditor deberá obtener un entendimiento de la medición y revisión del desempeño financiero de la entidad. Las medidas del desempeño y su revisión

indican al auditor aspectos del desempeño de la entidad que la administración y otros consideran de importancia. Las medidas de desempeño, ya sean externas o internas, crean presiones sobre la entidad que, a su vez, pueden motivar a la administración a emprender acciones para mejorar el desempeño del negocio o para representar erróneamente los Estados Financieros. Obtener un entendimiento de las medidas de desempeño de la entidad, ayuda al auditor a considerar si esas presiones dan como resultado acciones de la administración que puedan haber aumentado los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

La medición y revisión por la administración del desempeño financiero de la entidad debe distinguirse del monitoreo de controles (discutido como un componente del control interno en los párrafos 96-99), aunque sus propósitos puedan traslaparse. El monitoreo de controles, sin embargo, se interesa específicamente en la operación efectiva del control interno mediante la consideración de información sobre el control. La medición y revisión del desempeño se dirige a si el desempeño del negocio cumple con los objetivos establecidos por la administración (o terceros), pero en algunos casos los indicadores de desempeño también proporcionan información que hace posible a la administración identificar deficiencias en el control interno.

De acuerdo al párrafo 37 de la Norma tratada actualmente, la información generada internamente que usa la administración para ese fin puede incluir indicadores clave de desempeño (financieros y no financieros), presupuestos, análisis de desviaciones, información por segmentos e informes de desempeño divisional, departamental o de otro nivel, y comparaciones del desempeño de una entidad con el de los competidores. El desempeño financiero de la entidad puede medirse y revisarse también por partes externas. Por ejemplo, la información externa como informes de analistas e informes de agencias calificadoras de crédito puede proporcionar información útil para el entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor. Estos informes a menudo se obtienen de la entidad que se audita.

Las medidas internas pueden señalar resultados inesperados o tendencias que requieran investigación de la administración con otros para determinar su causa y tomar acción correctiva (incluyendo, en algunos casos, la detección y corrección oportuna de representaciones erróneas). Las medidas de desempeño pueden también indicar al auditor un riesgo de representación errónea de información relacionada con los Estados Financieros. Por ejemplo, las medidas de desempeño que la entidad tiene un crecimiento o rentabilidad inusualmente rápidos cuando se compara con el de otras entidades en la misma industria. Esta información, particularmente si se combina con otros factores como un bono basado en desempeño o remuneración por incentivos, puede indicar el riesgo potencial de sesgo de la administración en la preparación de los Estados Financieros.

Mucha de la información usada en la medición del desempeño puede ser producida por el sistema de información de la entidad. Si la administración asume que los datos usados para revisar el desempeño de la entidad son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas sobre el desempeño. Cuando el auditor se propone hacer uso de las medidas de desempeño para fines de la auditoría (por ejemplo, para procedimientos analíticos), el auditor considera si la información relacionada con la revisión del desempeño de la entidad por la administración proporciona una base confiable y es suficientemente precisa para tal propósito. Si hace uso de medidas de desempeño, el auditor considera si son bastante precisas para detectar representaciones erróneas de importancia relativa.

Las entidades pequeñas ordinariamente no tienen procesos formales para medir y revisar el desempeño financiero de la entidad. La administración, sin embargo, a menudo confía en ciertos indicadores clave cuyo conocimiento y experiencia del negocio le sugieren como bases confiables para evaluar el desempeño financiero y emprender la acción apropiada.

1.2.4 Control interno

El Control Interno según el Informe COSO se define como un proceso efectuado por el consejo de administración, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de objetivos dentro de las siguientes categorías:

- ✓ Eficacia y eficiencia de las operaciones;
- ✓ Confiabilidad de la información financiera; y
- ✓ Cumplimiento de las leyes y normas aplicables.¹³

La anterior definición refleja ciertos conceptos fundamentales:

- ✓ El control interno es un “proceso”, un medio utilizado para la consecución de un fin, no un fin en sí mismo.
- ✓ El control interno lo llevan a cabo las “personas”, no se trata solamente de manuales de políticas e impresos, sino de personas en cada nivel de la organización.
- ✓ El control interno solo puede aportar un “grado de seguridad razonable”, no la seguridad total, a la dirección y al consejo de administración de la entidad.
- ✓ El control interno está pensado para facilitar la consecución de “objetivos” propios de cada entidad¹⁴.

1.2.4.1 Componentes del Control Interno

El Control Interno de acuerdo al COSO, está compuesto por cinco componentes interrelacionados. Se derivan de la manera como la administración dirige un negocio, y están integrados en el proceso de administración. Tales componentes son:

- ✓ **Ambiente de Control:** La esencia de cualquier negocio es su gente (sus atributos individuales, incluyendo la integridad, los valores éticos y la competencia) y el ambiente en que ella opera. Las personas son el motor que dirige la entidad y el fundamento sobre el cual todas las cosas descansan.

¹³ MANTILLA, Samuel Alberto. “Control Interno Informe COSO”, Ed. Ecoe Ltda, 4º Edición, (2005), Colombia, pág. 14

¹⁴ Ibidem.

- ✓ **Evaluación de Riesgos:** La entidad debe ser consciente de los riesgos y enfrentarlos. Debe señalar objetivos, integrados con ventas, producción, mercadeo, finanzas y otras actividades de manera que opere concertadamente. También debe establecer mecanismos para identificar, analizar y administrar los riesgos relacionados.
- ✓ **Actividades de Control:** Se deben establecer y ejecutar políticas y procedimientos para ayudar a asegurar que se están aplicando efectivamente las acciones identificadas por la administración como necesarias para manejar los riesgos en la consecución de los objetivos de la entidad.
- ✓ **Información y Comunicación:** Los sistemas de información y comunicación se interrelacionan. Ayudan al personal de la entidad a capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar sus operaciones.
- ✓ **Monitoreo:** Debe monitorearse el proceso total, y considerarse como necesario hacer modificaciones. De esta manera el Sistema puede reaccionar dinámicamente, cambiando a medida que las condiciones lo justifiquen.¹⁵

1.2.5 Informe COSO - ERM

La gestión de riesgos corporativos incluye las siguientes capacidades:

- Alinear el riesgo aceptado y la estrategia

En su evaluación de alternativas estratégicas, la dirección considera el riesgo aceptado por la entidad, estableciendo los objetivos correspondientes y desarrollando mecanismos para gestionar los riesgos asociados.

- Mejorar las decisiones de respuesta a los riesgos

La gestión de riesgos corporativos proporciona rigor para identificar los riesgos y seleccionar entre las posibles alternativas de respuesta a ellos: evitar, reducir, compartir o aceptar.

- Reducir las sorpresas y pérdidas operativas

Las entidades consiguen mejorar su capacidad para identificar los eventos potenciales y establecer respuestas, reduciendo las sorpresas y los costes o pérdidas asociados.

¹⁵ Ibidem. Pág. 18.

- Identificar y gestionar la diversidad de riesgos para toda la entidad

Cada entidad se enfrenta a múltiples riesgos que afectan a las distintas partes de la organización y la gestión de riesgos corporativos facilita respuestas eficaces e integradas a los impactos interrelacionados de dichos riesgos.

- Aprovechar las oportunidades

Mediante la consideración de una amplia gama de potenciales eventos, la dirección está en posición de identificar y aprovechar las oportunidades de modo proactivo.

- Mejorar la dotación de capital

La obtención de información sólida sobre el riesgo permite a la dirección evaluar eficazmente las necesidades globales de capital y mejorar su asignación.

Estas capacidades, inherentes en la gestión de riesgos corporativos, ayudan a la dirección a alcanzar los objetivos de rendimiento y rentabilidad de la entidad y prevenir la pérdida de recursos. La gestión de riesgos corporativos permite asegurar una información eficaz y el cumplimiento de leyes y normas, además de ayudar a evitar daños a la reputación de la entidad y sus consecuencias derivadas. En suma, la gestión de riesgos corporativos ayuda a una entidad a llegar al destino deseado, evitando baches y sorpresas por el camino.

1.2.5.1 Eventos Riesgos y Oportunidades

Los eventos pueden ser de impacto negativo, positivo o de ambos tipos a la vez. Los que tienen un impacto negativo representan riesgos que pueden impedir la creación de valor o erosionar el valor existente. Los eventos con impacto positivo pueden compensar los impactos negativos o representar oportunidades, que derivan de la posibilidad de que ocurra un acontecimiento que afecte positivamente al logro de los objetivos, ayudando a la creación de valor o a su conservación. La dirección canaliza las oportunidades que surgen, para que reviertan en la estrategia y el proceso de definición de objetivos, y formula planes que permitan aprovecharlas.

1.2.5.2 Definición de la Gestión de Riesgos Corporativos

La gestión de riesgos corporativos se ocupa de los riesgos y oportunidades que afectan a la creación de valor o la preservación de una entidad en relación con el mercado. Se define de la siguiente manera:

“La gestión de riesgos corporativos es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicable a la definición de estrategias en toda la empresa y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización, gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos”.

Esta definición recoge los siguientes conceptos básicos de la gestión de riesgos corporativos:

- Es un proceso continuo que fluye por toda la entidad;
- Es realizado por su personal en todos los niveles de la organización;
- Se aplica en el establecimiento de la estrategia;
- Se aplica en toda la entidad, en cada nivel y unidad, e incluye adoptar una perspectiva del riesgo a nivel conjunto de la entidad;
- Está diseñado para identificar acontecimientos potenciales que, de ocurrir, afectarían a la entidad y para gestionar los riesgos dentro del nivel de riesgo aceptado.
- Es capaz de proporcionar una seguridad razonable al consejo de administración y a la dirección de una entidad; y
- Está orientada al logro de objetivos dentro de unas categorías diferenciadas, aunque susceptibles de solaparse.

La definición es amplia en sus fines y recoge los conceptos claves de la gestión de riesgos por parte de empresas y otras organizaciones, proporcionando una base para su aplicación en todas las organizaciones, industrias y sectores. Se centra directamente en la consecución

de los objetivos establecidos por una entidad determinada y proporciona una base para definir la eficacia de la gestión de riesgos corporativos.

1.2.5.3 Consecución de Objetivos

Dentro del contexto de misión o visión establecida en una entidad, su dirección establece los objetivos estratégicos, selecciona la estrategia y fija objetivos alineados que fluyen en cascada en toda la entidad. El presente Marco de gestión de riesgos corporativos está orientado a alcanzar los objetivos de la entidad, que se pueden clasificar en cuatro categorías:

- *Estrategia*: Objetivos a alto nivel, alineados con la misión de la entidad y dándole apoyo;
- *Operaciones*: Objetivos vinculados al uso eficaz y eficiente de recursos;
- *Información*: Objetivos de fiabilidad de la información suministrada; y
- *Cumplimiento*: Objetivos relativos al cumplimiento de leyes y normas aplicables.

Esta clasificación de los objetivos de una entidad permite centrarse en aspectos diferenciados de la gestión de riesgos corporativos. Estas categorías distintas, aunque solapables – un objetivo individual puede incidir en más de una categoría- se dirigen a necesidades diferentes de la entidad y pueden ser de responsabilidad directa de diferentes ejecutivos. También permiten establecer diferencias entre lo que cabe esperar de cada una de ellas. Otra categoría utilizada por algunas entidades es la salvaguarda de activos.

Dado que los objetivos relacionados con la fiabilidad de la información y el cumplimiento de leyes y normas están integrados en el control de la entidad, puede esperarse que la gestión de riesgos corporativos facilite una seguridad razonable de su consecución. El logro de los objetivos estratégicos y operativos, está sujeto a acontecimientos externos no siempre bajo control de la entidad; por tanto, respecto a ellos, la gestión de riesgos corporativos puede proporcionar una seguridad razonable de que la dirección, y el consejo de administración en su papel de supervisión, estén siendo informados oportunamente del progreso de la entidad hacia su consecución.

1.2.5.4 Componentes de la Gestión de Riesgos Corporativos

La gestión de riesgos corporativos consta de ocho componentes relacionados entre sí, que se derivan de la manera en que la dirección conduce la empresa y cómo están integrados en el proceso de gestión. A continuación, se describen estos componentes:

- *Ambiente interno*

Abarca la fortaleza de una organización y establece la base de cómo el personal de la entidad percibe y responde ante los riesgos, incluyendo la filosofía para su gestión, el riesgo aceptado, la integridad y valores éticos y el entorno en que se actúa.

- *Establecimiento de objetivos*

Los objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar potenciales eventos que afecten a su consecución. La gestión de riesgos corporativos asegura que la dirección haya establecido un proceso para fijar objetivos y que los objetivos seleccionados apoyan la misión de la entidad y están en línea con ella, además de ser consecuentes con el riesgo aceptado.

- *Identificación de eventos*

Los acontecimientos internos y externos que afectan a los objetivos de la entidad deben ser identificados, diferenciando entre riesgos y oportunidades. Estas últimas revierten hacia la estrategia de la dirección o los procesos para fijar objetivos.

- *Evaluación de riesgos*

Los riesgos se analizan considerando su probabilidad e impacto como base para determinar cómo deben ser gestionados y se evalúan desde una doble perspectiva, inherente y residual.

- *Respuesta al riesgo*

La dirección selecciona las posibles respuestas - evitar, aceptar, reducir o compartir los riesgos - desarrollando una serie de acciones para alinearlos con el riesgo aceptado y las tolerancias al riesgo de la entidad.

- *Actividades de control*

Las políticas y procedimientos se establecen e implantan para ayudar a asegurar que las respuestas a los riesgos se llevan a cabo eficazmente.

- *Información y comunicación*

La información relevante se identifica, capta y comunica en forma y plazo adecuado para permitir al personal afrontar sus responsabilidades. Una comunicación eficaz debe producirse en un sentido amplio, fluyendo en todas direcciones dentro de la entidad.

- *Supervisión*

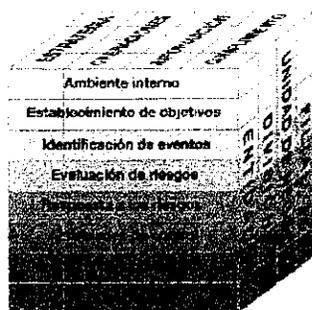
La totalidad de la gestión de riesgos corporativos se supervisa, realizando modificaciones oportunas cuando se necesiten. Esta supervisión se lleva a cabo mediante actividades permanentes de la dirección, evaluaciones independientes o ambas actuaciones a la vez.

La gestión de riesgos corporativos no constituye estrictamente un proceso en serie, donde cada componente afecta sólo al siguiente, sino un proceso multidireccional e iterativo en que casi cualquier componente puede influir en otro.

1.2.5.5 Relación entre objetivos y componentes

Existe una relación directa entre los objetivos que la entidad desea lograr y los componentes de la gestión de riesgos corporativos, que representan lo que hace falta para lograr aquellos. La relación se representa con una matriz tridimensional, en forma de cubo.

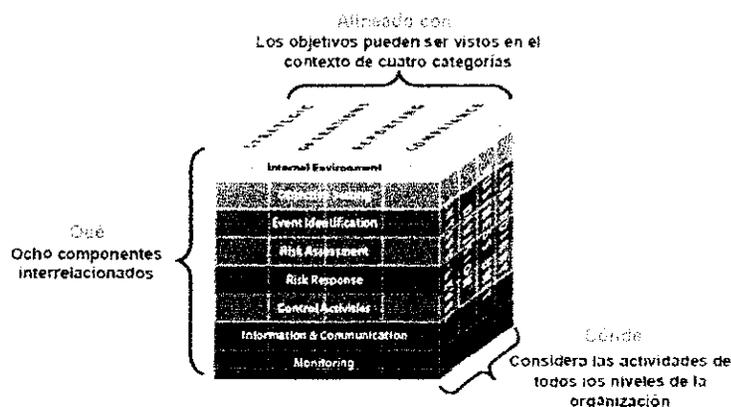
Imagen N°1 OBJETIVOS Y COMPONENTES DEL INFORME COSO - ERM



Fuente: Administración de Riesgos ERM y la AUDITORÍA interna Rodrigo Estupiñan Gaitan

Las cuatro categorías de objetivos estrategia, operaciones, información y cumplimiento están representadas por columnas verticales, los ocho componentes lo están por filas horizontales y las unidades de la entidad, por la tercera dimensión del cubo. Este gráfico refleja la capacidad de centrarse sobre la totalidad de la gestión de riesgos corporativos de una entidad o bien por categoría de objetivos, componente, unidad o cualquier subconjunto deseado.

Imagen N°2



Fuente: Resumen Ejecutivo COSO – ERM

a) *Eficacia*

La afirmación de que la gestión de riesgos corporativos de una entidad es eficaz es un juicio resultante de la evaluación de si los ocho componentes están presentes y funcionan de modo eficaz. Así, estos componentes también son criterios para estimar la eficacia de dicha gestión. Para que estén presentes y funcionen de forma adecuada, no puede existir ninguna debilidad material y los riesgos necesitan estar dentro del nivel de riesgo aceptado por la entidad.

Cuando se determine que la gestión de riesgos es eficaz en cada una de las cuatro categorías de objetivos, respectivamente, el consejo de administración y la dirección tendrán la seguridad razonable de que conocen el grado de consecución de los objetivos estratégicos y operativos de la entidad, que su información es fiable y que se cumplen las leyes y la normas aplicables.

Los ocho componentes no funcionan de modo idéntico en todas las entidades. Su aplicación en las pequeñas y medianas empresas, por ejemplo, puede ser menos formal y estructurada. Sin embargo, estas entidades podrían poseer una gestión eficaz de riesgos corporativos, siempre que cada componente esté presente y funcione adecuadamente.

b) Limitaciones

Aunque la gestión de riesgos corporativos proporciona ventajas importantes, también presenta limitaciones. Además de los factores comentados anteriormente, las limitaciones se derivan de hechos como que el juicio humano puede ser erróneo durante la toma de decisiones, que las decisiones sobre la respuesta al riesgo y el establecimiento de controles necesitan tener en cuenta los costes y beneficios relativos, que pueden darse fallos por error humano, que pueden eludirse los controles mediante connivencia de dos o más personas y que la dirección puede hacer caso omiso a las decisiones relacionadas con la gestión de riesgos corporativos. Estas limitaciones impiden que el consejo o la dirección tengan seguridad absoluta de la consecución de los objetivos de la entidad.

c) Inclusión del Control Interno

El control interno constituye una parte integral de la gestión de riesgos corporativos. Este Marco lo incluye, constituyendo una conceptualización y una herramienta más sólidas para la dirección. El control interno se define y describe en el documento *Control Interno Marco integrado*. Dado que éste ha perdurado a lo largo del tiempo y es la base para las reglas, normas y leyes existentes, se mantiene vigente para definir y enmarcar el control interno.

d) Roles y Responsabilidades

Todas las personas que integran una entidad tienen alguna responsabilidad en la gestión de riesgos corporativos. El consejero delegado es su responsable último y debería asumir su titularidad. Otros directivos apoyan la filosofía de gestión de riesgos de la entidad, promueven el cumplimiento del riesgo aceptado y gestionan los riesgos dentro de sus áreas de responsabilidad en conformidad con la tolerancia al riesgo. El director de riesgos, director financiero, auditor interno u otros,

desempeñan normalmente responsabilidades claves de apoyo. El restante personal de la entidad es responsable de ejecutar la gestión de riesgos corporativos de acuerdo con las directrices y protocolos establecidos.

El consejo de administración desarrolla una importante supervisión de la gestión de riesgos corporativos, es consciente del riesgo aceptado por la entidad y está de acuerdo con él. Algunos terceros, como los clientes, proveedores, colaboradores, auditores externos, reguladores y analistas financieros, proporcionan a menudo información útil para el desarrollo de la gestión de riesgos corporativos, aunque no son responsables de su eficacia en la entidad ni forman parte de ella.

1.2.5 Respuesta del Auditor Ante el Control Interno

El auditor deberá obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa, y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

El control interno es el proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativo la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables. El control interno se diseña e implementa para atender a riesgos de negocio identificados que amenazan el logro de cualquiera de estos objetivos.

El control interno, según se discute en esta NIA consiste de los siguientes componentes:

- (a) El ambiente de control.
- (b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad.
- (c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación.
- (d) Actividades de control.
- (e) Monitoreo de controles.

La división del control interno en los cinco componentes proporciona un marco de referencia útil para que los auditores consideren cómo pueden afectar la auditoría los diferentes aspectos del control interno de una entidad. La división no necesariamente refleja cómo considera e implementa una entidad el control interno. También, la principal consideración del auditor es si, y cómo, un control específico previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, o revelaciones, y sus aseveraciones relacionadas, más que su clasificación en cualquier componente particular. En consecuencia, los auditores pueden usar terminología o marcos de referencia diferentes de los usados en esta NIA, para describir los diversos aspectos del control interno y su efecto en la auditoría, siempre y cuando se atienda a todos los componentes descritos en esta NIA.

La forma en que se diseña e implementa el control interno varía con el tamaño y complejidad de una entidad. Específicamente, las entidades pequeñas pueden usar medios menos formales y procesos y procedimientos más sencillos para lograr sus objetivos. Por ejemplo, las entidades pequeñas con implicación activa de la administración en el proceso de información financiera pueden no tener descripciones extensas de procedimientos contables o políticas detalladas por escrito. Para algunas entidades, en particular entidades muy pequeñas, el gerente-dueño puede desempeñar funciones que en una entidad mayor se consideraría que pertenecen a varios de los componentes del control interno.

Por lo tanto, los componentes del control interno pueden no distinguirse claramente dentro de las entidades pequeñas, pero sus fines subyacentes son igualmente válidos.

Para fines de esta NIA, el término "control interno" abarca los cinco componentes del control interno establecidos antes. Además, el término "controles" se refiere a uno o más de los componentes, o cualquiera de sus aspectos.

1.2.5.1 Controles relevantes para la auditoría

Hay una relación directa entre los objetivos de una entidad y los controles que implementa para proporcionar seguridad razonable sobre su logro. Los objetivos de la entidad, y por lo tanto sus controles, se relacionan con información financiera, operaciones y cumplimiento; sin embargo, no todos estos objetivos y controles son relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor.

Ordinariamente, los controles que son relevantes para una auditoría son pertinentes al objetivo de la entidad de preparar Estados Financieros para fines externos que den un punto de vista verdadero y razonable (o se presenten razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y la administración del riesgo que puede dar origen a una representación errónea de importancia relativa en dichos Estados Financieros. Es un caso de juicio profesional del auditor, sujeto a los requisitos de esta NIA, si un control, en lo individual o en combinación con otros, es relevante para las consideraciones del auditor al evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa y al diseñar y desempeñar procedimientos adicionales en respuesta a los riesgos evaluados. Al ejercer ese juicio, el auditor considera las circunstancias, el componente aplicable y factores como los siguientes:

- El juicio del auditor sobre la importancia relativa.
- El tamaño de la entidad.
- La naturaleza del negocio de la entidad, incluyendo su organización y características de propiedad.
- La diversidad y complejidad de las operaciones de la entidad.
- Requisitos legales y reglamentarios aplicables.
- La naturaleza y complejidad de los sistemas que son parte del control interno de la entidad, incluyendo el uso de organizaciones de servicios.

Los controles sobre la integridad y exactitud de la información producida por la entidad pueden ser también relevantes para la auditoría si el auditor se propone hacer uso de la información para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales. La experiencia previa del auditor con la entidad y la información obtenida para entender la entidad y su entorno a lo largo de la auditoría, ayudan al auditor a identificar los controles relevantes para la auditoría. Más aún, aunque el control interno se aplique a toda la entidad o a cualquiera de sus unidades de operación o procesos de negocios, puede no ser relevante para la auditoría un entendimiento del control interno relativo a cada una de las unidades de operación y procesos de negocios de la entidad.

Los controles relativos a objetivos de operaciones y cumplimiento pueden, sin embargo, ser relevantes para una auditoría si son pertinentes a datos que el auditor evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, pueden ser relevantes para una auditoría, los controles pertinentes a datos no financieros que el auditor usa en procedimientos analíticos, como estadísticas de producción, o controles para detectar incumplimiento de leyes y reglamentaciones que puedan tener un efecto directo y de importancia relativa en los Estados Financieros, como controles sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos de impuestos usados para determinar las provisiones para el impuesto sobre la renta, pueden ser relevantes para la auditoría.

Una entidad generalmente tiene controles relativos a objetivos que no son relevantes para una auditoría y, por lo tanto, no necesitan considerarse. Por ejemplo, una entidad puede apoyarse en un sistema sofisticado de controles automatizados para proporcionar operaciones eficientes y efectivas (como el sistema automatizado de controles de una línea aérea comercial para mantener programación de vuelos), pero estos controles ordinariamente no serían relevantes para la auditoría.

El control interno sobre salvaguarda de activos, sobre adquisición, uso, o disposición no autorizados, puede incluir controles relativos a objetivos de información financiera y de operaciones. Para obtener un entendimiento de cada uno de los componentes del control interno, la consideración del auditor de los controles de salvaguarda generalmente se limita a los que son relevantes para la confiabilidad de la información financiera. Por ejemplo, el uso de controles de acceso, como contraseñas, que limitan el acceso a los datos y programas que procesan los desembolsos de efectivo puede ser relevante para una auditoría de Estados Financieros. A la inversa, los controles para prevenir el uso excesivo de materiales de la producción generalmente no son relevantes para una auditoría de Estados Financieros.

Pueden existir controles relevantes para la auditoría en cualquiera de los componentes del control interno y, más adelante, se incluye una discusión adicional de controles relevantes a la auditoría bajo el encabezado de cada componente del control interno. Además, los párrafos 113 y 115 discuten ciertos riesgos para los que se requiere que el auditor evalúe el

diseño de los controles de la entidad sobre dichos riesgos y determine si se han implementado.

1.2.5.2 Profundidad del entendimiento del control interno

Obtener un entendimiento del control interno implica evaluar el diseño de un control y determinar si se ha implementado. Evaluar el diseño de un control implica considerar si el control, individualmente o en combinación con otros controles, tiene la capacidad de prevenir, o detectar y corregir, de manera efectiva representaciones erróneas de importancia relativa. Más adelante hay explicaciones adicionales en la discusión de cada componente del control interno. Implementación de un control significa que el control existe y que la entidad lo está usando. El auditor considera el diseño de un control para determinar si considera su implementación. Un control diseñado de manera no apropiada puede representar una debilidad de importancia relativa¹⁶ en el control utilidad y el auditor considera si debe comunicar esto a los encargados del mando (gobierno corporativo) y a la administración según requiere el párrafo 120.

Los procedimientos de evaluación del riesgo para obtener evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles relevantes pueden incluir investigar con personal de la entidad, observar la aplicación de controles específicos, inspeccionar documentos e informes, y rastrear transacciones a través del sistema de información que sean relevantes a la información financiera. La investigación por sí sola no es suficiente para evaluar el diseño de un control relevante para una auditoría y para determinar si se ha implementado.

Obtener un entendimiento de los controles de una entidad no es suficiente para que sirva como prueba de la efectividad operativa de los controles, a menos que haya algo de automatización que disponga la aplicación consistente de la operación del control (más adelante, se describen los elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la auditoría). Por ejemplo, obtener evidencia de auditoría sobre la implementación de un control operado manualmente en un momento determinado, no proporciona evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa del control en otros momentos durante el periodo que se audita. Sin embargo, la TI hace posible a una entidad

¹⁶ Una debilidad de importancia relativa en el control interno es la que pudiera tener un efecto de importancia relativa en los Estados Financieros.

procesar grandes volúmenes de datos de manera consistente y amplia la capacidad de la entidad de monitorear el desempeño de las actividades de control y de lograr la segregación efectiva de deberes al implementar controles de seguridad en las aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación. Por lo tanto, debido a la consistencia inherente del procesamiento con TI, realizar procedimientos de auditoría para determinar si un control automático se ha implementado puede servir como prueba de la efectividad operativa de ese control, dependiendo de la evaluación y pruebas de control por el auditor como los de cambios en programas. La NIA 330¹⁷ describe con más detalle las pruebas de efectividad de operación de los controles.

1.2.5.6 Características de elementos manuales y automatizados del control interno relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor

La mayoría de las entidades hacen uso de sistemas de TI para fines de información financiera y de operaciones. Sin embargo, aun cuando se use extensamente TI, habrá elementos manuales en los sistemas. El equilibrio entre elementos manuales y automatizados varía. En ciertos casos, como en entidades pequeñas menos complejas, los sistemas pueden ser principalmente manuales. En otros casos, el grado de automatización puede variar con algunos sistemas sustancialmente automatizados con pocos elementos manuales relacionados y otros, aun dentro de la misma entidad, predominantemente manuales. Como resultado, es probable que el sistema de control interno de una entidad contenga elementos manuales y automatizados, cuyas características sean relevantes para la evaluación del riesgo por el auditor y los procedimientos adicionales de auditoría que se basan en esta evaluación.

El uso de elementos manuales o automatizados en el control interno también afecta la manera en que las transacciones se inician, registran, procesan e informan. Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de actividades, conciliaciones y seguimiento de partidas de conciliación. alternativamente, una entidad puede usar procedimientos automatizados para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones, en cuyo caso los registros en formato electrónico sustituyen documentos de papel como órdenes de compra, facturas, documentos de embarque y

¹⁷ NIA 330 "Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados"

registros de contabilidad relacionados. Los controles en sistemas de TI consisten de una combinación de controles automatizados (por ejemplo, controles integrados en programas de computadora) y controles manuales. Más aún, los controles manuales pueden ser independientes de TI, pueden usar información producida por TI, o pueden estar limitados a monitorear el funcionamiento efectivo de TI y de los controles automatizados y a manejar las excepciones. Cuando se usa TI para iniciar, registrar, procesar o informar transacciones, u otros datos financieros para inclusión en los Estados Financieros, los sistemas y programas pueden incluir controles relacionados con las correspondientes aseveraciones para cuentas de importancia relativa o pueden ser críticos para el funcionamiento efectivo de los controles manuales que dependan de TI. La mezcla de controles manuales y automatizados en una entidad varía con la naturaleza y complejidad del uso de TI por la entidad.

Generalmente, la TI proporciona beneficios potenciales de efectividad y eficiencia para el control interno de una entidad porque hace posible que la misma:

- Aplique de manera consistente reglas de negocios predefinidas y realice cálculos complejos al procesar grandes volúmenes de transacciones o datos;
- Mejore la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
- Facilite el análisis adicional de información;
- Amplíe la capacidad de monitorear el desempeño de las actividades de la entidad y sus políticas y procedimientos;
- Reduzca el riesgo de que se burlen los controles; y
- Aumente la capacidad de lograr una efectiva segregación de deberes al implementar controles de seguridad en aplicaciones, bases de datos y sistemas de operación.

La TI también presenta riesgos específicos al control interno de una entidad, incluyendo los siguientes:

- Dependencia de sistemas o programas que procesen los datos de una manera no exacta o que procesen datos no exactos, o ambas cosas.

- Acceso no autorizado a datos que puedan dar como resultado destrucción de datos o cambios no apropiados a los mismos, incluyendo el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o registro inexacto de transacciones. Pueden surgir riesgos particulares cuando múltiples usuarios tienen acceso a una base común de datos.
- La posibilidad de que personal de TI obtenga privilegios de acceso más allá de los necesarios para desempeñar sus deberes asignados, faltando, por lo tanto, a la segregación de deberes.
- Cambios no autorizados a datos en los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a sistemas o programas.
- Dejar de hacer los cambios necesarios a sistemas o programas.
- Intervención manual inapropiada.
- Potencial pérdida de datos o incapacidad de acceder a los datos según se requiere.

Los aspectos manuales de los sistemas pueden ser más adecuados donde se requiera juicio y discreción como para las circunstancias siguientes:

- Transacciones grandes, inusuales o no recurrentes.
- Circunstancias donde los errores sean difíciles de definir, anticipar o predecir.
- En circunstancias cambiantes que requieran una respuesta de control fuera del alcance de un control automatizado existente.
- Al monitorear la efectividad de controles automatizados.

Los controles manuales son desempeñados por personas y, por lo tanto presentan riesgos específicos al control interno de la entidad. Los controles manuales pueden ser menos confiables que los controles automatizados porque pueden ser más fácilmente burlados, ignorados o sobrepasados y son también más propensos a errores y equivocaciones simples. Por lo tanto, no puede asumirse la consistencia de la aplicación de un elemento manual del control. Los sistemas manuales pueden ser menos adecuados para lo siguiente:

- Alto volumen de transacciones o transacciones recurrentes, o en situaciones donde errores que pueden anticiparse o predecirse puedan prevenirse o detectarse por parámetros de control que son automatizados.
- Actividades del control donde las maneras específicas de desempeñar el control puedan diseñarse y automatizarse de manera adecuada.

La extensión y naturaleza de los riesgos para el control interno varían dependiendo de la naturaleza y características del sistema de información de la entidad. Por lo tanto, para entender el control interno, el auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan por el uso de TI o sistemas manuales estableciendo controles efectivos.

a) Limitaciones del control interno

El control interno, no importa lo bien diseñado y operado que este, puede proporcionar a una entidad sólo una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de información financiera de la entidad. La probabilidad de logro se afecta por las limitaciones inherentes al control interno. Éstas incluyen las realidades relativas a que el juicio humano en la toma de decisiones puede ser errado y que pueden ocurrir fallas en el control interno debido a errores humanos, errores o equivocaciones. Por ejemplo, si el personal del sistema de una entidad no entiende completamente cómo procesa las transacciones de ventas un sistema de entrada de pedidos, pueden diseñar erróneamente cambios al sistema para procesar transacciones de ventas para una nueva línea de productos. Por otra parte, estos cambios pueden estar correctamente diseñados pero ser malentendidos por las personas que traducen el diseño al código del programa. Pueden también ocurrir errores en el uso de información producida por TI. Por ejemplo, pueden diseñarse controles automatizados para informar transacciones por encima de una cantidad especificada para una revisión de la administración, pero las personas responsables de conducir la revisión pueden no entender el propósito de estos informes y, consecuentemente, pueden dejar de revisarlos o no investigar las partidas inusuales.

Adicionalmente, los controles pueden ser evitados por la colusión de dos o más personas o porque la administración inapropiadamente sobrepasa el control interno. Por ejemplo, la administración puede participar en arreglos marginales con los clientes, que alteren los

términos y condiciones de los contratos estándar de ventas de la entidad, lo que puede dar como resultado un reconocimiento impropio de ingresos. También pueden sobrepasarse o incapacitarse las verificaciones de emisión de cheques en un programa de software que se diseñan para identificar e informar transacciones que excedan de límites de crédito especificados.

Las entidades pequeñas a menudo tienen menos empleados, lo cual puede limitar la extensión en que es factible la segregación de deberes. Sin embargo, para áreas clave, aun en una entidad muy pequeña, puede ser factible implementar algún grado de segregación de deberes u otra forma de controles no sofisticados pero efectivos. El potencial de que el gerente dueño sobrepase los controles depende en alto grado del ambiente de control y, en particular, de las actitudes del gerente dueño sobre la importancia del control interno.

a) Ambiente de control

El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control. El ambiente de control incluye las funciones de gobierno corporativo y administración, y las actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo y de la administración en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente. Es el fundamento para un control interno efectivo, y brinda disciplina y estructura.

La principal responsabilidad por la prevención y detección de fraude y error descansa tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración de una entidad. Al evaluar el diseño del ambiente de control y determinar si se ha implementado, el auditor entiende cómo la administración, con la supervisión de los encargados del gobierno corporativo, ha creado y mantenido una cultura de honestidad y conducta ética, y ha establecido los controles apropiados para prevenir y detectar el fraude y error dentro de la entidad.

Al evaluar el diseño del ambiente de control de la entidad, el auditor considera los siguientes elementos y cómo se han incorporado en los procesos de la entidad:

- (i) Comunicación y ejecución de la integridad y valores éticos -- elementos esenciales que influyen en la efectividad del diseño, administración y monitoreo de los controles.
- (ii) Compromiso hacia la competencia. consideración de la administración de los niveles de competencia para puestos particulares y cómo se traducen esos niveles en habilidades v conocimiento requeridos.
- (iii) Participación por parte de los encargados del gobierno corporativo - independencia de la administración, su experiencia y estatura, el grado de su implicación y escrutinio de las actividades, la información que reciben, el grado al que plantean y dan seguimiento a cuestiones difíciles ante la administración, y su interacción con los auditores internos y externos.
- (iv) Filosofía y estilo operativo de la administración - el enfoque de la administración para tomar y administrar riesgos de negocio, y actitudes y acciones de la administración hacia las funciones de información financiera, procesamiento de información, y contabilidad y personal.
- (v) Estructura organizacional - el marco de referencia dentro del cual se planean, ejecutan, controlan y revisan las actividades de una entidad para lograr sus objetivos.
- (vi) Asignación de autoridad y responsabilidad - cómo se asignan la autoridad y responsabilidad por las actividades operativas, y cómo se establecen las relaciones de información y jerarquías de autorización.
- (vii) Políticas y prácticas de recursos humanos - reclutamiento, orientación, entrenamiento, evaluación, asesoría, promoción, compensación y acciones correctivas.

Al entender los elementos del ambiente de control, el auditor también considera si se han implementado. Ordinariamente, el auditor obtiene evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo, por ejemplo, corroborar las investigaciones a través de la observación o inspección de documentos. Por ejemplo, mediante las investigaciones con la administración y

empleados, el auditor puede obtener un entendimiento de cómo comunica la administración a los empleados sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y conducta ética. El auditor determina si los controles se han implementado, considerando, por ejemplo, si la administración ha establecido un código formal de conducta y si actúa de manera tal que soporte el código o pase por alto las violaciones, o autorice excepciones al mismo.

La evidencia de auditoría para elementos del ambiente de control puede no estar disponible en forma de documentos, en particular para entidades pequeñas donde la comunicación entre la administración y demás personal puede ser informal; aunque efectiva. Por ejemplo, el compromiso de la administración hacia los valores éticos y la competencia a menudo se implementan mediante la conducta y actitud que demuestran en el manejo del negocio de la entidad y no en un código de conducta escrito. Consecuentemente, las actitudes de la administración, su conciencia y acciones son de particular importancia en el diseño del ambiente de control de una entidad pequeña. Además, el papel de los encargados del gobierno corporativo a menudo lo asume el gerente dueño donde no hay otros dueños.

Las responsabilidades generales de los encargados del gobierno corporativo se reconocen en códigos de prácticas y otras reglamentaciones o guías producidas para beneficio de los encargados del gobierno corporativo. Uno de los papeles, más no el único, de los encargados del gobierno corporativo es equilibrar las presiones sobre la administración en relación con la información financiera. Por ejemplo, la base para la remuneración de la administración puede poner énfasis en que la administración sobresalga en las conflictivas demandas de información financiera y beneficios percibidos por mejores resultados. Al entender el diseño del ambiente de control el auditor considera asuntos como la independencia de los directores y su capacidad para evaluar las acciones de la administración. El auditor también considera si hay un comité de auditoría que entienda las transacciones de negocios de la entidad y evalúe si los Estados Financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante) de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

La naturaleza del ambiente de control de una entidad es tal que tiene un efecto dominante en la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa. Por ejemplo, los controles del gerente dueño pueden mitigar la falta de segregación de deberes

en un negocio pequeño, o un consejo de directores activo e independiente puede influir en la filosofía y estilo operativo de la administración de alto rango en entidades mayores. La evaluación del auditor del diseño del ambiente de control de la entidad, incluye considerar si las fuerzas de los elementos del ambiente de control dan de manera colectiva un fundamento apropiado para los otros componentes del control interno y no son socavados por las debilidades del ambiente de control. Por ejemplo, las políticas y prácticas de recursos humanos dirigidas a la contratación de personal competente en finanzas, contabilidad y TI pueden no mitigar un fuerte sesgo por parte de la alta administración hacia la declaración exagerada de utilidades. Los cambios en el ambiente de control pueden afectar la relevancia de la información obtenida en auditorías anteriores. Por ejemplo, la decisión de la administración de comprometer suficientes recursos para atender a los riesgos de seguridad que presenta la TI puede afectar de manera adversa al control interno al permitir que se hagan cambios no apropiados a programas o datos de computadora, o al permitir que se procesen transacciones no autorizadas.

La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa y según, se explica en el párrafo 5 de la NIA 330¹⁸, influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría. En particular, puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, aunque un ambiente de control satisfactorio no es un freno absoluto al fraude. A la inversa, las debilidades del ambiente de control pueden debilitar la efectividad de los controles y ser, por lo tanto, factores negativos en la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, en particular en relación con el fraude.

El ambiente de control en sí mismo no previene, o detecta y corrige, una representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas, y revelaciones y aseveraciones relacionadas. El auditor, por lo tanto, ordinariamente considera el efecto de otros componentes junto con el ambiente de control cuando evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa; por ejemplo, el monitoreo de los controles y la operación de actividades de control específicas.

¹⁸ NIA 330 "Procedimientos del auditor respecto de los Riesgos evaluados"

b) El proceso de evaluación del riesgo por la entidad

El auditor deberá obtener un entendimiento del proceso de la entidad para identificar riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información financiera y para decidir sobre acciones para atender a esos riesgos, y los resultados consecuentes. El proceso se describe como el “proceso de evaluación del riesgo por la entidad”, y forma la base de cómo determina la administración los riesgos que hay que administrar.

Al evaluar el diseño e implementación del proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor determina cómo identifica la administración los riesgos de negocio relevantes para la información financiera, estima la importancia de los riesgos, evalúa la probabilidad de su ocurrencia y decide las acciones para administrarlos. Si el proceso de evaluación del riesgo por la entidad es apropiado a las circunstancias, ayuda al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

El auditor investiga sobre los riesgos de negocio que la administración ha identificado y considera si pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Durante la auditoría, el auditor puede identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa que la administración no haya identificado. En estos casos, el auditor considera si hubo un riesgo subyacente de algún tipo que debiera haberse identificado por el proceso de evaluación del riesgo de la entidad, y si es así, por qué ese proceso no lo hizo y si el proceso es el apropiado a sus circunstancias. Si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, el auditor lo comunica a los encargados del gobierno corporativo, según lo requiere el párrafo 120.

En una entidad pequeña, la administración puede no tener un proceso formal de evaluación del riesgo, según se describe en el párrafo 76. Para estas entidades, el auditor discute con la administración cómo se identifican los riesgos para el negocio por la administración y cómo se atiende a ellos.

c) Sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, y comunicación

El sistema de información relevante a los objetivos de información financiera, que incluye el sistema contable, consiste de los procedimientos y registros establecidos para iniciar,

registrar, procesar e informar transacciones de la entidad (asi como los hechos y condiciones) y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y capital relacionados.

El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera, incluyendo las áreas siguientes:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los Estados Financieros.
- Los procedimientos, tanto en sistemas de TI como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los Estados Financieros.
- Los registros contables relacionados, ya sea electrónicos o manuales, que soportan información y cuentas específicas en los Estados Financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones, distintos de clases de transacciones, que son importantes para los Estados Financieros.
- El proceso de información financiera utilizado para preparar los Estados Financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.

Al obtener este entendimiento, el auditor considera los procedimientos utilizados para transferir información de los sistemas de procesamiento de transacciones al libro mayor principal o sistemas de información financiera. El auditor también entiende los procedimientos de la entidad para capturar información relevante a la información financiera para hechos y condiciones distintos de las transacciones, como la depreciación y amortización de activos y cambios en la probabilidad de cobro de cuentas por cobrar.

El sistema de información de una entidad típicamente incluye el uso de asientos, estándar en el diario que se requieren de manera recurrente para registrar transacciones como ventas, compras y desembolsos de efectivo en el mayor general, o para registrar estimaciones contables que hace periódicamente la administración como cambios en el estimado de cuentas por cobrar incobrables.

El proceso de información financiera de una entidad también incluye el uso de asientos no estándar en el diario, para registrar transacciones inusuales no recurrentes o ajustes. Ejemplos de estos asientos incluyen consolidar ajustes asientos por una combinación o disposición de negocios o estimaciones no recurrentes como el deterioro de un activo. En sistemas manuales de mayor general en papel, los asientos no estándar del diario pueden identificarse mediante inspección de mayores, diarios y documentación soporte. Sin embargo, cuando se usan procedimientos automatizados para mantener el mayor general preparar los Estados Financieros, estos asientos pueden existir sólo en forma electrónica y pueden ser más fácilmente identificados a través del uso de técnicas de auditoría con ayuda de computadora.

La preparación de los Estados Financieros de la entidad incluye procedimientos que se diseñan para asegurar que la información que se requiere revelar según el marco de referencia de información financiera aplicable se acumule, registre, procese, resuma e informe de manera apropiada en los Estados Financieros.

Al obtener un entendimiento, el auditor considera los riesgos de representación errónea de importancia relativa asociados con el hecho de sobrepasar de modo inapropiado los controles sobre los asientos del diario y los controles que rodean los asientos no estándar del diario. Por ejemplo, los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error inadvertido pero no superan el riesgo de que individuos puedan sobrepasar de manera inapropiada estos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando las cantidades que se pasan automáticamente al mayor general o al sistema de información financiera. Más aún, el auditor se mantiene atento a que cuando se usa TI para transferir información automáticamente, puede haber poca o ninguna evidencia visible de esta intervención en los sistemas de información.

El auditor también entiende cómo se resuelve el procesamiento incorrecto de las transacciones, por ejemplo, si es que hay un archivo de suspenso automatizado y cómo lo usa la entidad para asegurar que las partidas en suspenso se aclaren oportunamente, y cómo se procesan y contabilizan las omisiones al sistema y situaciones no consideradas por los controles.

El auditor obtiene un entendimiento del sistema de información de la entidad relevante a la información financiera de una manera que sea apropiada a las circunstancias de la entidad. Esto incluye obtener un entendimiento de cómo se originan las transacciones dentro de los procesos de negocios de la entidad. Los procesos de negocios de una entidad son las actividades diseñadas para desarrollar, comprar, producir, vender y distribuir los productos y servicios de una entidad; asegurar el cumplimiento de leyes y reglamentaciones, y registrar información, incluyendo información financiera y contable.

El auditor deberá entender cómo comunica la entidad los papeles y responsabilidades de la información financiera y los asuntos importantes relativos a la información financiera. La comunicación implica proporcionar un entendimiento de los papeles y responsabilidades individuales del control interno sobre la información financiera y puede adoptar formas como manuales de políticas y manuales de información financiera. Incluye el grado al que el personal entiende cómo sus actividades en el sistema de información financiera se relacionan con el trabajo de otros, y los medios de informar excepciones a un nivel más alto apropiado dentro de la entidad. Los canales de comunicación abiertos ayudan a asegurar que se informen las excepciones y se actúe sobre ellas. El entendimiento del auditor de la comunicación correspondiente a asuntos de información financiera también incluye comunicaciones entre la administración y los encargados del gobierno corporativo, particularmente el comité de auditoría, así como comunicaciones externas, como con las autoridades reguladoras.

d) Actividades de control

El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que se llevan a cabo las directivas de la administración: por ejemplo, que se toman las acciones necesarias para atender a los riesgos que amenazan el logro de los objetivos de la entidad. Las actividades de control, sean dentro de sistemas de TI o manuales, tienen diversos objetivos y se aplican a diversos niveles organizacionales y funcionales. Ejemplos de actividades de control específicas incluyen las relativas a lo siguiente:

- Autorización.
- Revisiones de desempeño.
- Procesamiento de información.
- Controles físicos.
- Segregación de deberes.

Al obtener un entendimiento de las actividades de control, la principal consideración del auditor es si, y cómo, una actividad de control específica, en lo individual o en combinación con otras, previene, o detecta y corrige, representaciones erróneas de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones. Las actividades de control relevantes para la auditoría son aquéllas de las que el auditor considera necesario obtener un entendimiento para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados. Una auditoría no requiere un entendimiento de todas las actividades de control relacionado, con cada clase importante de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones de los Estados Financieros o con todas las aseveraciones que les son relevantes. El énfasis del auditor está en identificar y obtener un entendimiento de las actividades de control que atienden a las áreas donde el auditor considera que es más probable que ocurran representaciones erróneas de importancia relativa. Cuando múltiples actividades de control logran el mismo objetivo, es innecesario obtener un entendimiento de cada una de las actividades de control relacionadas con dicho objetivo.

El auditor considera el conocimiento de la presencia o ausencia de actividades de control obtenido del entendimiento de los otros componentes del control interno al determinar si es necesario dedicar atención adicional a obtener un entendimiento de las actividades de control. Al considerar si las actividades de control son relevantes para la auditoría, el auditor considera los riesgos que ha identificado que puedan dar origen a representación errónea de importancia relativa. También las actividades de control son relevantes para la auditoría si se requiere que el auditor las evalúe.

El auditor deberá obtener un entendimiento de cómo ha respondido la entidad a los riesgos que se originan de la TI. El uso de TI afecta la manera en que se implementan las actividades de control. El auditor considera si la entidad ha respondido de manera adecuada a los riesgos que se originan de TI estableciendo controles generales de TI efectivos y controles de aplicación. Desde la perspectiva del auditor, los controles sobre los sistemas de TI son efectivos cuando mantienen la integridad de la información y la seguridad de los datos que procesan dichos sistemas.

Los controles generales de TI son políticas y procedimientos que se relacionan con muchas aplicaciones y soportan el funcionamiento efectivo de los controles de aplicación al ayudar a asegurar la operación continua apropiada de los sistemas de información. Los controles generales de TI que mantienen la integridad de la información y seguridad de los datos comúnmente incluyen controles sobre lo siguiente:

- Operaciones de centros de datos y redes.
- Adquisición, cambio y mantenimiento de software del sistema.
- Seguridad de acceso.
- Adquisición, desarrollo y mantenimiento de sistemas de aplicación.

Los controles de aplicación son procedimientos manuales o automatizados que típicamente operan en el ámbito del proceso del negocio. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Consecuentemente, los controles de aplicación se relacionan con procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones u otros datos financieros. Estos controles ayudan a asegurar que las transacciones ocurrieron, que están autorizadas y que son registradas y procesadas de manera completa y exacta. Los ejemplos incluyen verificaciones de emisión de cheques de datos de entrada, y verificaciones de secuencia numérica de los cheques con seguimiento manual de informes de excepción o corrección en el punto de entrada de los datos.

Monitoreo de controles

El auditor deberá obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, incluyendo

los relacionados con las actividades de control relevantes para la auditoría, y de cómo inicia la entidad acciones correctivas a sus controles.

El monitoreo de controles es un proceso para evaluar la efectividad del desempeño del control interno a través del tiempo. Implica evaluar el diseño y operación de los controles oportunamente y emprendiendo las acciones correctivas necesarias modificadas por cambios en las condiciones. La administración logra el monitoreo de los controles a través de actividades continuas, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas. A menudo las actividades continuas de monitoreo están incorporadas a las actividades normales recurrentes de una entidad e incluyen actividades regulares de administración y supervisión. En muchas entidades, los auditores internos o el personal que desempeña funciones similares contribuyen al monitoreo de las actividades de una entidad. Para guías adicionales, ver la NIA 610, "Consideración del Trabajo de Auditoría Interna". Las actividades de monitoreo de la administración pueden también incluir el usar información de comunicaciones de partes externas como reclamaciones de clientes y comentarios de reguladores que pueden indicar problemas o señalar áreas que necesitan mejoras.

Mucha de la información usada en el monitoreo puede producirse por el sistema de información de la entidad. Si la administración supone que los datos usados para monitorear son exactos sin tener una base para dicho supuesto, pueden existir errores en la información, llevando potencialmente a la administración a conclusiones incorrectas de sus actividades de monitoreo. El auditor obtiene un entendimiento de las fuentes de la información relacionada con las actividades de monitoreo de la entidad y la base sobre la que considera la administración que la información es suficientemente confiable para ese propósito. Cuando el auditor se propone hacer uso de la información de la entidad producida para actividades de monitoreo, como informes del auditor interno, el auditor considera si la información brinda una base confiable y está suficientemente detallada para el fin del auditor.

e) Evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa

El auditor deberá identificar, evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Para este fin, el auditor:

- Identifica los riesgos a lo largo del proceso de obtención de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles relevantes que se relacionan con los riesgos, y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los Estados Financieros;
- Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración;
- Considera si los riesgos son de una magnitud que pudiera dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros; y
- Considera la probabilidad de que los riesgos pudieran dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros.

El auditor utiliza información reunida al desempeñar procedimientos de evaluación del riesgo, incluyendo la evidencia de auditoría obtenida al evaluar el diseño de los controles y determinar si se han implementado, como evidencia de auditoría para soportar la evaluación del riesgo. El auditor usa la evaluación del riesgo para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría por desempeñar.

El auditor determina si los riesgos identificados de representación errónea de importancia relativa se relacionan con clases específicas de transacciones, saldos de cuentas, revelaciones y aseveraciones relacionadas, o si se relacionan de un modo más dominante con los Estados Financieros como un todo y potencialmente afectan a muchas aseveraciones. Estos últimos riesgos (riesgos al nivel de estado financiero) pueden derivar, en particular, de un ambiente de control débil.

La naturaleza de los riesgos que se originan de un ambiente de control débil de control es tal que no es probable que se reduzcan a riesgos individuales específicos de representación errónea de importancia relativa en clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones particulares. Más bien, las debilidades como falta de competencia de la administración, pueden tener un efecto más dominante en los Estados Financieros y pueden requerir una respuesta global por parte del auditor.

Al hacer evaluaciones de los riesgos, el auditor puede identificar los controles con probabilidad de prevenir, o detectar y corregir, una representación errónea de importancia

relativa en aseveraciones específicas. Generalmente, el auditor obtiene un entendimiento de los controles y los relaciona con aseveraciones en el contexto de procesos y sistemas en que existen. Hacer esto es útil porque las actividades individuales de control a menudo no atienden por sí mismas a un riesgo. A menudo sólo las actividades múltiples de control, junto con otros elementos del control interno, serán suficientes para atender a un riesgo.

A la inversa, algunas actividades de control pueden tener un efecto específico en una aseveración individual incorporada en una clase particular de transacciones o saldos de cuenta. Por ejemplo, las actividades de control que establece una entidad para asegurar que su personal esté contando y registrando de manera apropiada el inventario físico, anual se relacionan directamente con las aseveraciones de existencia e integridad para el saldo de cuenta de inventario.

Los controles pueden estar directa o indirectamente relacionados con una aseveración. Mientras más directa sea la relación, menos efectivo puede ser el control para prevenir, o detectar y corregir, representaciones erróneas en dicha aseveración. Por ejemplo, la revisión de un gerente de ventas de un resumen de actividades de ventas por tiendas específicas por región, ordinariamente está sólo indirectamente relacionada con la aseveración de integridad para ingreso de ventas. Consecuentemente, puede ser menos efectiva para reducir el riesgo para dicha aseveración que los controles directamente relacionados con la misma como cotejar documentos de embarque con documentos de facturación.

El entendimiento del auditor del control interno puede despertar dudas sobre la auditabilidad de los Estados Financieros de una entidad. Las preocupaciones sobre la integridad de la administración de la entidad pueden ser tan serias como para causar que el auditor concluya que el riesgo de representación errónea por parte de la administración en los Estados Financieros sea tal que no pueda conducirse una auditoría. También, las preocupaciones sobre la condición y confiabilidad de los registros de una entidad pueden hacer que el auditor concluya que es poco probable que haya disponible suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión limpia sobre los Estados Financieros. En estas circunstancias el auditor considera una calificación o abstención de opinión, pero en algunos casos el único recurso del auditor puede retirarse del trabajo.

f) Riesgos de importancia que requieren consideración especial de auditoría

Como parte de la evaluación del riesgo, el auditor deberá determinar cuáles de los riesgos identificados son, a juicio del auditor, riesgos que requieran una consideración especial de auditoría (estos riesgos se definen como "riesgos importancia"). Además, la NIA 320¹⁹, párrafos 44 y 51, describe las consecuencias que tiene para los procedimientos adicionales de auditoría el identificar un riesgo como importante.

La determinación de los riesgos de importancia, que surgen en la mayoría de las auditorías, es un caso de juicio profesional del auditor. Al ejercer este juicio, el auditor excluye el efecto de los controles identificados relacionados con el riesgo para determinar si la naturaleza del riesgo, la probable magnitud de la potencial representación errónea incluyendo la posibilidad de que el riesgo pueda dar origen a múltiples representaciones erróneas, y la probabilidad de que el riesgo ocurra son tales que requieren una consideración especial de auditoría. Es menos probable que las transacciones de rutina, no complejas, que están sujetas a procesamiento sistemático den origen a riesgos importantes porque tienen riesgos inherentes más bajos. Por otra parte, los riesgos importantes a menudo se derivan de riesgos de negocio que pueden dar como resultado una representación errónea de importancia relativa. Al considerar la naturaleza de los riesgos, el auditor considera un número de asuntos, incluyendo los siguientes:

- Si el riesgo es un riesgo de fraude.
- Si el riesgo está relacionado con recientes desarrollos económicos o contables importantes u otros desarrollos y, por lo tanto, requiere atención específica.
- La complejidad de las transacciones.
- Si el riesgo implica transacciones importantes con partes relacionadas.
- El grado de subjetividad en la medición de información financiera relacionada con el riesgo, especialmente la que implique una amplia gama de falta de certeza en la medición.

¹⁹ NIA 320 "Importancia relativa de la AUDITORÍA"

- Si el riesgo implica transacciones importantes que estén fuera del curso normal del negocio para la entidad, o que de otro modo parezcan ser inusuales.

Los riesgos de importancia a menudo se relacionan con transacciones importantes no rutinarias y con asuntos de juicio. Las transacciones no rutinarias son aquellas que son inusuales, ya sea debido a su tamaño o naturaleza y que, por lo tanto, ocurren con poca frecuencia. Los asuntos de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones contables para las que hay una falta importante de certeza en la medición.

Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con transacciones importantes no rutinarias que se originan de asuntos como los siguientes:

- Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable;
- Mayor intervención manual para la compilación y procesamiento de datos;
- Cálculos o principios de contabilidad complejos; y
- La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pueden dificultar a la entidad a implementar controles efectivos sobre los riesgos.

Los riesgos de representación errónea de importancia relativa pueden ser mayores para riesgos relacionados con asuntos importantes de juicio que requieren el desarrollo de estimaciones contables, que se originan de asuntos como los siguientes:

- Los principios de contabilidad para estimaciones contables o reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a interpretación diferente.
- El juicio requerido puede ser subjetivo, complejo o requerir supuestos sobre los efectos de cuentas futuras, por ejemplo, juicio sobre el valor razonable.

Para riesgos de importancia, al grado en que el auditor no lo haya hecho así, éste deberá evaluar el diseño de los controles relacionados de la entidad, incluyendo actividades relevantes de control, y determinar si se han implementado. Se requiere un entendimiento de los controles de la entidad relacionados con los riesgos de importancia para proporcionar al auditor información adecuada para desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La administración debería estar enterada de los riesgos importantes; sin embargo, a menudo es

menos probable que los riesgos relativos a asuntos no rutinarios o de juicio estén sujetos a controles de rutina. Por lo tanto, el entendimiento del auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para estos riesgos de importancia incluye si, y cómo, responde la administración a los riesgos y si se han implementado actividades de control como revisión de supuestos de la administración de alto rango o expertos, procesos formales para estimaciones o aprobación de los encargados del gobierno corporativo, para atender a los riesgos. Por ejemplo, donde hay hechos fuera de serie como el recibo de notificación de un juicio legal importante, la consideración de la respuesta de la entidad incluirá asuntos como si se ha referido a los expertos apropiados (al asesor legal interno o externo), si se ha hecho una evaluación del efecto potencial y cómo se propone que las circunstancias se revelen en los Estados Financieros.

Si la administración no ha respondido de manera apropiada mediante la implementación de controles sobre los riesgos de importancia y si, como resultado, el auditor juzga que hay una debilidad de importancia relativa en el control interno de la entidad, el auditor comunica este asunto a los encargados del gobierno también considera las implicaciones para la evaluación del riesgo por el auditor.

g) Riesgos para los que los procedimientos sustantivos solos no proporcionan suficiente evidencia apropiada de auditoría

Como parte de la evaluación del riesgo, el auditor deberá evaluar el diseño y determinar la implementación de los controles de la entidad, incluyendo las actividades relevantes de control, sobre los riesgos para los que, a juicio del auditor, no es posible o factible reducir los riesgos de representación errónea de importancia relativa por aseveración a un nivel aceptablemente bajo con la evidencia de auditoría obtenida sólo de los procedimientos sustantivos.

El entendimiento del sistema de información de la entidad relevante para la información financiera, hace posible al auditor identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa que se relacionan directamente con el registro de clases rutinarias de transacciones o saldos de cuentas y la preparación de Estados Financieros confiables; éstos incluyen los riesgos de procesamiento inexacto o incompleto. Ordinariamente, estos

riesgos se relacionan con clases importantes de transacciones como ingreso, compras y recibos de efectivo o pagos en efectivo de una entidad.

Las características de las transacciones de negocios diarias de rutina a menudo permiten un procesamiento altamente automatizado con poca o ninguna intervención manual. En tales circunstancias, puede no ser posible desempeñar sólo procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Por ejemplo, en circunstancias donde una cantidad importante de la información de una entidad se inicia, registra, procesa o informa electrónicamente como en un sistema integrado, el auditor puede determinar que no es posible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos proporcionen suficiente evidencia apropiada de auditoría de que las clases importantes de transacciones o saldos de cuentas, no están representadas erróneamente de importancia relativa. En estos casos, la evidencia de auditoría puede estar disponible sólo en forma electrónica, y el que sea suficiente y apropiada generalmente depende de la efectividad de los controles sobre su exactitud e integridad. Más aún, el potencial de que ocurra una iniciación impropia o alteración de la información y que no se detecte puede ser mayor si la información se inicia, registra, procesa o informa sólo en forma electrónica y los controles apropiados no están operando de manera efectiva.

Los ejemplos de situaciones donde el auditor puede hallar imposible diseñar procedimientos sustantivos efectivos que por sí mismos den suficiente evidencia apropiada de auditoría de que ciertas aseveraciones no están representadas erróneamente de importancia relativa, incluyen los siguientes:

- Una entidad que conduce su negocio utilizando TI para iniciar órdenes para la compra y entrega de mercancías con base en reglas predeterminadas de qué pedir y en qué cantidades y para pagar las cuentas por pagar relacionadas, con base en decisiones generadas por el sistema iniciadas a la confirmación, de recibo de las mercancías y de los términos de pago. No se produce ni mantiene ninguna otra documentación de pedidos colocados o de mercancías recibidas, más que a través del sistema de TI.
- Una entidad que presta servicios a clientes vía medios electrónicos (por ejemplo, un proveedor de servicio de Internet o una compañía de telecomunicaciones) y usa TI

para crear un registro de los servicios dados a sus clientes, para iniciar y procesar sus facturaciones por los servicios y registrar automáticamente dichas cantidades en registros electrónicos de contabilidad que son parte del sistema que se usa para producir los Estados Financieros de la entidad.

h) Revisión de la evaluación del riesgo

La evaluación por el auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración se basa en evidencia de auditoría disponible y puede cambiar durante el curso de la auditoría al obtener evidencia adicional de auditoría. En particular, la evaluación del riesgo puede basarse en una expectativa de que los controles están operando de manera efectiva para prevenir o detectar y corregir, una representación errónea e importancia relativa al nivel de aseveración. Al desempeñar pruebas de control para obtener evidencia de auditoría sobre su efectividad operativa, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que los controles no están operando de manera efectiva en momentos relevantes durante la auditoría. De modo similar, al realizar procedimientos sustantivos el auditor puede detectar representaciones erróneas en cantidades o frecuencia mayores de lo que sea consistente con las evaluaciones del riesgo por el auditor. En circunstancias donde el auditor, al realizar procedimientos adicionales de auditoría, obtiene evidencia de auditoría sobre la que originalmente basó la evaluación, el auditor revisa la evaluación y modifica consecuentemente los procedimientos adicionales de auditoría planeados.²⁰

i) Comunicación con los encargados del gobierno corporativo y la administración

El auditor deberá enterar al gobierno corporativo o a la administración, tan pronto sea factible, y a un nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno que hayan llegado a la atención del auditor.

Si el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la entidad no ha controlado, o cuyo control relevante es inadecuado, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la

²⁰ Ver párrafos 66 y 70 de la NIA 330 para más guías.

entidad, entonces el auditor incluye estas debilidades del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría del interés del gobierno corporativo.²¹

j) Documentación

El auditor deberá documentar:

- (a) La discusión entre el equipo del trabajo respecto de la susceptibilidad de los Estados Financieros a representación errónea de importancia relativa debida a error o fraude, y las decisiones importantes que se alcancen;
- (b) Elementos clave del entendimiento que se obtiene respecto de cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno identificados en el párrafo 20, incluyendo cada uno de los componentes del control que se identifican en el párrafo 43, para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los Estados Financieros; las fuentes de información de las que se obtiene el entendimiento; y los procedimientos de evaluación del riesgo;
- (c) Los riesgos identificados y evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración, según requiere el párrafo 100; y
- (d) Los riesgos identificados y los controles relacionados evaluados como resultado de los requisitos de los párrafos 113 y 115.

La manera en que se documenten estos asuntos debe determinarla el auditor usando juicio profesional. En particular, los resultados de la evaluación del riesgo pueden documentarse por separado, o pueden documentarse como parte de la documentación de los procedimientos adicionales por el auditor²². Los ejemplos de técnicas comunes, usadas solas o en combinación, incluyen descripciones narrativas, cuestionarios, listas de verificación y diagramas de flujo. Estas técnicas pueden también ser útiles para documentar la evaluación del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel global de los Estados Financieros o de las aseveraciones. La

²¹ Ver NIA 260, Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo

²² (ver párrafo 73 de NIA 330 para guías adicionales)

forma y extensión de esta documentación está influida por la naturaleza, tamaño y complejidad de la entidad y su control interno, disponibilidad de información de la entidad y la metodología y tecnología específicas usadas en el curso de la auditoría. Por ejemplo, la documentación del entendimiento de un sistema complejo de información en que se inician, registran, procesan o informan electrónicamente un gran volumen de transacciones puede incluir diagramas de flujo, cuestionarios o tablas de decisiones. Para un sistema de información que hace uso limitado o ningún uso de TI o por el que se procesan muy pocas transacciones (por ejemplo, deuda a largo plazo) puede ser suficiente la documentación en forma de un memorándum. Ordinariamente, mientras más compleja la entidad y más extensos los procedimientos de auditoría realizados por el auditor, más extensa será la documentación del auditor. La NIA 230,²³ Documentación, da guías respecto de la documentación en el contexto de la auditoría de Estados Financieros.

1.2.6 Perspectiva del sector público

Al llevar a cabo auditorías de entidades del sector público, el auditor toma en cuenta el marco de referencia legislativo y cualesquier otras reglamentaciones, ordenanzas o directivas ministeriales relevantes que afecten al mandato de auditoría y cualesquier otros requisitos especiales de auditoría. Entonces, para obtener un entendimiento del marco de referencia de regulación según requiere el párrafo 22 de esta NIA²⁴, los auditores considerarán la legislación y autoridad apropiada que gobierne la operación de una entidad. De modo similar, respecto del párrafo 30 de esta NIA el auditor deberá estar enterado de que los objetivos de administración, de las entidades del sector público pueden estar influidos por preocupaciones respecto de la rendición pública de cuentas y pueden incluir objetivos que tengan su fuente en legislación, reglamentaciones, ordenanzas de gobierno y directivas ministeriales.

Los párrafos 47-53 de esta NIA explican los controles relevantes para la auditoría. Los auditores del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto a los controles internos, por ejemplo, informar en cumplimiento con un Código de Práctica establecido. Los auditores del sector público pueden también tener responsabilidades de

²³ NIA 230 "Documentación de AUDITORÍA"

²⁴ Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el de referencia de información financiera aplicable

informar en cumplimiento con autoridades legislativas. Su revisión de los controles internos puede ser más amplia y más detallada.

Los párrafos 120 y 121 de esta NIA tratan de la comunicación de debilidades. Puede haber requisitos adicionales de comunicación e información para auditores del sector público. Por ejemplo, las debilidades del control interno pueden tener que informarse a la legislatura o a otro órgano de gobierno.

1.2.7 Control Financiero

El control financiero constituye una herramienta que proporciona una introducción para los directivos no financieros o los encargados de controlar las finanzas de una organización para que esta sea responsable económicamente. Se puede confirmar que es similar a la base de un buen sistema contable, con la importancia de las políticas financieras y de cómo desarrollarlas. Así mismo, estudia la función de las estructuras clave en el control financiero y en la responsabilidad, haciendo una distinción entre la junta y la Ejecutiva de la organización. En general, la herramienta está enfocada a que los directivos no financieros o el jefe de finanzas este informado y actúe de forma competente.

Esta herramienta es una introducción al control financiero y a la responsabilidad para el equipo directivo de una organización o proyecto no financiero. Muchos directivos de las organizaciones de la sociedad civil o proyectos tienen que trabajar con grandes sumas de dinero a pesar de no tener conocimiento experiencia sobre cómo manejarlo. Esta herramienta tiene el fin de dar a esas personas un entendimiento básico de algunos asuntos. Esto no quiere decir que los convertirá en contables, pero les proporcionará una herramienta de referencia para atender algunos conceptos y enfoques. Esta herramienta se debería utilizar con las herramientas: a) elaboración de presupuesto y b) Desarrollo de una estrategia financiera.

1.2.7.1 Administración Estratégica como herramienta fundamental de Control Interno

La administración estratégica significa en la administración orientada a objetivos generales de la organización a largo plazo. La administración estratégica busca el comportamiento

que tienda la consecución de resultados globales de la organización.²⁵ En este sentido, Chiavenato clasifica la planeación de acuerdo al plazo de ejecución.

1.2.7.1 Tipos de planeación

Para comprender el alcance de la auditoría financiera en entidades ejecutoras de Proyectos gubernamentales o no gubernamentales y del concepto de control interno, es preciso conocer partes del proceso de Planeación y Control.

Los proyectos de desarrollo social están basados en la ejecución de inversión comprometida con las entidades financiadoras a través del Basket Funding que compone la erogación de costos que posteriormente se reflejará en un impacto social como ser menor tasa de epidemias, menor tasa de analfabetismo, disminución del desempleo, mayor cantidad de mano de obra calificada, etc.. Por lo tanto, los costos expuestos en los estados financieros que parten de su ejecución que estarían sujetos de medición en el mediano y largo plazo. Esta evaluación partirá del estado de actividades y flujo de efectivo para posteriormente compatibilizar con el Plan Operativo Anual y Plan Estratégico Institucional.

Por lo ante dicho es necesario comprender el proceso administrativo a fin de entender el concepto de Control Interno de acuerdo a los cuadros N° 1 y 2.

Cuadro N° 1 Proceso Administrativo

Nivel	actuación	alcance	Duración	Planeación	Organización	Dirección	Control
Institucional	Estratégica	Global, incluye toda la organización	Largo plazo	Planeación estratégica Determinación de los objetivos organizacionales	Diseño de la estructura organizacional	Dirección general. Políticas directrices y de personal	Controles globales y evaluación del desempeño organizacional
Intermedio	Táctica	Parcial, incluye una unidad de la organización	Mediano plazo	Planeación y asignación de recursos	Diseño departamental. Estructura de los órganos y equipos Normas y procedimientos	Gerencia y recursos. Liderazgo y motivación	Controles tácticos y evaluación del desempeño departamental
Operacional	Operacional	Específico, incluye determinada operación o tarea	Corto plazo	Planes operacionales de acción cotidiana	Diseño de cargos y tareas. Métodos y procesos de operación	Supervisión de primera línea	Controles operacionales y evaluación del desempeño individual

Fuente Idalberto Chiavenato Pg.19²⁶

²⁵ Idalberto Chiavenato "Administación en los Nuevos tiempos"

²⁶ La Administración de los nuevos tiempos Idalberto Chiavenato Pg.19

Cuadro N°2 Tipos de Planeación

Nivel	Actuación	Alcance	Duración
Institucional	Estratégica	Global, incluye toda la organización	Largo plazo
Intermedio	Táctica	Parcial, incluye una unidad de la organización	Mediano plazo
Operacional	Operacional	Específico, incluye determinada operación o tarea	Corto plazo

Fuente: Idalberto Chiavenato Pag. 227²⁷

a) Planeación estratégica

Proceso de adaptación organizacional que implica guiar la acción organizacional en un plazo de tres a cinco años.

Características:

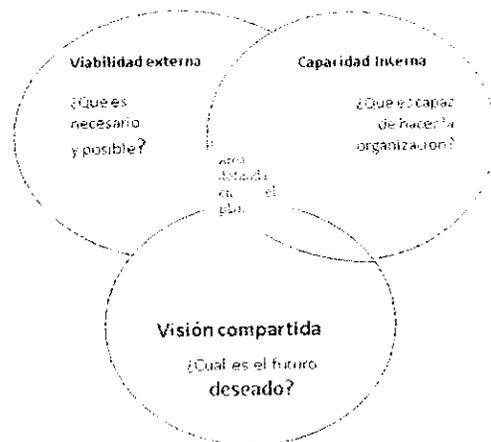
- ⇒ La planeación estratégica se relaciona con la adaptación de la organización a un ambiente variable;
- ⇒ La planeación estratégica se orienta hacia el futuro;
- ⇒ La planeación estratégica es amplia, implica la organización como totalidad;
- ⇒ La planeación estratégica es un proceso de construcción de consenso;
- ⇒ La planeación estratégica es una forma de aprendizaje organizacional. Cómo está orientada hacia la adaptación de la organización al contexto ambiental, la planeación constituye un intento constante de aprender a ajustarse a un ambiente complejo, competitivo y variable; y
- ⇒ Elaboración del mapa ambiental, evaluación de las fortalezas y limitaciones de la organización, incertidumbre e imprevisibilidad.

La planeación estratégica se basa en tres parámetros: la visión del futuro, los actores ambientales y los factores organizacionales internos, comienzan por la construcción del consenso sobre el futuro que se desea: es la visión que describe el mundo en un estado

²⁷ Ivi dem Pg. 227

ideal. A partir de ahí, se examina las condiciones externas del ambiente y las condiciones internas de la organización.

Figura N°3 Parámetros de la planeación estratégica



Fuente: Idalberto Chiavenato Pg229²⁸

b) Planeación táctica

- Incluye determinada unidad organizacional y está orientada a mediano plazo.
- Conversión e interpretación de las decisiones estratégicas en planes concretos de nivel departamental
- Ayudan a alcanzar los planes estratégicos

Características:

Planes de producción: Incluye métodos y tecnologías necesarias para las personas en su trabajo.

Planes financieros: incluye la consecución y asignación del dinero

Planes de marketing: incluye los actos de vender y distribuir bienes y servicios en el mercado.

Planes de Recursos Humanos: Incluye reclutamiento, selección y entrenamiento de las personas.

²⁸ La administración de los nuevos tiempos – Idalberto Chiavenato Pg.229

Políticas Sirven de guías generales de acción y orientación en la toma de decisiones, definen límites y fronteras. En cada política, la organización especifica cómo se deberán comportar los empleados frente a su contenido, son afirmaciones genéricas.

c) Planeación operacional

- Concentrada en el corto plazo se preocupa por el “qué hacer” y “cómo hacer”;
- Transformación de los planes tácticos de cada departamento en planes operacionales para cada tarea o actividad; y
- Certeza y previsibilidad.

Características:

Procedimientos: planes operacionales relacionados con los métodos.

Presupuestos: relacionado con el dinero.

Programas: relacionado con el tiempo.

Reglamentos: relacionados con los comportamientos de las personas.

Los programas pueden ser variados y relacionados con los cronogramas, grafica de Gantt y el PERT

Cronogramas: (del griego cronos, tiempo y grama gráfica)

Grafica de Gantt igual que el cronograma **PERT (Program Evaluation review Technique)** La técnica de evaluación y revisión de programas es otro modelo de planeación, empleado en actividades de producción y proyectos. Es un sistema lógico basado en cinco elementos principales: una red básica, asignación de recursos consideración de tiempo y espacio, la ruta de caminos y la ruta crítica.

1.3 Inversión

Desde el punto de vista financiero la inversión es el gasto monetario en la adquisición de capital fijo o capital circulante, o el flujo de producción encaminado a aumentar el capital fijo de la sociedad o el volumen de existencias. De acuerdo a Paul A. Samuelson, desde el punto de vista económico es la actividad “económica” por la que se renuncia a consumir

hoy con la idea de aumentar la producción en el futuro. En síntesis podemos decir que la inversión es el gasto que se realiza en dinero con la esperanza de obtener futuras utilidades.

Los determinantes de la inversión nacen por efecto del resultado al obtener mayores resultados que el costo. En este sentido los tres elementos que constituyen elementos esenciales para comprender la inversión:

Los ingresos: Una inversión solo genera a la empresa unos ingresos adicionales si le permite vender más. La inversión depende de los ingresos que genere la situación de la actividad económica global. Por ejemplo en la última gran recesión de Estados Unidos de Norteamérica entre 1979 y 1982, la producción disminuyó y la inversión, por lo tanto disminuyó en 22%.

Los costos: Cuando examinamos los costos de la inversión, nos damos cuenta que son más complicados que los costos de otras mercancías. Esta mayor complejidad se debe a que los bienes de inversión duran muchos años.

Las expectativas: La inversión es sobre todo una apuesta sobre el futuro, una apuesta a que los ingresos actuales y futuros serán mayores que los costos actuales y futuros.

1.3.1 Inversión Pública

La inversión pública es un instrumento de política económica dentro de la nueva concepción de desarrollo para "vivir bien" que concreta las políticas del Plan Nacional de un país.

En estos tiempos la problemática de la inversión pública posee una importancia muy peculiar tanto en la discusión política como por lo que se refiere a los aspectos jurídicos y económicos. En este sentido, de acuerdo al entender de Santiago García Echeverría traductor de "Inversión Pública Dictamen Sobre el concepto de Inversión Pública" realizado por el Consejo Científico del Ministerio de Hacienda de la República Federal de Alemania, tiene tres dimensiones específicas:

1. La discusión puramente ideológica, que centra la problemática de la inversión pública en cuanto al papel que debe jugar ésta dentro de un ordenamiento económico científico;

2. Todas las ayudas que implica una inversión pública con respecto a procesos económicos privados, tales como las que se refieren a inversiones públicas en infraestructura , en un más amplio sentido, a ayudas fiscales a la inversión privada y a otras medidas de fomento, etc.; y
3. La financiación de estos procesos económicos que se encuentra estrechamente vinculada al problema específico del endeudamiento estatal.

No cabe la menor duda que la inversión pública se puede financiar, o bien a través del sistema fiscal, o bien a través del endeudamiento estatal. Frente a estas dos vías que pudiéramos denominar directas, debiera de añadirse una tercera oculta, que es la que implican fundamentalmente los procesos inflacionistas generados por actuaciones de los diferentes agentes económicos entre ellos el propio Estado.

García Echeverría también sostiene que el concepto de inversión pública constituye un concepto de normativa de rango superior como es la Constitución ya que define el papel del Estado y de aquellas otras instituciones cuasi que, consiguientemente, están incidiendo en todo el ordenamiento societario económico de un país. Por lo tanto, considera que la inversión pública está delimitada por:

- a) El propio concepto de inversión pública en la dimensión constitucional, que significa la capacidad del legislador para deducir de esta norma suprema la aplicación del desarrollo de normas de rango inferior que constituyen los procesos de realización de políticas concretas del ejecutivo; y
- b) Del concepto de inversión que no solamente afecta a toda la normativa que va desde la capacidad legislativa del Estado hasta los reglamentos y normativas administrativas de distinto rango dentro del Estado de las regiones y de los municipios que plantean una serie de problemas de primera magnitud en cuanto a la constitución de la inversión pública.

En este sentido, la inversión pública es la erogación de gastos a fin de obtener el beneficio social y desarrollo económico por efecto de la satisfacción de necesidades básicas, situación que no se podrá reflejar en los estados financieros por que esos beneficios son de carácter subjetivo para la entidad ejecutora que solamente se percibirán con la relación de indicadores socioeconómicos.

1.3.1.1 Inversión Pública Dictamen sobre el concepto de Inversión Pública²⁹

El informe mencionado que se presenta a continuación que constituye un dictamen elaborado firmado por todo el grupo asesor y que define diferentes corrientes de pensamiento jurídico y económico, constituye tres delimitaciones específicas: a) Delimitación jurídica del concepto de inversión pública, b) delimitación estadística del concepto, y c) delimitación económica del mismo.

Este dictamen se ha centrado en el análisis constitucional de la inversión pública, en los pasajes en los que interviene, y se trata también de analizar hasta qué punto el legislador constitucional, con delimitación de inversión pública, ha querido perseguir de forma directa e indirecta a una delimitación de la capacidad del Estado para poder endeudarse.

El análisis jurídico del concepto de inversión pública se realiza con respecto a la normativa legal a nivel de Estado Federal, de estados federados y de municipios y agrupaciones municipales.

Una segunda delimitación que acomete este dictamen es la que se refiere a la delimitación estadística. En los últimos días del mes de diciembre de 1981 las discusiones entre el ministerio de Hacienda Español y el Banco de España en cuanto a las estimaciones realizadas por lo que se refiere a las perspectivas económicas, así como otras diferencias significativas en la valoración de diferentes magnitudes, vienen impuestas por la problemática que en este informe se menciona. Muy al respecto el informe que trata en este documento se analiza cuantitativamente de las diferencias que existen entre las estadísticas que tiene hacienda pública y las que se refieren a la Contabilidad Nacional.

Los principios en los que descansa uno de los sistemas informativos significan, en principio, elementos diferenciadores que no pueden abolirse y que deberán permanecer. Lo que debe buscarse es el conocer cuáles son las delimitaciones entre los distintos sistemas de información, como consecuencia de principios valorativos diferenciados, impuestos por la propia exigencia del sistema de información y los objetivos que con él se persiguen, y no tratar de reducir a un único sistema de información los planteamientos estadísticos.

²⁹ Realizado por el Consejo Científico del Ministerio de Hacienda de la República Federal Alemana.-Traducido al Español por Dr. Santiago Garcia Echevarria- 1982 -Ediciones ESIC

La tercera dimensión que se desarrolla en este dictamen es la económica. No se trata por lo tanto, en este dictamen, solo de establecer un análisis jurídico y estadístico sino que se trata de proceder a analizar si desde el punto de vista económico debe darse una u otra dimensión al concepto de inversión pública. Se analiza toda la problemática a los distintos niveles de Estado Federal, de Estado federado y de municipios fundamentalmente, y se trata también de analizar los pros y contras de cada uno de los procesos, en su dimensión económica, en los que interviene el Estado u otras instituciones públicas en torno a los recursos humanos debe o no debe ser considerado como inversión pública.

Se puede concluir que con la presentación de este dictamen se trata de llamar la atención sobre el problema específico de la inversión pública en su dimensión jurídica, estadística y económica, y ello centrándose fundamentalmente en la capacidad o poder que se le cede al Estado para poder realizar, con una mayor o menor capacidad crediticia, las funciones con cargo a la generación presente o a las generaciones futuras.

En resumen, se puede definir que la inversión pública es un conjunto de erogaciones públicas que afectan la cuenta de capital y se materializan en la formación bruta de capital (fijo y existencias) y en las transferencias de capital a otros sectores. Erogaciones de las dependencias del sector central, organismos descentralizados y empresas de participación estatal destinadas a la construcción, ampliación, mantenimiento y conservación de obras públicas y en general a todos aquellos gastos destinados a aumentar, conservar y mejorar el patrimonio nacional.

Las entidades gubernamentales no invierten para obtener ganancias, ni se atienden a la tasa de interés y a la productividad de capital; se suponen que los gobiernos lo hacen buscando principalmente "el bien público", que se considera que es útil, beneficio provechoso para la comunidad. Las principales causas, dice Samuelson, que se han atribuido a las inversiones que hace o que ha hecho el Estado Mexicano son las siguientes:

- a) La necesidad de realizar obras de indiscutible utilidad social que los particulares rehúsan emprender, por suponer el empleo de capital es de magnitud exagerada, porque los beneficios directos que promete son muy cortos;

- b) La conveniencia de abrir a las actividades productivas rutas que los empresarios privados juzgan aventuradas porque sean nuevas, a pesar de que sean prometedoras en ganancias importantes para el desarrollo económico;
- c) La utilidad social de organizar y dar unidad a las ramas de la producción artesanal compuestas por multitud de empresas minúsculas poco remuneradas debido a su pequeñez y desorganización;
- d) La defensa del interés de la mayoría de la población nacional que lo obliga a crear organismos industriales o comerciales destinados a competir como oferentes marginales contra empresas privadas propensa a buscar en perjuicio del público, debido a los poderes monopolistas que poseen;
- e) La reducción del desempleo; y
- f) Razones de seguridad nacional.

1.3.2 Donaciones

Donación es todo aporte no reembolsable otorgado en dinero, especie, asistencia técnica o cualquier otra modalidad.

Examinada en su forma elemental y más simple, la donación es una relación económica de algún modo análoga al intercambio, en cuanto por su intermedio se verifica un flujo de activos entre dos sujetos. Igual que los intercambios, las donaciones son transferencias económicas. La diferencia con el intercambio está en que mientras en éstos los activos económicos fluyen de manera bi-direccional buscando ambas partes su propia utilidad, en la donación el flujo es uni-direccional y se realiza en función del beneficio del receptor. A diferencia del intercambio, en que los sujetos participantes son movidos por el propio interés, la motivación del donante es en muchos casos altruista, manifestándose en ella gratuidad y generosidad. Ambas persiguen maximizar utilidad y beneficio con recursos escasos, pero mientras en una se trata de la utilidad para sí mismo en la otra se busca la utilidad para terceros.

Las donaciones se efectúan en cualquier tipo de activos económicos y pueden significar tanto gasto como inversión. Algunas donaciones se hacen en dinero, y en tal sentido son un componente del proceso de circulación monetaria, y otras en bienes y servicios,

incluyéndose entre ellas todos los regalos que hacemos y recibimos y todos los servicios educativos y de salud que se efectúan sin costo para el receptor, formando parte del proceso de distribución del producto económico. Igualmente, a través de donaciones se ofrecen y asignan numerosos recursos y factores económicos: se hacen inversiones financieras, se ejecutan trabajos no remunerados, se transmiten conocimientos tecnológicos e informaciones económicamente útiles, se hacen aportes organizativos y de gestión en la más variada gama de organizaciones e instituciones, etc., todo lo cual forma parte del proceso de asignación de los recursos y factores.

Aunque la ciencia económica prácticamente las desconoce o considera irrelevantes a nivel macroeconómico, la verdad es que las donaciones constituyen un componente decisivo de la economía. De hecho, el volumen total de donaciones es enorme si se considera el conjunto de donaciones privadas que efectúan las personas. Gran parte del gasto que hacen los consumidores con sus ingresos corrientes está destinado a hacer donaciones, siendo éstas determinantes de la distribución social de la riqueza.

Giovanny Bonfiglio en su libro "Nuevas tendencias de la cooperación indica: "En efecto, durante la mayor parte de nuestras vidas las personas vivimos de las donaciones que se nos hacen. Cuando niños y hasta la edad en que comenzamos a efectuar aportaciones mediante el trabajo, que es el momento en que de verdad entramos al mercado, obtenemos casi todos los bienes y servicios con que satisfacemos nuestras necesidades, de las donaciones que nos hacen los parientes, las instituciones y el Estado. En la tercera fase de nuestras vidas, desde que dejamos de formar parte de la población económicamente activa (para los trabajadores en el momento de jubilar), volvemos a convertirnos en receptores netos de donaciones. Aproximadamente los dos tercios de nuestra vida somos "económicamente inactivos" o pasivos, lo cual implica que accedemos a la satisfacción de muchas necesidades en cuanto receptores netos de transferencias unidireccionales. Y en el tercio restante, seguimos siendo objeto de ciertas donaciones y pasamos a ser donantes netos en beneficio de los inactivos que dependen de nosotros".³⁰

La idea que tanto ha difundido el neo-liberalismo en el sentido de que cada uno posee tanta riqueza como la que ha sido capaz de generar con su trabajo, sus negocios y su iniciativa

³⁰ Nuevas tendencias de la cooperación internacional Giovanni Bonfiglio 2009 pg 4

individual es completamente errónea. La verdad es muy distinta: nuestro nivel de vida, la clase social a que pertenecemos, la alimentación, el vestuario y la vivienda, la educación, las atenciones de salud, viajes y relaciones sociales, las oportunidades que de hecho se nos ofrecen en la vida, dependen fundamentalmente de la cantidad y tipo de donaciones que hayamos recibido en nuestra infancia y juventud: Es preciso, pues, reconocer que el componente probablemente más decisivo de la distribución social de la riqueza lo constituyen los flujos de donaciones.

Resulta paradójico observar que los pobres son aquellos que menos donaciones reciben en sus vidas. El "stock de riqueza" que reciben al nacer y que obtienen en su infancia se les agota tempranamente, debiendo incorporarse al mundo laboral y a la generación de ingresos por medio de intercambios, mucho antes que quienes reciben donaciones durante un período más prolongado de la vida y que en base a ellas acceden a una educación más completa. El retiro a la inactividad es para los pobres es posible cuando el ciclo de sus vidas está más avanzado, y en ese corto período reciben donaciones menores que las que obtienen quienes participan en sectores sociales más ricos.

En cualquier caso hay que reconocer que las donaciones económicas son muy abundantes y que la gratuidad constituye un componente ampliamente difundido en la economía. Así, podemos decir que en los procesos de distribución de la riqueza y de asignación de los recursos la solidaridad se encuentra muy presente. Sin embargo, deberá advertirse que efectuamos las donaciones normalmente en el marco de grupos humanos reducidos, siendo la mayor parte de ellas al interior de nuestras relaciones familiares. Son habitualmente mucho mayores las donaciones que se efectúan entre iguales, e incluso las que hacen personas de menores ingresos a quienes tienen un nivel de vida superior, que las que se hacen destinadas a personas de más bajo nivel social motivadas en razones sociales. La razón de ello es que los flujos de donaciones se efectúan normalmente al interior de grupos y comunidades que constituyen sujetos colectivos de los que somos y que la sociedad en general se siente parte integrante. En efecto, para hacer donaciones es preciso saberse y sentirse en comunidad con quienes beneficiamos al hacerlas. Para hacer donaciones a personas desconocidas, o a personas pobres cuyas necesidades y carencias conocemos ocasionalmente, es preciso que se haya desarrollado en la conciencia del individuo un sentido de identificación con ellos en cuanto los reconocemos personas humanas como

nosotros; dicho en otras palabras, somos "humanitarios", "filantrópicos", en la medida que nos sabemos parte de la humanidad y en que llegamos a identificar a los otros seres humanos como personas iguales a nosotros, hermanos. El término filantropía, compuesto de **philia** (amor, amistad) y **anthropos** (hombre), lo expresa con precisión.

Esto explica que todos los sujetos económicos hacen donaciones en diferentes proporciones: unos más y otros menos, somos todos filantrópicos. Cuánto de nuestros ingresos, de nuestras capacidades, riqueza y recursos personales, estemos dispuestos a transferir gratuitamente, identifica nuestro grado de solidaridad y filantropía. Como indica Boulding, cada sujeto manifiesta una diferente "propensión a donar". Cuánta de la riqueza y de los recursos socialmente disponibles en una sociedad sea destinada a donaciones, define el nivel de filantropía presente en su economía. Cada sociedad manifiesta un grado distinto de integración solidaria.

Ahora bien, como las donaciones se hacen en la medida de la pertenencia o identificación con grupos o comunidades, el volumen total de donaciones será mayor o menor en relación al grado de desarrollo de los vínculos comunitarios que existan en una sociedad, y al nivel de integración humana y social que se verifique en ella. A la vez, las donaciones refuerzan los vínculos de pertenencia y los lazos comunitarios. Cuando se efectúa una donación se produce normalmente un acercamiento y una integración entre el donante y el receptor, se establece un vínculo de participación intersubjetiva, de manera que mientras mayores sean las donaciones probablemente mayores serán los grupos de pertenencia y los sujetos comunitarios que se constituyan en la sociedad.

1.3.2.1 Basket Funding como nueva fuente de financiamiento

Llamada también fondo común, canasta de fondos o financiamiento común que se constituye como "financiación conjunta de varios donantes que nace de las tendencias descritas en la cooperación internacional en el marco de un nuevo paradigma de ayuda son los marcos nacionales de política de buen gobierno y la descentralización que se han implementado o están en proceso de ser implementadas.

Dentro de las variantes de la modalidad de apoyo presupuestario, cabe mencionar la denominada canasta de fondos (basket funding). A través de la cual diversas agencias de cooperación (DANIDA, DFID,GTZ/Kf, Iris Aid. Netherlands, NORAD, SDC y Banco mundial) aportan su contribución a un solo fondo, el cual se administra de acuerdo a pautas comunes para todas las agencias. Para donantes ello genera ahorros múltiples; por ejemplo en los costos de la supervisión y ejecución. Para la entidad receptora hay ahorros de tipo administrativos: en vez de dar cuenta a diversas agencias por separado lo hace al único mecanismo de administración de la “canasta de fondos” implementada por diversas agencias a la Defensoría y ministerios de educación de diferentes países. En este caso el dinero de la “canasta de fondos” no pasa por el presupuesto público. En el futuro no se descarta la posibilidad de que generen “canasta de fondos” para dar apoyo presupuestal directo.

El **Grupo de Gobernanza y Justicia** ha trabajado en el diseño e implementación del mecanismo de financiamiento conjunto o “Canasta de fondos”. Este mecanismo requiere un significativo trabajo preparatorio por la institución impulsora de esta iniciativa y sus socias de cooperación. El Grupo ha distinguido aproximadamente siete pasos divididos en tres fases principales, las cuales generalmente deben ser recorridas por una institución hasta el momento en que la canasta de fondos sea totalmente funcional. Aunque los pasos en la fase de planificación pueden variar ligeramente en el orden en el cual son realizados, estos pasos representan las principales actividades y productos en un enfoque de financiamiento conjunto.

CUADRO N°3

1	2	3	4	5	6	7
Diagnóstico Institucional	Plan Estratégico y Pre-supuesto	Diálogo y acuerdos con la Institución y la Cooperación	Marco de acuerdo para financiamiento conjunto	Principios y procesos que guían la toma de decisiones (gobernanza)	Reglamentos operativos	Acuerdos de contribución finalizados y ejecución institucional del programa
Fase de Planificación			Fase de Desarrollo de la Canasta de Fondos		Fase de implementación	

Fuente: Just Governance Group Basket Fund Mechanisms - Just Governance Group Basket Fund Mechanisms.htm

I Planificación

El primer paso en el periodo de planificación comprende un ejercicio de diagnóstico institucional. Este generalmente implica una evaluación del actual programa de la institución y un análisis de fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas. Alternativamente, si un plan estratégico anterior está llegando a su fin, la institución podrá usar la evaluación final de término para aportar ideas en el siguiente plan estratégico institucional.

En base a los resultados de esta apreciación o evaluación, la institución establece una fase de planificación estratégica. El nivel de participación del personal puede variar entre instituciones y aunque es ideal involucrar a todo el personal, es significativo en el nivel de dirección.

La institución impulsora (pública o no gubernamental), generalmente establece diálogos con agencias de cooperación durante esta fase. A menudo las agencias tienen la oportunidad de comentar las versiones en borrador de los planes estratégicos.

II Fase de Desarrollo de la Canasta de Fondos

La segunda fase implica la negociación y colaboración entre la institución y las agencias de cooperación comprometidas. El primer paso supone delinear un acuerdo marco de entendimiento que comprometa a las agencias a apoyar la implementación del plan estratégico durante un periodo específico de tiempo. Existen generalmente dos aspectos en esta fase: a) información compartida y b) normas de gestión.

- a) Cualquier evaluación institucional realizada individualmente por alguna agencia de cooperación es generalmente compartida entre los donantes para alimentar la comprensión de las características o el estado de la institución a la cual se está apoyando, es decir obtener una mirada integral de la institución financiada. Esta información será el soporte para establecer un acuerdo de financiamiento por medio de una canasta de fondos.

Cuando se habla de la mirada integral se debe tomar en cuenta el entorno externo sobre el cual trabaja para establecer la viabilidad y la estructura de

Cuando se habla de la mirada integral se debe tomar en cuenta el entorno externo sobre el cual trabaja para establecer la viabilidad y la estructura de control interno que permite apreciar que los recursos del financiamiento serán manejados efectivamente en el proyecto.

- b) Las relaciones entre los donantes y la institución deberán ser puestas en un documento base de implementación que explique las normas de gestión del mecanismo: la estructura de un comité mixto, responsabilidades, métodos de toma de decisiones, auditorías externas, líneas de comunicación, informes técnicos de resultados y financieros, cronograma de desembolsos y evaluación externa de rendimiento o desempeño.

Los reglamentos operativos describen los procedimientos para la adquisición de bienes y servicios con los fondos de la canasta. Idealmente, para una institución estatal estos procedimientos deberían estar organizados bajo los reglamentos nacionales de adquisición, aunque algunas instituciones prefieren reglas separadas debido al deseo de tener sistemas más flexibles y menos burocráticos. Sin embargo, es importante observar que en la Declaración de París sobre Eficacia de la Ayuda al Desarrollo, los países donantes tienen el compromiso de aumentar el empleo de sistemas públicos de gestión financiera.

III Fase de Implementación

Acuerdos de Contribución

Cada agencia de cooperación tiene que cumplir sus propios requerimientos internos para establecer un acuerdo de contribución con una institución impulsora en el país en desarrollo. Los acuerdos de contribución bilaterales normalmente incorporan el plan estratégico institucional, el acuerdo marco de entendimiento, el documento base de implementación de la canasta y el procedimiento de administración de fondos. Idealmente, los requisitos de desembolso y montos deben ser mutuamente acordados con anticipación por las agencias de cooperación dentro del documento base de implementación y por lo tanto están presentes dentro el acuerdo de contribución, el cual cada agencia firma con el gobierno o institución local.

Implementación del Programa Institucional

La implementación del plan estratégico está basada en un ciclo de gestión anual de planificación operativa, monitoreo y evaluación interna. Los planes operativos anuales e informes de progreso anuales son compartidos con las agencias de cooperación y discutidos en el comité mixto. Como en un proyecto de desarrollo bilateral, la institución y los donantes estarán de acuerdo en una evaluación externa -tanto de medio término como final- del funcionamiento institucional.

La institución prepara y conduce las reuniones de comité, elabora las actas o memorias y mantiene comunicación fluida con los donantes en los intervalos de las reuniones oficiales. Es importante tanto para la institución como para los representantes de las agencias de cooperación verificar la implementación de las decisiones tomadas en las reuniones de comité que están reflejadas en las actas.

El enfoque de financiamiento conjunto desafía tanto a las agencias de cooperación como a la institución beneficiada, a estar de acuerdo en principios básicos sobre la gestión institucional, tanto técnicos como administrativos, y la administración de la canasta de fondos.

El mecanismo de canasta de fondos es sobre todo satisfactorio en una cultura institucional (tanto en la institución beneficiada como en agencias de cooperación) marcada por la transparencia financiera y programática, la planificación estratégica, un ciclo de gestión de planificación, implementación y monitoreo en base de gestión por resultados, la reflexión crítica y el compromiso hacia el aprendizaje.

El **Grupo de Gobernanza y Justicia** ha encontrado que la institución beneficiada construye su capacidad de gestión, sobre todo con respecto a principios y prácticas de gestión por resultados, en el contexto de un mecanismo de canasta de fondos.

En el caso de Bolivia como país beneficiario el Estado, a través del Decreto Supremo 29308 establece la obligatoriedad de registrar las donaciones que reciben las personas o entidades privadas de organismos financieros multilaterales, agencias de cooperación, gobiernos y organizaciones no gubernamentales. En este sentido, a través de este documento se reconoce las normas y procedimientos que deben observar el órgano rector de los sistemas de inversión pública y Financiamiento, y toda entidad ejecutora o beneficiaria de recursos externos de donación proveniente de organismos financieros

multilaterales, agencias de cooperación, gobiernos y organizaciones no gubernamentales – ONG's en los procesos de gestión, negociación, contratación, registro, ejecución y control de las donaciones³¹, tomando en cuenta como base del Sistema de Administración y Control Gubernamental, Ley 1178 de 20 julio de 1990. Por lo tanto, en base a esta normativa las canalizaciones directas o indirectas a entidades gubernamentales y no gubernamentales se realizan a través del actual Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE), complementando un nivel de control en el sistema de tesorería.

La modalidad de financiamiento "Basket Funding" es un convenio entre una organización receptora y sus donantes –Cooperación Internacional bilateral o multilateral, en la cual los últimos contribuyentes con recursos a un programa integral estratégico –por ejemplo en el caso de un gobierno municipal, la estrategia y el programa municipal de gestión de riesgos-. En este programa integral estratégico, la suma de los aportes apoya la gestión de los resultados propuestos.

Los objetivos que se persiguen en el "Basket Funding" son los siguientes:

- a) Garantizar la ejecución de la Estrategia y el Programa de la entidad;
- b) Fortalecer el convenio contraído por los donantes con los objetivos y metas de la entidad ejecutora;
- c) Asentar criterios de planificación, seguimiento, evaluación y monitoreo junto a los donantes;
- d) Compatibilizar criterios de formatos de elaboración de informes, convenios y otros;
- e) Compatibilizar criterios procedimentales con y entre todos los donantes;
- f) Facilitar la administración de los recursos provenientes de los Donantes; y
- g) Asegurar el financiamiento para la ejecución de todas las actividades del Programa.

En los convenios de cooperación la donación mediante "Basket Funding" considera generalmente:

1. Existencia de voluntad de convenio;

³¹ El Decreto Supremo mencionado será desarrollado en el Marco Legal del presente documento.

2. Cumplir con los desembolsos comprometidos para la ejecución del Programa; :

Por parte de la entidad ejecutora:

1. Contar con una estrategia y un programa, los cuales están contemplados dentro de los Planes Operativos Anuales y planes de Desarrollo de acuerdo al objeto del financiamiento;
2. El Programa permita un monitoreo continuo de su implementación a través de diferentes indicadores, establecidos en mutuo acuerdo con los Donantes.

Los siguientes documentos garantizan el apoyo institucional de la modalidad de financiamiento "Basket Funding"

1. Plan de Desarrollo (PDM en el caso de un Gobierno Municipal);
2. Los Planes Operativos Anuales (POA);
3. La Estrategia y el Programa;
4. El sistema de Monitoreo y evaluación; y
5. Convenio de Asistencia técnica a ser suscritos con cada una de las agencias de Cooperación.

Las fuentes de recursos deben ser presentadas tomando en cuenta lo siguiente:

1. Fondos de la entidad Ejecutora;
2. Recursos de proyectos actualmente en ejecución;
3. Fondos del Tesoro General de la Nación; y
4. Fondo "Basket Funding".

• **Aplicación Del Basket Funding en Bolivia**

Esta política de financiamiento es aplicada en la inversión pública de Bolivia como por ejemplo "el defensor del pueblo" mediante acuerdo suscrito en fecha 8 de febrero de 2007 entre el gobierno de Bolivia representado por el ministerio de Planificación del Desarrollo, el defensor del pueblo y las agencias de cooperación internacional ACIDI con el objeto de contribuir a los esfuerzos del gobierno de Bolivia en el respeto y vigencia de los derechos humanos en el marco del Plan Estratégico institucional 2007 – 2011. Las agencias que

suscriben inicialmente el acuerdo son: Reino de Dinamarca, Gobierno de Canadá y el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

En forma posterior el acuerdo fue ratificado por las siguientes agencias:

- Reino de Suecia, el 28 de junio del 2007
- El Gobierno de Confederación Suiza, el 1ro de junio de 2007
- Países Bajos Holanda, el 1ro de julio de 2007
- Bélgica, el 20 de septiembre de 2007

Según el acuerdo las agencias se comprometen a contribuir con los importes detallados a continuación:

Fuente Monto Convenio En Sus	
SUECIA	1.000.000,00
DINAMARCA – DKK	2.000.000,00
SUIZA-COSUDE	1.000.000,00
BELGICA	2.000.000,00
HOLANDA	1.000.000,00
CANADA	2.000.000,00
PNUD	500.000,00
SIN FINANCIAMIENTO	<u>1.000.000,00</u>
TOTAL	<u>10.500.000,00</u>

Para el establecimiento de fondos canasta, el año 2008 se firmó un acuerdo de financiamiento conjunto (AFC) del Plan Nacional de Cuencas PNC entre la agencia de cooperación internacional incluyendo Alemania y el Gobierno de Bolivia. En esta gestión, Alemania aporta a la canasta de fondos con una donación de 10 millones de Euros de cooperación financiera para el financiamiento del Programa de Apoyo al Manejo integral de Cuencas mediante la Cooperación Financiera KfW. El contrato de financiamiento fue suscrito con el Ministerio de Planificación del Desarrollo en el marco de las negociaciones intergubernamentales sobre cooperación entre Bolivia y Alemania efectuadas en Bonn. Con este aporte, la Cooperación Alemana quiere coadyuvar a la complementariedad de las inversiones en agua potable y riego que se implementan en el país, con medidas de manejo de cuenca. De esta manera práctica se desarrollan enfoques más integrales de manejo de las cuencas y de los recursos hídricos.

El 6 de octubre de 2010 se llevó a cabo la Firma del Memorándum de Entendimiento entre los Ministerios de Planificación y Educación y los países firmantes del Fondo de Apoyo al Sector Educativo, conocido como Canasta de Fondos de Educación: Dinamarca, España a través de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo AECID, Países Bajos y Suecia, que se comprometen a aportar alrededor de 92 Millones de Dólares Americanos para la nueva fase que va hasta fines del año 2014. La Canasta de Fondos de Educación apoya al Plan Estratégico Institucional del Ministerio de Educación, es decir a las políticas, planes y proyectos que el gobierno diseña e implementa; y utiliza los procedimientos definidos en la normativa boliviana. La experiencia positiva de los más de seis años de funcionamiento de esta canasta de fondos ha incidido en la decisión de continuar apoyando bajo esta modalidad de cooperación.

El mencionado fondo requiere de una fuerte capacidad institucional por parte del gobierno para lograr que las políticas educativas se conviertan en planes y proyectos, en acciones concretas que significan cambios y mejoras en las aulas de las escuelas y los diferentes centros de formación.

Los países firmantes de este Memorándum de Entendimiento ratifican su compromiso para que todos los niños y niñas de las ciudades, los pueblos y el campo puedan gozar de su derecho de tener una educación de calidad y de pertenencia cultural para su vida como ciudadanos - ciudadanas y su participación en la vida laboral productiva de Bolivia.

Los denominados "fondos canasta", son una modalidad de financiamiento conjunto, que se constituyen en un mecanismo intermedio entre un enfoque programático (i.e. apoyo presupuestario general) y el financiamiento a proyectos. Bajo esta modalidad, los recursos de los donantes se agregan pero mantienen su separación de otras fuentes para el mismo propósito. Asimismo, bajo esta modalidad, los cooperantes establecen criterios homogéneos de seguimiento/monitoreo, reportes y evaluación, evitando así la duplicidad de esfuerzos.

Actualmente existen nueve fondos canasta que apoyan a la implementación de diferentes planes, programas y proyectos para igual número de instituciones nacionales, donde el financiamiento proviene de 12 cooperantes, de acuerdo al detalle del Cuadro 4, a continuación:

En este sentido, por la información recabada el objetivo del financiamiento mediante el basket funding o fondo común, incluyendo otras formas de financiamiento, tiene como objetivo principal el de mejorar la calidad de vida de las personas de países en vías de desarrollo, por lo tanto, los exámenes de auditoria deben mantener dentro de sus objetivos la efectividad del uso de los recursos relacionado al estado de actividades y estado de ejecución presupuestaria y el logro de objetivos planteados en los Planes Estratégico y Planes Operativos Anuales por ser estos parte del acuerdo de financiamiento.

CUADRO 4 FONDOS CANASTA PERIODO 2011

OBIETIVO	EJECUTOR	MONTO COMPROMETIVO US\$ MILLONES	MONTO DESEMB OLSADO AL 2011 EN US\$ MILLONES	COOPERANTE
Apoya Plan Nacional de Cuencas	Ministerio de medio ambiente y agua	42,53	21,12	Alemania/k.fw. Unión Europea, ASDI, COSUDE
Apoyo al Plan Estratégico Institucional del Ministerio de Educación	Ministerio de Educación	79,04	21,78	AECID, Países Bajos, ASDI, Dinamarca, UNFPA
Apoyo al Plan Estratégico Quinquenal del Órgano Electoral 2008-2012	Órgano Electoral Plurinacional	14,24	10,43	ACDI, PNUD, Países bajos, ASDI
Apoyo a la Modernización del Sector Público	Ministerio de la Presidencia	23,90	8,70	Dinamarca, ASDI
Apoyo al Plan Estratégico Institucional del Defensor del Pueblo	Defensoria del pueblo	10,74	10,66	COSUDE, PNUD, ASDI, Dinamarca, Países Bajos, ACDI, Bélgica
Apoyo al Plan Estratégico Institucional del Ministerio de Autonomías	Ministerio de Autonomías	5,48	0,58	AECID, Países Bajos
Apoyo al Plan estratégico Institucional Instituto Nacional de Estadística	Instituto Nacional de Estadística	7,34	6,00	ASDI, ACDI
Apoyo al Servicio Nacional de Áreas Protegidas	SERNAP	24,92	33,13	Países Bajos, Dinamarca
Apoyo al Programa Multisectorial Desnutrición cero	Ministerio de Salud y Deportes	17,21	12,21	Bélgica, ACDI y Francia
TOTAL		225,40	124,61	

Fuente :VIPFE informe de financiamiento externo y cooperación internacional³²

1.4 Normas Internacionales de contabilidad para el sector público

Internacionalmente existen dos instituciones muy reconocidas que regulan la contabilidad gubernamental como lo son: la *Federación Internacional de Contadores*, encargada de emitir lineamientos de contabilidad para el sector público y el *Fondo Monetario Internacional*, que busca sistemas integrados de administración de recursos financieros. Varios países de América Latina han recibido apoyo financiero y técnico de diferentes

³² Informe 2011 sobre Cooperación Internacional y Financiamiento para el Desarrollo en Bolivia

organismos internacionales, a través de diversos programas que pretenden colaborar en el desarrollo económico de los mismos. Pero uno de los requisitos que imponen estos organismos para financiar proyectos gubernamentales es rendir cuenta de forma precisa y oportuna, por medio de unas normas mínimas en cuanto al Sistema de Contabilidad que los países beneficiados deban cumplir. Se pone como manifiesto la necesidad de la existencia de unos estándares internacionales de contabilidad para el sector público, para permitir la homogeneidad de las prácticas contables y lograr de esta forma la comparabilidad de la información emitida por los entes gubernamentales.

Debido a la gran diversidad de prácticas contables de los gobiernos y otras entidades del sector público para la presentación de su información financiera, la IFAC (Consejo de la Federación Internacional de Contadores) por medio de su comité del Sector Público ha considerado estas necesidades en materia financiera, contable y AUDITORÍA, emitiendo Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP's). De esta forma incrementarán tanto la calidad como la comparabilidad de la información financiera presentada por las entidades del sector público de los diversos países del mundo.

El Comité elabora las NICSP's adoptando para el sector público las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el IASC. En este proceso, el Comité busca mantener el tratamiento contable y el texto original de las NIC's, pero si un tema del sector público requiere un tratamiento especial, se modifica la NIC para ajustarla a estos requerimientos especiales; algunos ejemplos de esto, son la forma cómo las entidades públicas obtienen sus ingresos, el tipo de usuarios destinatarios de la información, la distribución de sus recursos, etc. Para la elaboración de las NICSP's el Comité no solo se basa en las NIC, también tienen en cuenta las autoridades reguladoras del país, las instituciones profesionales contables y otras organizaciones interesadas en la presentación de información financiera.

Las entidades públicas preparan Estados Financieros de tipo general para usuarios que no están en capacidad de acceder a información financiera, como los ciudadanos que la requieren para evaluar el desempeño de sus gobernantes; y Estados Financieros específicos para cubrir necesidades de ciertos sectores del gobierno que requieren información especializada, la preparación de estos Estados Financieros se realiza por el método contable

de lo devengado que permite la elaboración del estado en la situación financiera, el estado de resultados financieros, el estado de flujos de efectivo y el estado de cambios en el activo neto/patrimonio.

La utilización de las NICSP's es más flexible que las NIC porque no se impone su adopción; en el caso de que existan en el país regulaciones que rijan las prácticas contables y la presentación de los Estados Financieros, las NICSP no se superponen a estos criterios, sino que promueven que haya una armonización entre estas y las regulaciones internas de cada país para contribuir a una mayor comparabilidad. En el caso de que el gobierno no cuente con unas normas específicas para la presentación de sus informes, las NICSP son una gran herramienta para ayudar a elaborar los informes de tipo contable; el Comité recomienda en este caso la adopción de las NICSP, lo cual conduciría a una mejora en la calidad de la información financiera para el sector público, de esta manera pueden tomar mejor las decisiones en cuanto a la asignación de recursos por el gobierno; también establece que las empresas públicas se regirán por las NIC y no por las NICSP.

2 MARCO LEGAL

2.1 Ley 1178 Ley del Sistema de Administración y Control Gubernamental

De acuerdo a las experiencias obtenidas desde su promulgación, esta Ley regula a los sistemas de Control de los recursos del estado y su relación con los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública, con el objeto de:

- a) Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de la políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos del Sector Público;
- b) Disponer de información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y Estados Financieros;
- c) Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no solo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación; y

- d) Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo del Estado.

En el capítulo III "Relación con los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública" en sus artículos 17º al 19º indican que los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública definirán las estrategias y políticas gubernamentales que serán ejecutadas mediante los sistemas de administración y control que regula la misma Ley; para el funcionamiento anual de los sistemas de Programación de Operaciones, Organización, Organización Administrativa, Presupuesto y Tesorería y Crédito Público, los sistemas de nacionales de planificación e inversión pública compatibilizarán e integrarán los objetivos y planes estratégicos de cada entidad y los proyectos de inversión pública que deberán coherencia con los planes de mediano y largo plazo, la política monetaria, los ingresos alcanzados y el financiamiento disponible manteniéndose el carácter unitario e integral de la programación del presupuesto, de la tesorería y del crédito público; y los Sistemas de Control Interno y el Control Externo Posterior, además de procurar la eficiencia de los sistemas de administración, evaluarán el resultado de la gestión, tomando en cuenta, entre otros criterios, las políticas gubernamentales definidas por los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública.

En este contexto, El reglamento del Sistema Nacional de Inversión Pública promulgado mediante Resolución Suprema 216768 de 18 de junio de 1996 en su artículo 27 indica que cada entidad del sector público elaborará en el marco de las normas básicas dictadas por los órganos rectores, los reglamentos específicos para el funcionamiento de los sistemas de administración y control interno regulados por dicha Ley y los sistemas de planificación e inversión pública, correspondiendo a la máxima autoridad de la entidad la responsabilidad de su implantación. Por lo tanto, cada entidad del sector público promulga su reglamento específico de inversión pública de acuerdo a su alcance en el desarrollo de la inversión pública.

El artículo 22 de las Normas Básicas de Inversión Pública Resolución Suprema 216768 de 18 de junio de 1996 indica que el Sistema de Información sobre Inversiones (SISIN), es un instrumento del SNIP que reconoce al proyecto de Inversión Pública como unidad del

sistema y permite recopilar, almacenar, procesar y difundir la información de carácter financiero y no financiero, relativa al ciclo de vida de cada proyecto y su financiamiento.

Como se puede observar en los estados financieros que se presentan respecto al desarrollo de proyectos de desarrollo, las entidades ejecutoras de estos proyectos exponen los costos que exigen estos proyectos y como ingresos los desembolsos recibidos por concepto de financiamiento; a diferencia de las entidades con fines de lucro cuyo resultado de la inversión se refleja en los ingresos operativos. Tomando en cuenta los estados financieros de los proyectos en los que no se puede observar el beneficio de la inversión, se debería considerar los resultados en el impacto social.

2.2. Normas para la Gestión y Ejecución de Recursos Externos de Donación

El mencionado Decreto Supremo se promulga a fin de: establecer las normas y procedimientos que deben observar el órgano rector de los Sistemas de Inversión Pública y Financiamiento, y toda entidad ejecutora o beneficiaria de recursos externos de donaciones provenientes de organismos financieros multilaterales, agencias de cooperación, gobiernos y organizaciones no gubernamentales – ONG's, en el proceso de gestión, negociación, contratación, registro, ejecución y control de las donaciones; y Establecer la obligatoriedad de registrar las donaciones que reciben las personas o entidades privadas de organismos financieros multilaterales, agencias de cooperación, gobiernos y organizaciones no gubernamentales (ONG's). En este sentido, las entidades públicas que administren recursos de donaciones para la ejecución de programas y proyectos quedan prohibidas de contratar a terceros para su administración; en caso de que no cuenten con capacidad institucional propia podrán suscribir convenios interinstitucionales con entidades públicas nacionales para este fin, excluyéndose a la administración de recursos de donación que reciba el país para la atención de emergencias y/o desastres. En este caso el CONARADE (Consejo Nacional para la Reducción de Riesgo y Atención de Desastres) autorizará la modalidad a utilizar la administración de estos recursos.

2.3 Decreto Supremo 23318-A Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública

Todo servidor público responderá de los resultados emergentes del desempeño de las funciones, deberes y atribuciones asignados a su cargo. A este efecto:

- a) La responsabilidad administrativa, ejecutiva civil y penal se determinará tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión;
- b) Se presume la licitud de las operaciones y actividades realizadas por todo servidor público, mientras no se demuestre lo contrario;
- c) El término "Servidor Público" utilizado en la Ley 1178, se refiere a los dignatarios, funcionarios y toda otra persona que preste servicios en relación de dependencia con autoridades estatales, cualquiera sea la fuente de su remuneración;
- d) Los términos autoridad y ejecutivo se utilizan en la Ley 1178 como sinónimos y se refieren a los servidores públicos que por jerarquía y funciones son los principales responsables de la administración de las entidades de las que formen parte.

2.4 Resolución de Directorio N° 10-0030-05

Esta resolución normativa tiene por objeto establecer el procedimiento y requisitos administrativos para la formalización y reconocimiento de la exención dispuesta en el inciso b) del artículo 49 de la Ley N°843 (texto ordenado vigente). Esta normativa reconoce a las entidades sin fines de lucro y fundaciones como entidades beneficiarias de la exención del impuesto a las Utilidades de Empresas debiendo para tal fin estas entidades cumplir con la presentación de documentación Estados Financieros de acuerdo a sus artículos 7° y 8° como se detalla a continuación:

- a) Fotocopia de Resolución Prefectural acreditando personalidad jurídica;
- b) Original y fotocopia del testimonio de los estatutos;
- c) Original y fotocopia de testimonio de poder que acredite la representación del solicitante; y
- d) Otra documentación o información según el caso particular.

Organizaciones no Gubernamentales extranjeras:

- a) Original y fotocopia del Convenio de acuerdo Marco de Cooperación Básica, suscrito con el ministerio de Relaciones Exteriores y Culto;
- b) Original fotocopia del Testimonio de Poder que acredite la representación del solicitante; y

- c) Otra documentación o información según el caso particular.

Estas entidades que formalicen o ya tengan formalizada, la exención ante la Administración Tributaria deben presentar conjuntamente la declaración jurada del impuesto, dentro de los 120 días de concluida la gestión fiscal, una memoria anual que contendrá los siguientes estados:

- a) Estado de situación Patrimonial exponiendo todos los activos, pasivos y patrimonio de la gestión;
- b) Estado de actividades, equivalente a un estado de recursos y gastos que exponga la fuente de financiamiento y los gastos realizados en la gestión; y
- c) Estado de Flujo de Efectivo, en el que se exponga los cambios en el efectivo y los equivalentes de efectivo.

Como resultado de la presentación de estos Estados Financieros las entidades sin fines de lucro están sujetas a determinar los recursos de acuerdo a la fuente de financiamiento en función al convenio suscrito que describa el destino de los recursos al terminar el programa. Por lo tanto, se considera que por efecto del objetivo perseguido se está llegando a facilitar el control de las operaciones trazadas como objetivos del proyecto.

3. ANÁLISIS SOCIOECONÓMICO DEL ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA FRENTE A LA INVERSIÓN PÚBLICA Y COOPERACIÓN EXTERNA

En fecha 8 de agosto del 2012 mediante Resolución ministerial N° 142 emitida por Viviana Caro Hinojosa Ministra de Planificación del Desarrollo las directrices de Planificación e Inversión Pública, a fin de establecer los lineamientos generales y específicos para articular la programación de operaciones con los planes de desarrollo nacional, sectorial y territorial o institucional, de todas las entidades públicas, que administran recursos fiscales a nivel nacional, sectorial, territorial e indígena originario campesino, en el marco de la Constitución Política del Estado (CPE), el programa de Gobierno 2010 – 2015 y el Plan de Desarrollo Económico y Social (PDES).

De acuerdo a los artículos 2° y 3° Esta Resolución se enmarca en los preceptos de la Constitución Política del Estado y todas las entidades del sector público a nivel nacional, sectorial, departamental regional municipal, territorial e indígena originario campesino, independientemente de la fuente de financiamiento y organismo financiador.

El ministerio de planificación a través de la resolución establece que la inversión pública es el uso y aplicación de recursos destinados a crear, ampliar y mejorar las capacidades económicas, sociales ambientales y culturales para el desarrollo de Estado. El presupuesto de Inversión Pública –indica- tiene por objeto establecer un estado promotor del desarrollo integral con los siguientes lineamientos:

- a) Garantizar la estabilidad y sostenibilidad macroeconómica con contenido social;
- b) Fortalecer y crear empresas públicas nacionales estratégicas, para promover el desarrollo económico nacional;
- c) Potenciar al aparato productivo y mejorar la inversión social del país;
- d) Apoyar y fomentar a los emprendedores productivos del sector privado y empresas públicas, a través del Banco de Desarrollo Productivo SAM;
- e) En el marco de la economía plural, coadyuvar en la generación de empleo para las bolivianas y bolivianos; y
- f) Asegurar los recursos para asegurar la continuidad en la implementación de políticas sociales.

Por lo tanto, para la elaboración del presupuesto de inversión pública, las entidades públicas deben utilizar el Sistema de Información Sobre Inversiones (SISIN). Para eso se debe incorporar en el SISIN – web datos de los estudios descripción del problema, solución, objetivo general objetivos específicos, componentes tipo de proyecto (capitalizable y no capitalizable), área de influencia, etapa costo, clasificadores, categoría programática, recursos y programación presupuestaria por objeto de gasto, además que todos los proyectos deben contar con el dictamen de la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE) que establece la aprobación, asignación de recursos, ejecución del proyecto en la etapa que corresponda, cambio de costo y cambio de fecha de finalización.

Por lo mencionado anteriormente, la economía nacional en caso del cumplimiento a la presente resolución, podrá desarrollarse generando mayor empleo, mayor producción y posibilidades de intercambio entre regiones y relación económica internacional incrementando la balanza comercial por efecto de intercambios en el comercio internacional.

4. EXPOSICIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS RELACIONADOS CON EL OBJETO DE SU CREACIÓN.

Una empresa con fines de lucro tal como su naturaleza la identifica, propone sus objetivos en relación al resultado que este arroja en un periodo ya sea a largo plazo (plan estratégico) o a corto plazo (plan operativo) el cual por sus operaciones puede resultar ganancia o pérdida. El resultado de la utilidad puede derivar en inversión para el incremento de la productividad de la empresa y/o finalmente, para la distribución de las utilidades con sus asociados; situaciones que se pueden exponer en los estados financieros básicos.

En el caso entidades sin fines de Lucro y entidades ejecutoras de proyectos de inversión social, la situación es totalmente diferente debido a que como resultado del uso del activo que representa las obligaciones con terceros (pasivos) y los financiadores (activos netos); la efectividad del uso de esos activos está destinado a cumplir con la necesidades sociales (salud, educación, vivienda y vías de comunicación), los cuales están expuestos en el cumplimiento de los objetivos planteados tanto a corto plazo como a largo plazo. Por lo tanto, la prueba fáctica del uso de recursos está en los bienes o servicios otorgados a la sociedad los cuales generan un efecto en la sociedad de la región beneficiaria (municipal,

regional o nacional). Por ejemplo, con la construcción de un hospital en la localidad de Ovejuyo se comprobará en la construcción y en el número de pacientes atendidos por día, disminución de casos de mortalidad infantil, tasa de nacimientos sanos en crecimiento, mejora en el aprovechamiento escolar, mejora de la actividad económica, etc., que fueron planteados tanto en el Plan Operativo Anual y Plan Estratégico).

Finalmente, y para dar cumplimiento al requisito de demostrar el uso efectivo de los recursos propios y por efecto de financiamiento, la entidad sin fines de lucro a través de su personal administrativo y máxima autoridad ejecutiva, deberá emitir el cumplimiento a los planes operativo y estratégico como un documento complementario a los estados financieros a fin de que este documento sea examinado en la auditoría financiera a final de cada periodo fiscal.

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

CAPÍTULO III: MARCO PRÁCTICO

TESIS DE MAESTRIA
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET FUNDING

III MARCO PRÁCTICO

TRABAJO DE CAMPO

1. CONCEPTUALIZACIONES

1.1 ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN DEL FINANCIAMIENTO EN ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO.

Las entidades públicas en general además de administrar sus operaciones regulares de acuerdo a su naturaleza ejecutan y controlan proyectos de "inversión pública", dando énfasis a gestión de servicios y actividades de acuerdo al cuadro N°1 del presente texto. Sin embargo, al ejecutar los proyectos planteados periódicamente a través de Unidades Ejecutoras de Proyectos estos están sujetos a planear, organizar, a través de sus administradores dirigir y Controlar mediante gestores³³ aplicando sistemas de administración y control en el cumplimiento de objetivos planteados.

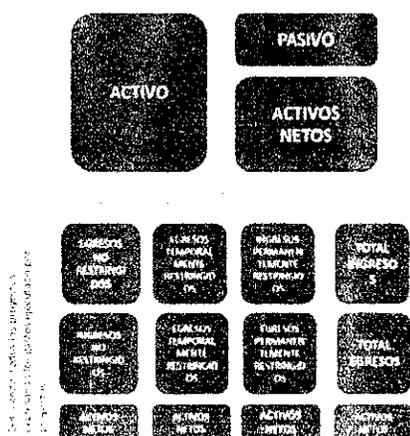
Figura N° 1 Diferencia en el alcance de las responsabilidades de los administradores y gestores en la administración pública y entidades sin fines de lucro



De acuerdo al Grupo Governance y Justicia, para que el financiamiento a través del Basket Funding sea funcional, tanto la entidad financiadora como la entidad ejecutora deben cumplir con siete pasos divididos en tres fases de acuerdo al título "1.3.2.1 Basket Funding como nueva fuente de financiamiento" del Marco Teórico en el presente texto; esos pasos están relacionados con las fases de planificación, fase de desarrollo y fase de implementación lo que implica que debe cumplirse con lo planificado tanto en el plan estratégico como en el plan operativo.

En este sentido, la presentación de los estados financieros tal como se exponen en la siguiente figura 2 indican cómo se utilizaron los recursos pero no declara si se llegó a cumplir con el fin propuesto que radica en la inversión pública, que implica la satisfacción de necesidades de la población.

³³ La diferencia entre gestión (management por su significado en inglés) y administración aplicado con mayor énfasis a partir del año 1825 por Charles Jean Bonnin cuando refirió la ejecución de las leyes como un aspecto necesario a la "gestión de los asuntos públicos"



Fuente: Elaboración Propia en base a estructura de estados financieros básicos según RND 10-0030-05 de Impuestos Nacionales

El modelo mencionado anteriormente es de aplicación general para toda organización sin fines de lucro ejecutores de proyectos de desarrollo social, en función a la resolución Nacional de Directorio N°10-0030-05 de fecha 14 de septiembre de 2005, que establece requisitos para la exención del IUE, estados que forman parte de la memoria anual y plazo de presentación; que ejecuta proyectos de inversión pública, sea la fuente de financiamiento con que cuente; en el entendido que los convenios de cooperación se establecen con la intención de cumplir con los objetivos que se presentan en el perfil de proyecto aprobado por la entidad cooperante.

1.2 GESTIÓN POR RESULTADOS Y ALCANCE DE LA LEY 1178

Al cumplirse la ejecución de proyectos mediante entidades públicas, estas se constituyen en Entidades Ejecutoras que planifican a través de un Plan Estratégico, Plan Operativo Anual y la Estructura Organizacional el cual debe ser ejecutado, dirigido y controlado por los gestores o servidores públicos a través del control previo mencionado en el artículo 14 de la Ley 1178 del 20 de julio de 1990.

Todo financiador incluyendo a través del basket funding está consciente que su cooperación ha sido condicionada a un objetivo planteado en el perfil del proyecto y convenio suscrito además del Estado boliviano a través del Sistema de Inversión Pública y Financiamiento Externo, y por supuesto, está interesado en qué fueron utilizados esos recursos. En este sentido, entre los objetivos de la Ley 1178 de acuerdo al inciso c) del art. 1° indica que "consiste en lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta **no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que les fueron confiados**, sino también de la forma y resultado de la aplicación."

Por lo tanto, se puede concluir que la Ley 1178 "Ley de Administración y Control Gubernamentales" de fecha 20 de julio de 1990 está encaminada a la administración por objetivos situación que se enfatiza en el capítulo III, art. 19 de la citada Ley "Relación con los Sistemas Nacionales de Inversión Pública" que indica que "Los sistemas de Control Interno y Externo Posterior, además de procurar la eficiencia de los sistemas de administración, evaluará los resultados de la gestión tomando en cuenta, entre otros criterios, las políticas gubernamentales definidas por los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública."

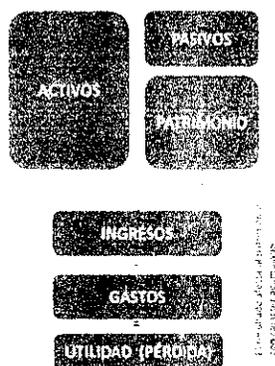
1.3 ADMINISTRACIÓN Y GESTIÓN DEL FINANCIAMIENTO EN ENTIDADES CON FINES DE LUCRO.

Las entidades con fines de lucro constituyen las generalmente conocidas como empresas cuyo fin consiste en establecer proyectos que aumentarán la participación en el mercado generando un posible incremento de fuentes de trabajo a fin de conservar la sostenibilidad en el tiempo, la competitividad invirtiendo en tecnología de punta, conocimiento a fin de disminuir costos y mantener un nivel óptimo de retorno de su inversión.

El código de comercio en artículo 1489°, del capítulo I, título II establece que “podrá ser declarado en estado de quiebra al comerciante que sin usar el beneficio del concurso preventivo, cese el pago de sus obligaciones, cualquiera sea la naturaleza de ellas”. Por otro lado, si tomamos en cuenta los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos y aprobados por el Consejo Técnico del Colegio de Auditores y Contadores Públicos de Bolivia vigentes a la fecha y las Normas Internacionales de Información Financiera; el concepto de “Empresa en Marcha” indicando que “los estados financieros se preparan bajo el supuesto de que una entidad está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible.”³⁴ Entonces, la forma de comprobar las definiciones mencionadas anteriormente radican en pérdidas demostradas durante los últimos tres años expuestos en los estados de Ingresos y Egresos, los incrementos significativos de Cuentas por pagar y la disminución del Patrimonio neto en el Balance General por el neteo de los resultados acumulados que rebasaría el 50 más un por ciento, además de la inexistencia de flujos de inversión y flujo positivo en Flujos Operativos, del Estado de Flujo de Efectivo.

Tal como se puede apreciar en los Estados de Ingresos y Egresos emitidos como estados financieros presentados por la entidades con fines de lucro por el resultado y el Estado de Flujo de Efectivo en los flujos de operaciones y los flujos de inversión; se puede comprobar el cumplimiento de metas de la gestión, incluyendo las metas establecidas en sus planes estratégico, táctico y Operativo.

Figura N° 3 Estructura financiera de las entidades privadas con fines de lucro



Fuente: Elaboración propia en base a la estructura clásica de estados financieros

1.4 DIFERENCIAS DE RESULTADOS DE GESTIÓN ENTRE ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO, PÚBLICAS Y PRIVADAS CON FINES DE LUCRO

Cuadro N°1 Comparación de información entre Entidades con y sin fines de lucro

³⁴ Marco conceptual, párrafo 23 de Normas Internacionales de Información Financiera emitido por la International Accounting Standards Committee Foundation.

	ENTIDAD CON FINES DE LUCRO	ENTIDAD SIN FINES DE LUCRO Y ENTIDADES PÚBLICAS
OBJETIVO	Aumentar los ingresos para crecer en el mercado nacional e internacional y crear retorno a los inversionistas. Resultado (+) eficiencia Resultado (-) ineficiencia	Lograr los objetivos de acuerdo a sector en que se trabajará logrando beneficio social. El logro de objetivos expresado en una ejecución presupuestaria, representa eficiencia, eficacia y economicidad
MARCO LÓGICO	Incremento de mano de obra y remuneración al trabajo, cumplimiento con las necesidades y gustos del público, creación de valor de las inversiones que corresponden al activo.	Disminución de pobreza, disminución de necesidades vitales, mejoramiento de salud de la población, etc.
MEDIOS Y RECURSOS	Bienes de uso, Recursos Propios.	Bienes de uso por financiamiento externo o interno
ACTIVOS	Bienes propios de los inversionistas inscritos como propietarios de la empresa que generan valor para la misma y logran el resultado de la gestión mediante la buena administración. Los activos fijos de deben depreciarse para que forme parte de los costos operativos y se genere una reserva para reposición de otro bien que cumpla la misma función por efecto del desgaste.	Bienes de uso obtenidos por financiamiento que pueden ser cedidos a entidades de la misma función por la fuente de financiamiento. Sirven para lograr los objetivos de inversión pública y obtener resultados facticos en la población beneficiaria (ejemplo: hospitales, escuelas, etc. Se deprecian los activos fijos con fines de exposición y afectan al logro de objetivos pero no representa costo operativo para posterior comercialización. La reposición se realiza con recursos de financiamiento, excepto que exista la intención de futura autosostenibilidad establecida en las condiciones del convenio de financiamiento.
PATRIMONIO	Inversión de los propietarios de la empresa o inversionistas que debe cumplir con el retorno por efecto del uso de los activos menos las obligaciones a terceros.	Fondo social por fondos recibidos por cooperación (financiamiento). Pueden ser restringidos, parcialmente restringidos o no restringidos, de acuerdo a convenio de financiamiento.
RESULTADO	Ingresos por ventas menos gastos operativos, administrativos. El resultado positivo representa eficiencia de gestión y más si cumple con el objetivo planteado	Costos de inversión en las actividades de servicio al público beneficiario. El resultado generalmente es negativo que no representa eficiencia en la gestión, ya la eficiencia se encuentra en los objetivos planteados en el proyecto.
FLUJO DE EFECTIVO	Flujo Operativo (-) Flujo de inversión (-) Flujo de financiamiento (+)	Flujo Operativo (-) Flujo de inversión. Flujo de financiamiento (+)
OPINIÓN DE AUDITORIA	Razonabilidad en caso de cumplimiento a los objetivos basados en utilidad (empresa en marcha) expresado en los estados financieros	Razonabilidad en el caso de que los gastos incurridos hayan cumplido con el objetivo planteado para el proyecto, /No busca el lucro).

Fuente: elaboración propia

Por lo tanto, si incluimos a las entidades sin fines de lucro que cuentan con financiamiento externo en calidad de donación inclusive mediante el basket funding a las entidades públicas, considerando que cumplen con el mismo cometido la presentación de los estados contables básicos deben exponer el logro de los objetivos establecidos al inicio de sus actividades como

demostración del adecuado uso de los recursos que representan el Estado de Situación Patrimonial, Estado de Actividades y Flujo de Efectivo; a través del cumplimiento al Presupuesto, Plan Operativo Anual y Plan Estratégico.

Como prueba de la definición anterior, si hacemos la evaluación de la depreciación de un bien de uso para el proyecto de salud este gasto se convierte en costo de la satisfacción de necesidades; por lo tanto, el total de la depreciación se debería dividir entre el número de beneficiarios para evaluar la productividad de la misma. Muy al contrario de que al momento de su adquisición se estaría observando el cumplimiento a la normativa de adquisición de Bienes y Servicio que en su momento constituye en la inversión inicial y gastos de presupuesto correspondientemente.

2. DIAGNÓSTICO DEL FINANCIAMIENTO RECIBIDO Y MEDICIÓN DEL IMPACTO

De acuerdo a las publicaciones del Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo durante el periodo 2010 tenía asignado 38% Bs4.855.751.000/Bs12.646.316.000 del total de sus recursos mediante financiamiento externo, del cual el 16% equivalente a 785.943.000 (setecientos ochenta y cinco millones novecientos cuarenta y tres mil 00/100 Bolivianos) se obtendría mediante donaciones (ver el cuadro N°1). Del total del financiamiento externo mediante donaciones alcanzaba el 16% dentro del cual se consideran las donaciones mediante el basket funding, situación que es considerable en el desarrollo nacional.

Cuadro N°2

RECURSOS PARA LA INVERSIÓN
PÚBLICA

(En miles de Bolivianos)

FUENTE	2010 (PRELIMINAR)				
	Presup.	Part. %	Ejec.	Part. %	% Ejec. Presup.
Recursos Internos	7,790,565	61.60%	7,084,906	66.55%	90.94%
Tesoro General de la Nación	470,837	3.72%	612,209	5.75%	130.03%
Tesoro General de la Nación - Papeles	98,929	0.78%	82,833	0.78%	83.73%
Coparticipación Municipal	290,268	2.30%	1,033,965	9.71%	356.21%
Coparticipación IEHO	282,502	2.23%	185,574	1.74%	65.69%
Recursos Contravalor	97,817	0.77%	46,026	0.43%	47.05%
Fondo de Compensación	147,089	1.16%	92,151	0.87%	62.65%
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	1,045,408	8.27%	1,540,988	14.48%	147.41%
Recursos Específicos de la Municipalidades	71,49	0.57%	450,818	4.23%	630.60%
Recursos Propios	3,817,367	30.19%	1,733,241	16.28%	45.40%
Regalías	1,468,858	11.61%	1,300,890	12.22%	88.56%
Otros Gobiernos	0	0.00%	6,21	0.06%	-
Recursos Externos	4,855,751	38.40%	3,560,430	33.45%	73.32%
- Créditos	4,043,154	31.97%	2,636,057	24.76%	65.20%
- Donaciones	785,943	6.21%	755,42	7.10%	96.12%
- Donaciones HIPC II	26,655	0.21%	168,952	1.59%	633.85%
TOTAL (Bs.)	12,646,316	100.00%	10,645,336	100.00%	84.18%
TOTAL (\$US)	1,806,617		1,520,762		

Fuente: Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo

Tal como se puede el 96,12% de los recursos generados por "donaciones" los cuales fueron incluidos en el Presupuesto General del Estado (PGE); fueron ejecutados hasta el mes de diciembre de 2010.

Para el año 2011 se presupuestó el financiamiento externo que alcanzaba al 32% Bs5.629.948/Bs17.168.337 correspondiente al total de sus recursos mediante financiamiento externo del cual 15% es originado mediante donaciones (ver en el cuadro N°2).

**DISTRIBUCIÓN POR TIPO DE
RECURSOS DE LA INVERSIÓN
PÚBLICA**

(En miles de Bolivianos)

FUENTE	2011				
	PGE	Prog.Fin. Septiembre	Ejec. Fin. Septiembre	%Ejec.Fin./ PGE	% Ejec. Fin./ Prog.Fin.
Recursos Internos	11,538,488	10,114,997	4,685,751	40.61%	46.32%
Tesoro General de la Nación	630,586	559,83	646,756	102.56%	115.53%
Tesoro General de la Nación - Papeles	81,319	73,793	30,83	37.91%	41.78%
Coparticipación Municipal	1,396,347	1,209,710	452,571	32.41%	37.41%
Coparticipación IEHD	244,307	196,75	112,043	45.86%	56.95%
Recursos Contravalor	78,234	67,879	14,789	18.90%	21.79%
Fondo de Compensación	82,611	74,442	20,659	25.01%	27.75%
Impuesto Directo a los Hidrocarburos	2,794,740	2,426,762	956,322	34.22%	39.41%
Recursos Específicos de la Municipalidades	569,878	502,994	181,196	31.80%	36.02%
Recursos Propios	3,090,101	2,824,863	1,466,951	47.47%	51.93%
Regalías	2,536,512	2,146,924	781,805	30.82%	36.42%
Otros Gobiernos	33,853	31,05	21,83	64.49%	70.31%
Recursos Externos	5,629,849	4,746,855	2,950,719	52.41%	62.16%
Créditos	4,357,051	3,656,537	2,473,004	56.76%	67.63%
Donaciones	859,373	730,046	354,903	41.30%	48.61%
Donaciones HIPC II	413,425	360,271	122,812	29.71%	34.09%
TOTAL (Bs.)	17,168,337	14,861,851	7,636,470	44.48%	51.38%
TOTAL (\$US) (Tc. 7.07)	2,428,336	2,102,101	1,080,123		

Fuente: Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo

En el cuadro N°2 que corresponde la ejecución de recursos al 30 de septiembre de los recursos obtenidos por donaciones se aprobaron Bs859.373.000 que alcanza el 5% dentro del presupuesto General del Estado.

Tal como se puede apreciar en el cuadro N° 2 hasta finales del mes de septiembre se ejecutó el 41,30% del monto presupuestado, situación que nos permite apreciar falta de gestión en la ejecución de programas sociales.

La distribución del presupuesto correspondiente al financiamiento del ejercicio 2011 (cuadro N°2) se incrementó en relación al 2010 (cuadro N°1) en Bs4.522.021.000 que representa el 35,75% sobre el importe aprobado en el presupuesto de ese año, de los cuales el 9,34% corresponde al incremento de los recursos por donaciones. En cuanto a la

ejecución de los recursos. En este sentido, del total presupuestado la distribución institucional para el periodo 2010 (cuadro N°3) se ejecutó el 84% mientras que para el periodo 2011 se habría ejecutado aproximadamente 59% de su total presupuestado.

Sin embargo, el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE) presenta que del presupuesto aprobado la administración central recibiría el 62,21% para el periodo 2010 y 45,61%. Los ministerios, de acuerdo a la distribución del poder ejecutivo, cuentan con viceministerios, entidades ejecutoras de proyectos de inversión social, entidades descentralizadas e inclusive empresas públicas que constituyen una fuerza productiva razonable.

Considerando que la participación de las donaciones en ambos periodos se puede comprobar que las donaciones alcanzan a un promedio de 15,5% situación relevante que se involucra en el desarrollo del estado Plurinacional de Bolivia. Por lo tanto, el desarrollo nacional debe arrojar un impacto significativo en el aspecto socio económico. Con un crecimiento proporcional y en forma progresiva de acuerdo a la participación de la ejecución presupuestaria tal como se muestran en los cuadros 3 y 4..

Cuadro N° 3

DISTRIBUCIÓN INSTITUCIONAL DE LA INVERSIÓN PÚBLICA
(En miles de Bolivianos)

INSTITUCIÓN	2010 (PRELIMINAR)				
	Presup.	Part. %	Ejec.	Part. %	% Ejec. Presup.
ADMINISTRACIÓN CENTRAL	7,867,702	62.21%	4,827,561	45.35%	61.36%
Ministerios	731,654	5.79%	568,993	5.34%	77.77%
Entidades Descentralizadas	3,499,457	27.67%	2,781,053	26.12%	79.47%
Empresas Nacionales	3,636,591	28.76%	1,477,514	13.88%	40.63%
COFINANCIAMIENTO REGIONAL	829,428	6.56%	702,582	6.60%	84.71%
Fondo de Desarrollo para los Pueblos	-	0.00%	15,699	0.15%	-
Fondo Nacional de Inversión Productiva	627,276	4.96%	554,217	5.21%	88.35%
Fondo Nacional de Desarrollo Regional	162,993	1.29%	114,797	1.08%	70.43%
Programa de Apoyo a la Seguridad	39,159	0.31%	17,869	0.17%	45.63%
ADMINISTRACIÓN DEPARTAMENTAL	2,733,589	21.62%	1,895,421	17.81%	69.34%
Gobiernos Autónomos					
Departamentales	2,511,931	19.86%	1,807,883	16.98%	71.97%
Empresas Regionales	221,658	1.75%	87,538	0.82%	39.49%
ADMINISTRACIÓN LOCAL	1,215,597	9.61%	3,219,771	30.25%	264.87%
Empresas Locales	91,218	0.72%	99,979	0.94%	109.60%
Universidades	461,384	3.65%	354,859	3.33%	76.91%
Municipios Grandes	476,364	3.77%	1,867,341	17.54%	392.00%
Municipios Pequeños	186,631	1.48%	897,592	8.43%	480.95%
TOTAL (Bs.)	12,646,316	100.00%	10,645,336	100.00%	84.18%
TOTAL (\$US)	1,806,617		1,520,762		

Fuente: Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo

Cuadro N° 4

**DISTRIBUCIÓN INSTITUCIONAL DE LA
INVERSIÓN PÚBLICA (RESUMEN)**
(En miles de Bolivianos)

INSTITUCION	2011					
	PGE	Part. %	Prog.Fin. Septiembre	Reprog. Fin.	Ejec. Fin. Septiembre	Part. %
ADMINISTRACIÓN CENTRAL	7,831,272	45.61%	6,800,803	93,388,706	4,461,870	58%
Ministerios	826,379	4.81%	702,788	996,782	449,766	6%
Entidades Descentralizadas	3,825,716	22.28%	3,171,759	89,019,383	2,482,145	33%
Empresas Nacionales	3,179,177	18.52%	2,926,256	3,372,541	1,529,210	20%
COFINANCIAMIENTO REGIONAL	498,276	2.90%	424,798	836,613	481,746	6.31%
Fondos de Inversión	498,276	2.90%	424,798	836,613	481,746	6%
ADMINISTRACIÓN DEPARTAMENTAL	3,348,108	19.50%	2,861,086	3,161,451	1,074,113	14%
Gobiernos Autónomos						
Departamentales	3,123,327	18.19%	2,677,090	2,981,142	998,611	13%
Empresas Regionales	224,781	1.31%	183,996	180,309	75,502	1%
ADMINISTRACIÓN LOCAL	5,490,681	31.98%	4,775,165	6,419,913	1,619,490	21%
Empresas Locales	173,568	1.01%	164,219	159,718	25,154	0%
Universidades	493,695	2.88%	418,733	620,793	163,605	2%
Municipios Grandes	3,244,380	18.90%	2,809,652	3,156,627	860,435	11%
Municipios Pequeños	1,579,038	9.20%	1,382,561	2,482,774	570,296	7%
TOTAL (Bs.)	17,168,337	100.00%	14,861,851	103,806,683	7,636,470	100%
TOTAL (\$US) (Tc. 7.07)	2,428,336		2,102,101	14,682,699	1,080,123	

Fuente: Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo

2.1 CONCLUSIÓN RESPECTO AL DIAGNÓSTICO DE FINANCIAMIENTO

Por el bajo nivel de ejecución presupuestaria por ejercicios presentados en los cuadros precedentes, se puede aseverar que la capacidad de ejecución de los proyectos no cumple con las expectativas planteadas al inicio de cada periodo y del proyecto como tal. Por otro lado, queda la incertidumbre si estos proyectos cumplen con el impacto esperado en el medio en el que se desarrolló el proyecto.

El balance de lo ejecutado financieramente en compatibilidad con el impacto social como objeto del proyecto debe ser de consideración del examen de la información financiera. Para tal fin es necesario realizar un examen pormenorizado de los beneficios generados y de la capacidad de producción de los servicios y la proyección con relación al crecimiento demográfico que se presenta como beneficiario directo de la ejecución de los proyectos de inversión.

A fin de cumplir con lo antedicho las aseveraciones en los estados financieros (estados contables) deben expresar la objetividad de los proyectos realizados considerados en la

planeación y los proyectos a diseños final, Estudios TESA³⁵ y poder evaluar el cumplimiento de los mismos con los resultados logrados durante los primeros periodos desde el inicio de su ejecución; tal como se presenta como ejemplo en los anexos 7 y 8 (Cumplimiento al Programa Nacional de Alfabetización y Aplicación del Marco Lógico) que debería ser realizado por la administración del proyecto como parte de las aseveraciones de la Máxima Autoridad Ejecutiva para su posterior evaluación posterior por los auditores interno o externo.

2.2 ANALISIS DE DATOS

El financiamiento en el Estado plurinacional de Bolivia ha tendido un comportamiento lineal de acuerdo al siguiente modelo.

2.2.1 TABULACIÓN Y EVALUACIÓN DE CAMBIOS EN EL FINANCIAMIENTO

Como resultado de la evaluación de evolución del financiamiento en general proporcionada por el Ministerio de Economía³⁶ correspondiente a los últimos cinco (5) años se ha podido comprobar que el financiamiento en general ha crecido significativamente manteniéndose un presupuesto de recursos por habitante de Bs2,6 por año, de acuerdo a información obtenida de crecimiento demográfico y estadísticas del Ministerio de Economía y Finanzas públicas de Bolivia.

El financiamiento interno desde el periodo 2009 presentó un crecimiento razonable situación que se justifica por el crecimiento poblacional tal como se presenta en el cuadro N° 1 y cuadro N°2. La pendiente del financiamiento del periodo 2009 al 2013 tiene un comportamiento lineal ascendente mientras que el financiamiento externo luego de un crecimiento lineal reporta una disminución en el periodo 2012 que no implica relevancia. Sin embargo, considerando que parte del financiamiento externo se encuentran las donaciones³⁷ la cual desde el periodo 2009 se mantuvo en una media de Bs792.430 y una desviación estándar de Bs54.811 incluyendo la disminución en la cooperación del periodo 2012.

³⁵ Estudio Integral Técnico, Económico y Ambiental (Tesa) Númeral 2, artículo 5°, Capítulo I, Resolución Ministerial No. 29/2007 de 5 de febrero de 2007 "Reglamento Básico de Preinversión". Se realiza la preparación basándose en la alternativa técnica seleccionada en el EI y la evaluación socioeconómica y financiera privada del proyecto, para obtener indicadores de rentabilidad y tomar decisiones sobre la inversión del proyecto de inversión pública.

³⁶ http://www.economiafinanzas.gob.bo/index.php?opcion=com_prersa&ver=prensa&id=699&categoria=458&seccion=315

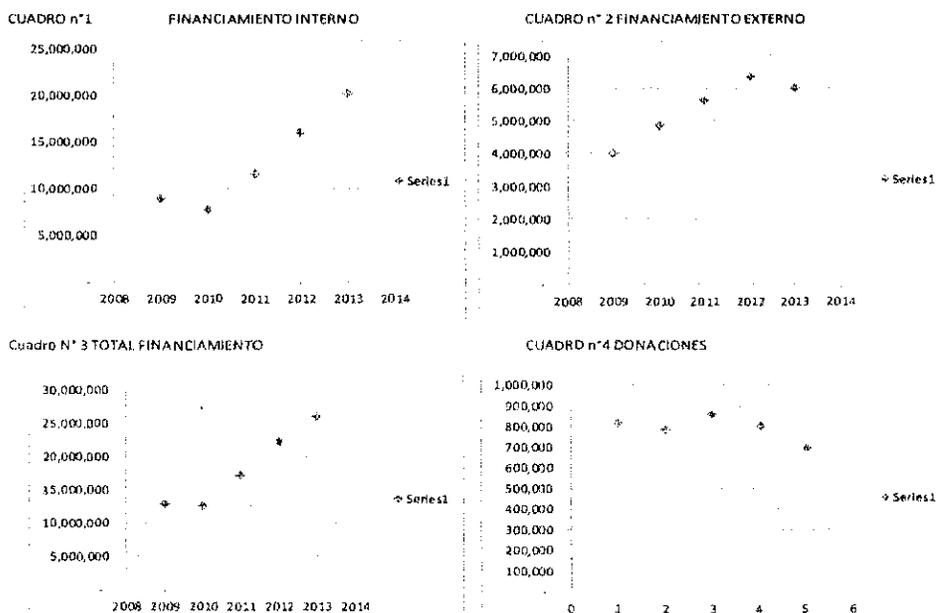
³⁷ Parte de las donaciones se considera la cooperación mediante el basket funding.

Cuadro N° 5

FINANCIAMIENTO EJECUTADO PARA LA INVERSIÓN PÚBLICA					
	2009	2010	2011	2012	2013
Recursos internos	8,911,525	7,790,565	11,538,488	16,000,417	20,132,744
TGN	441,493	470,837	630,586	1,178,396	1,172,132
TGN Papeles	144,327	98,929	81,319	14,896	20,787
coparticipación municipal	1,368,328	290,268	1,396,347	1,361,913	1,585,725
coparticipación iehd	112,939	282,502	244,307	345,783	526,612
recursos contravalor	141,844	97,817	78,234	57,964	32,723
fondo de compensación	44,350	147,089	82,611	117,388	202,602
Impuestos directos a los hidrocarburos	2,161,373	1,045,408	2,794,740	2,766,812	3,771,209
rec. Especificos de las municipalidades		71,490	569,878	702,949	565,581
Rec. Propios	2,108,100	3,817,367	3,090,101	6,673,013	8,706,176
Regalias	2,295,516	1,468,858	2,536,512	2,752,366	3,535,474
Otros gobiernos	93,255	-	33,853	28,937	13,723
recursos externos	3,989,145	4,855,752	5,629,849	6,344,559	5,981,988
créditos	3,062,206	4,043,154	4,357,051	5,088,498	5,037,435
donaciones	817,664	785,943	859,373	805,221	693,952
donaciones HIPC	109,275	26,655	413,425	450,840	250,601
TOTALES	12,900,670	12,646,317	17,168,337	22,344,976	26,114,732

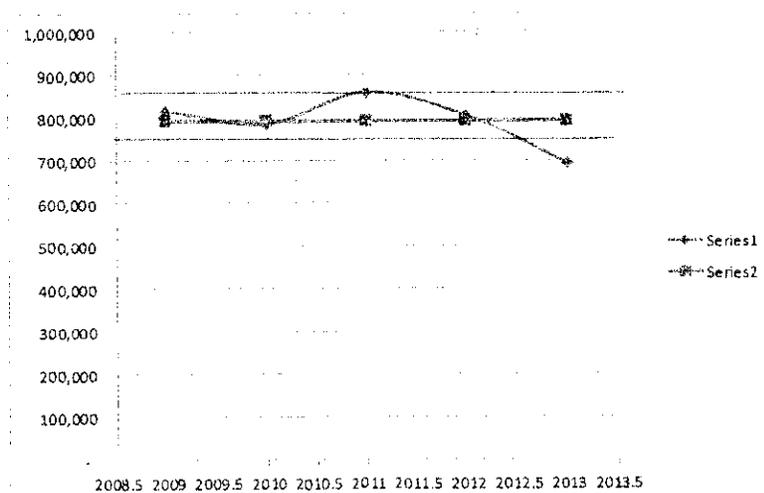
Fuente: elaboración propia en base a información de Ministerio de economía y Finanzas Públicas -- Expresado en Bolivianos

Imagen N° 6 comportamiento del financiamiento



Fuente: Elaboración propia en base al cuadro N° 1

Figura N°7 Media y desviación estándar de las donaciones recibidas



Fuente: Elaboración propia en base al cuadro N°1

CUADRO N°6

CÁLCULO DE LA DESVIACIÓN ESTANDAR EN BASE A DONACIONES RECIBIDAS

año	inversión	media	DM	DM ²
2009	817,664	792,430.60000	25,233.40	636,724,475.56
2010	785,943	792,430.60000	(6,487.60)	42,088,953.76
2011	859,373	792,430.60000	66,942.40	4,481,284,917.76
2012	805,221	792,430.60000	12,790.40	163,594,332.16
2013	693,952	792,430.60000	(98,478.60)	9,698,034,657.96
varianza				3,004,345,467.44
desviación estándar				54,811.91

Fuente: Elaboración propia en base a información cuadro N°5

2.2.2 EVALUACIÓN DE CUMPLIMIENTO EN PROYECTOS CON FINANCIAMIENTO CONTRAVALOR

El total de proyectos de fondos contravalor administrados por el VIPFE al 31 de diciembre de 2013 alcanza a 91 proyectos que alcanza un total desembolsado de Bs442.790.047 de diferentes fuentes de financiamiento a fondo perdido (donación), de los cuales:

- Un (1) programa corresponde a una auditoria externa al Ministerio de Salud y Deportes que se encuentra en ejecución del Convenio Interinstitucional de Financiamiento (CIF);

- b) Un (1) Programa de Consolidación de la Oferta de Servicios de Capacitación e Investigación de la Escuela de gestión Pública Plurinacional ejecutado por la Escuela Pública Plurinacional, que a la fecha se encuentra en proceso de modificación del CIF;
- c) Un (1) programa destinado a la compra de equipos de computación a cargo de Unidad de Análisis de Políticas para fortalecimiento institucional que se encuentra en pleno proceso de ejecución.
- d) Siete (7) proyectos destinados a Investigación y Desarrollo en diferentes entidades de la cuales cuatro (4) fueron cerrados, dos (2) se encuentran en pleno desarrollo de CIF, y un (1) proyecto se encuentra en proceso de modificación de CIF;
- e) Veintidos (22) proyectos para mayor producción agrícola de la cuales catorce (14) fueron cerrados y ocho (8) se encuentran en pleno proceso de ejecución. Tres (3) Proyectos se presentan en el departamento Chuquisaca, dos proyecto en Cochabamba, siete (7) en el departamento de La Paz, 4 proyectos a nivel nacional, un (1) en el departamento de Oruro, un (1) en el departamento de Potosi, y cuatro (4) en Santa Cruz.
- f) Diez y siete (17) en actividad Agropecuaria de los cuales catorce (14) se encuentran en proceso de cierre, dos (2) en pleno proceso de ejecución del CIF y un (1) en proceso de inscripción al Presupuesto General del Estado (PGE).
- g) Doce (12) proyectos cuyo objetivo está enmarcado a salud: tres (3) en etapa de cierre, ocho (8) en proceso de ejecución del CIF, y un (1) en proceso de inscripción al PGE. Un (1) en el departamento de Beni, un (1) en Chuquisaca, un (1) en Cochabamba, un (1) en La Paz, un (1) en Oruro, 1 en Santa Cruz, y seis (6) a nivel nacional.
- h) Diez y seis (16) proyectos en el área de Servicio Básico Urbanos compuestos en: doce (12) proyectos en proceso de cierre y cerrados, tres (3) en proceso de ejecución del CIF, y un (1) en proceso de inscripción al PGE;
- i) Cinco (5) de desarrollo social de los cuales: un (1) en proceso de cierre y cuatro (4) en desarrollo de ejecución del CIF.

2.2.3 PROGRAMAS EN ETAPA DE CIERRE y CERRADOS.

De estos 91 proyectos de desarrollo cuarenta y dos (42) se encuentran en etapa de cierre o cerrados de acuerdo al siguiente detalle:

- a) Siete (7) se encuentran cerrados completamente, siendo por su impacto esperado dos (2) programas de investigación y desarrollo, un (1) de mayor producción agrícola, un (1) de salud, un (1) de servicios básicos urbanos y dos (2) de vías comunicación.

De estos programas de ninguno de los siete (7) fue revisado su informe final (CIF) por terceras personas, ninguno fue considerado para el examen por la firma de auditoría externa, solamente un programa cuenta con el marco lógico elaborado eso quiere decir que seis (6) programas no cuentan con este documento, de estos últimos programas ninguno fue examinado por la auditoría externa siendo el documento más importante de evaluación de objetivos de utilización de los recursos, finalmente la pregunta de si se habría terminado el proyecto no fue contestado por el responsable de proyectos del VIPFE.

- b) Veintitrés (23) programas se encuentran en proceso de entrega del informe final de auditoría, de los cuales ninguno cuenta con el informe de monitoreo del CIF emitido por la entidad ejecutora por lo tanto, la probabilidad de que este informe sea examinado por la firma de auditoría externa es nula.

Estos proyectos cuentan con el marco lógico sin embargo no fueron proporcionados ni considerados en los términos de referencia situación que implica que la probabilidad de que forme parte de la evidencia para la auditoría externa es nula.

- c) Doce (12) programas en etapa de cierre que se encuentran en proceso de seguimiento físico y monitoreo del CIF. Sin embargo, si bien el informe de seguimiento y monitoreo del CIF se considera como una aseveración de integridad y objetividad de cumplimiento de objetivos, este no es considerado como informe complementario a la información financiera para consideración del examen de auditoría.

Considerando la existencia de información generada por las entidades ejecutoras de proyectos que no es considerada como información complementaria a los estados

financieros de cada programa, la probabilidad de riesgo de control es alta. En este sentido la probabilidad de riesgo de detección en el caso de auditoría tiende a ser alta, situación que implica que el riesgo de emitir una opinión errada respecto a los estados financieros es probable.

Por lo tanto, tomando en cuenta los proyectos con financiamiento a fondo perdido (donación) administrados por el Viceministerio de Inversión pública y Financiamiento Externo (VIPFE) considerando que aproximadamente el 20% del total del financiamiento es de procedencia de Basket Funding; se puede concluir que estos cuentan con una incertidumbre respecto al uso adecuado de los recursos producto del financiamiento, sujeto a la falta de respaldo sobre el “impacto esperado” de cada programa.

3. EVALUACIÓN DE OBJETIVOS EN LOS TÉRMINOS DE REFERENCIA DEL SERVICIO DE AUDITORÍA

Entre los meses de diciembre de 2011 y febrero y abril del 2012 fueron publicadas cuatro (4) convocatorias para ejecución de auditorías externas para entidades que ejecutaron proyectos con financiamiento del Basket Funding (ver cuadro N° 5) bajo las siguientes características presentadas en los términos de referencia:

Convocatorias públicas para AUDITORÍAS

Durante el periodo 2011 se publicaron convocatorias a través del SICOES a firmas de auditoría enfatizando como parte del objetivo general “contar con una opinión objetiva” sobre la presentación de los Estados Financieros. Tomando en cuenta este objetivo se trazan como objetivos específicos los términos de referencia de los Documentos Base de Contratación, se presentan como sigue:

- El cumplimiento de los términos del Acuerdo de Financiamiento Conjunto y las leyes y regulaciones nacionales aplicables, que se especifican en el acápite referido a la Auditoría Externa.
- Si los gastos incluidos en las solicitudes de financiamiento son elegibles y si la información presentada es razonablemente y confiable.

- Si los recursos de la Canasta de Fondos han sido utilizados únicamente para los fines del Plan Estratégico Quinquenal³⁸ de conformidad con los requisitos establecidos en el Acuerdo de Financiamiento Conjunto.

Esta confirmación se presenta en el informe final, sin embargo no cuenta con respaldo suficiente, ya que sólo presenta los estados financieros y estado de ejecución presupuestaria.

- Si la Cuenta Bancaria Especial Aperturada para este proyecto ha sido utilizada únicamente para manejar los fondos previstos por las Agencias de Cooperación Internacional y si presentan correctamente la disponibilidad de recursos a la fecha de cierre de la gestión fiscal auditada.
- Si las transacciones realizadas durante el periodo están enmarcadas en el Acuerdo de Financiamiento Conjunto y sus estipulaciones sobre el uso de los recursos.
- Emitir informe con respecto a lo adecuado de la estructura de control interno de la entidad. Evaluar y obtener una comprensión suficiente de la estructura de control interno, que incluye el ambiente de control, así como los procedimientos y controles operacionales, financieros, contables y administrativos. Evaluar el riesgo de control e identificar aspectos de importancia que tengan impacto en los Estados Financieros y aquellos menores que deben ser reportados por separado.

Interpretación

La exposición del estado de situación patrimonial preparado por la dirección de la entidad ejecutora de los proyectos; exponen las disponibilidades, las inversiones para incrementar la capacidad productiva y los compromisos contraídos que pueden ser controlados mediante el registro y la exposición de las actividades de ejecución y control.

³⁸ En este caso "quinquenio" se refiere al Plan Estratégico sobre el cual los planes Operativos Anuales deben ser cumplidos durante un periodo de cinco años.

El estado de actividades presentará los costos incurridos para que el proyecto sea ejecutado que guardará una relación con la ejecución presupuestaria. La ejecución presupuestaria en este caso, con respecto a los costos aprobados será el resultado de la programación del proyecto, cuya ejecución se reflejará en los objetivos trazados para la ejecución del proyecto.

Como resultado del análisis del Estado de Actividades, Ejecución Presupuestaria y Estado de Flujo de Efectivo; es preciso evaluar el resultado e impacto de los costos a los que la entidad incurrió, aplicando de esta manera el control de los planes estratégicos y planes operativos como complemento del primero.

Como resultado del control interno la entidad ejecutora del proyecto no solo garantizará el uso adecuado de los recursos, también garantizará el logro de objetivos planteados en los planes estratégicos y operativos, el cumplimiento al convenio de financiamiento a las normas y leyes que regulan las actividades del rubro en el que se desarrolla la entidad y sobre todo el sector beneficiario.

4. PRUEBA DE HIPÓTESIS

4.1 EVALUACIÓN DE LOS INFORMES DE AUDITORÍA

Como la situación económico financiera debe ser de conocimiento general a través del cumplimiento del concepto de transparencia, en el comportamiento de las firmas independientes de AUDITORÍA se puede advertir que los informes de auditoría incluyen además de los Estados Financieros básicos de los proyectos, la información siguiente:³⁹

- a) Estado de Situación Patrimonial;
- b) Estado de actividades;
- c) Flujo de efectivo; y
- d) Ejecución presupuestaria.

Como complemento al informe el auditor debe cumplir con el Cumplimiento al Convenio de Financiamiento y sus Adendas. Omitiendo la evaluación al

³⁹ Ver cuadro 5 en página 97

cumplimiento al Plan Operativo y Plan Estratégico, situación que implica un riesgo alto de AUDITORÍA y de detección que podría surgir por no cumplir con el impacto social o ambiental esperado en el perfil del proyecto.

4.2 EVALUACIÓN DE TÉRMINOS DE REFERENCIA

Tal como se puede observar en cuadro N°5 las entidades ejecutoras de proyectos de inversión pública con financiamiento Basket Funding obtenidas mediante internet son:

- a) Ministerio de Planificación de Desarrollo y el Tribunal Supremo Electoral (Ex Corte Nacional Electoral);
- b) Ministerio de Educación; y
- c) Ministerio de Medio Ambiente y Agua, Viceministerio de Recursos Hídricos y Riego, Plan Nacional de Cuencas - PNC

Estas instituciones coinciden por definición en que el objetivo general de la auditoria a la que convocan consiste en la emisión de una opinión sobre los estados financieros presentados.

En cuanto a los objetivos específicos que se presentan para este fin, coinciden en los puntos a continuación:

- El cumplimiento de los términos del Acuerdo de Financiamiento Conjunto y las leyes y regulaciones nacionales aplicables, que se especifican en el acápite referido a la Auditoría Externa.
- Si los gastos incluidos en las solicitudes de financiamiento son elegibles y si la información presentada es razonablemente confiable.
- Si los recursos de la Canasta de Fondos han sido utilizados únicamente para los fines del Plan Estratégico Quinquenal de conformidad con los requisitos establecidos en el Acuerdo de Financiamiento Conjunto.
- Si la cuenta Bancaria Especial aperturada para este proyecto ha sido utilizada únicamente para manejar los fondos previstos por las Agencias de Cooperación Internacional y si presentan correctamente la disponibilidad de recursos a la fecha de cierre de la gestión fiscal auditada.
- Si las transacciones realizadas durante el periodo están enmarcadas en el Acuerdo de Financiamiento Conjunto y sus estipulaciones sobre el uso de los fondos.

A fin de dar cumplimiento a la elegibilidad de los gastos reportados y si la información presentada es razonablemente confiable, es preciso confirmar que los gastos reportados estén relacionados con el presupuestado establecido en el convenio de financiamiento y los planes a corto y largo plazo del proyecto.

Considerando que los recursos del convenio han sido utilizados únicamente para los fines del Plan Estratégico Quinquenal de conformidad con los requisitos establecidos en el acuerdo de financiamiento Conjunto, está relacionado a los saldos expuestos en el estado de actividades los cuales deben mantener una estrecha relación con el acuerdo de financiamiento y lo planeado en los planes estratégicos y operativo tomando en cuenta el marco lógico y la capacidad creada por los costos incurridos y las inversiones realizadas y expuestas en el estado de situación patrimonial.

4.3 Evaluación de dictámenes de auditoría contable

En general los informes de auditoría contable cuentan con un dictamen donde el auditor expresa una opinión respecto a la razonabilidad en la expresión de los estados financieros del proyecto (ver anexo N°9); sin embargo, la información de los costos expresados en el estado de actividades no se encuentra respaldada por el efecto de los mismos con el entorno beneficiario (ver anexo N°1).

Cuadro N° 7

Entidad ejecutoras	Objetivo	Resultado del Informe de Auditoría
Ministerio de Planificación de desarrollo y Tribunal Supremo Electoral	Opinión Profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros y evaluación del control interno	La opinión indica que los estados financieros del proyecto surgen del sistema de contabilidad de la institución los cuales están razonablemente expresados.
Ministerio de Educación		Respecto a las observaciones de control interno no menciona las pruebas al Plan Ejecutivo y Plan Operativo y el impacto del uso de los recursos en el proyecto en referencia.
Ministerio de Medio Ambiente y Agua.		No se conoce si se cumplió con el objetivo del proyecto

Cuadro N° 5 CONTENIDO DE LOS TÉRMINOS DE REFERENCIA DE LOS DOCUMENTOS BASE DE CONTRATACIÓN EMITIDOS POR LAS ENTIDADES EJECUTORAS

N°	ENTIDAD CONVOCANTE	PERIODO A AUDITAR	NOBRE DEL PROYECTO	FINANCIADORAS	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIALES
1.	Ministerio de Planificación de Desarrollo y el Tribunal Supremo Electoral (Ex Corte Nacional Electoral)	2010	El sistema de administración y control interno, cuyo informe considerará el funcionamiento del control interno operativo y contable incorporado en los reglamentos específicos de los sistemas de administración, y verificación de que dichos controles sean compatibles con las normas básicas generales y específicas emitidas por la CGE.	Estado de los Países Bajos, el Gobierno de Canadá, el Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, la Embajada de Suecia	Proporcionar una opinión profesional independiente acerca de la razonabilidad de los mismos, en concordancia con la normativa específica y general vigente sobre la materia.	<p>El cumplimiento de los términos del Acuerdo de Financiamiento Conjunto y las leyes y regulaciones nacionales aplicables, que se especifican en el acápite referido a la Auditoría Externa.</p> <p>Si los gastos incluidos en las solicitudes de financiamiento son elegibles y si la información presentada es razonablemente confiable.</p> <p>Si los recursos de la Canasta de Fondos han sido utilizados únicamente para los fines del Plan Estratégico Quinquenal de conformidad con los requisitos establecidos en el Acuerdo de Financiamiento Conjunto.</p> <p>Si la cuenta Bancaria Especial aperturada para este proyecto ha sido utilizada únicamente para manejar los fondos previstos por las Agencias de Cooperación Internacional y si presentan correctamente la disponibilidad de recursos a la fecha de cierre de la gestión fiscal auditada.</p> <p>Si las transacciones realizadas durante el periodo están enmarcadas en el Acuerdo de Financiamiento Conjunto y sus estipulaciones sobre el uso de los fondos.</p>
2.	Ministerio de Educación	02/01/2010 AL 31/12/2010		<p>a. l.) Bajo la modalidad de desembolso de recursos</p> <ul style="list-style-type: none"> • Fondos Canasta: FASE II 	Opinión profesional e independiente sobre el estado de Fuentes y Usos de Fondos consolidado e individuales, ambos preparados por el	<ul style="list-style-type: none"> • Emitir una opinión sobre si los Estados Financieros consolidados e individuales del Ministerio de Educación, presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, los fondos recibidos y aplicados durante el periodo comprendido entre el 2 de enero al 31 de

N°	ENTIDAD CONVOCANTE	PERIODO A AUDITAR	NOBRE DEL PROYECTO	FINANCIADORAS	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIALES
				(agosto a diciembre 2010) <ul style="list-style-type: none"> • Fondos TGN y Recursos Propios • Fondos UNICEF • Asdi • Fondos CAB Convenio Andrés Bello • Fondos Venezuela (Convenio Contravalor) • UNESCO • UNFPA • COSUDE a.2.) Bajo la modalidad de asistencia técnica o pagos directos <ul style="list-style-type: none"> • República de China • República de CUBA • Asdi • Organización de Estados Americanos (OEA) 	Ministerio de Educación	diciembre 2010 y para los fondos CANASTAS FASE II de agosto a diciembre 2010, de acuerdo con las bases de preparación utilizadas por el Ministerio de Educación, estos términos de referencia y los requisitos de los organismos financiadores. <ul style="list-style-type: none"> • Emitir una opinión sobre si la información financiera complementaria del Ministerio de Educación ha sido razonablemente presentada en todos los aspectos significativos, en relación a los Estados Financieros consolidados e individuales. • Emitir un informe con respecto al cumplimiento de los términos contractuales de cada uno de los convenios vigentes, relacionado con aspectos financiero-contables. i) Asimismo, emitir un informe por separado en relación a la ejecución y cumplimiento de los términos contractuales del Convenio con COSUDE. ii) incluir un ANEXO respecto a la ejecución y cumplimiento de los Convenios vigentes con el Fondo Nacional de Inversión Productiva y Social (FPS).

N°	ENTIDAD CONVOCANTE	PERIODO A AUDITAR	NOBRE DEL PROYECTO	FINANCIADORAS	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIALES
				<ul style="list-style-type: none"> • UNICEF • Japón - Convenio JICA • República de México • República Federativa del Brasil • Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) • Fondos de COSUDE (República de Suiza) 		<ul style="list-style-type: none"> • Emitir informe con respecto a lo adecuado de la estructura de control interno de la entidad. Evaluar y obtener una comprensión suficiente de la estructura de control interno, que incluye el ambiente de control, así como los procedimientos y controles operacionales, financieros, contables y administrativos. Evaluar el riesgo de control e identificar aspectos de importancia que tengan impacto en los Estados Financieros y aquellos menores que deben ser reportados por separado.
3.	Ministerio de Medio Ambiente y Agua Viceministerio de Recursos Hídricos y Riego Plan Nacional de Cuencas - PNC	2010		hasta la gestión 2008 se suscribieron convenios por fuente de financiamiento: <ul style="list-style-type: none"> • Gobierno de los Países Bajos - Holanda • Reino de Dinamarca • Agencia Suiza para el Desarrollo y Cooperación (COSUDE) • Agencia Sueca para el Desarrollo Internacional 	El objetivo de la Auditoría es contar con la opinión profesional de los auditores independientes con respecto a la información financiera del Ministerio de Medio Ambiente y Agua/Viceministerio de Recursos Hídricos y Riego referente al Informe Presupuestario Financiero, informes remitidos a la Cooperación Internacional y Estados Complementarios, correspondientes a la gestión 2010, comprendido entre el 1	a) Expresar una opinión profesional de los auditores independientes, con respecto a la información financiera y operacional del Basket Funding, sobre el Informe Presupuestario Financiero de la gestión 2010 y los informes remitidos a los financiadores, emitidos por el contratante, y si los mismos presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, los ingresos recibidos por financiador hasta el 2008 y el 2009 como Canasta Basket Funding y los gastos incurridos por el periodo en revisión. b) Evaluar y obtener un entendimiento suficiente de la estructura de control interno con la que cuenta el contratante, evaluar el riesgo de control e identificar las

N°	ENTIDAD CONVOCANTE	PERIODO A AUDITAR	NOBRE DEL PROYECTO	FINANCIADORAS	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIALES
				<p>(ASDI)</p> <ul style="list-style-type: none"> Recursos de Contraparte a Proyectos de las Entidades Ejecutoras <p>Por otra parte en fecha 7 de mayo de la Gestión 2008 se suscribió el Acuerdo de Financiamiento Conjunto del Plan Nacional de Cuencas entre las Agencias de Cooperación Internacional y el Gobierno de Bolivia, dicho acuerdo agrupa las fuentes de financiamiento antes señaladas, formado lo que deoominamos CANASTA DE FINANCIAMIENTO "BASKET FUNDING", en actual vigencia e implantado a partir de la gestión 2009 respetivamente.</p>	de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010.	<p>condiciones reportables, incluyendo debilidades importantes de control interno.</p> <p>c) Realizar exámenes para determinar si el contratante, tanto en la ejecución como la administración, cumplieron con todos los aspectos de carácter contable-financiero de los términos de los Acuerdos de Cooperación, Convenios Programas y/o Proyectos; y expresar una aseveración positiva o negativa, según sea el caso, sobre los aspectos evaluados. Todas las instancias de cumplimiento y todas las indicaciones de posibles actos no acordes a las normas vigentes, deben ser identificadas e informadas.</p> <p>d) Expresar una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera complementaria y si los Estados de Ingresos y Egresos y el informe Presupuestario Financiero presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, en los periodos señalados y los resultados de sus operaciones.</p>
4	Defensoría del Pueblo	2011			Contratar los servicios de una Empresa o Consultora especializada en Servicios de Auditoría, para realizar la	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La razonabilidad de los Estados Financieros de la Defensoría del Pueblo del Sistema Integrado de

N°	ENTIDAD CONVOCANTE	PERIODO A AUDITAR	NOBRE DEL PROYECTO	FINANCIADORAS	OBJETIVO GENERAL	OBJETIVOS ESPECIALES
					auditoría de los Estados Financieros de la Defensoría del Pueblo al 31 de diciembre de 2011, que emita opinión objetiva e independiente	<p>Modernización Administrativa SIGMA.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ La razonabilidad de la información complementaria contable y presupuestaria. ✓ Confiabilidad del sistema de seguimiento/monitoreo ✓ El grado de cumplimiento de las cláusulas contractuales suscritas con Organismos de Cooperación y el Reglamento de Operaciones del Acuerdo de Financiamiento Conjunto. ✓ La eficacia de los sistemas de administración y control al presente. ✓ La eficacia del sistema de control interno vigente. ✓ El grado de desarrollo de los procedimientos relacionados con el cumplimiento de normas legales sobre uso de fondos, según fuentes de financiamiento. ✓ El grado de cumplimiento de las recomendaciones contenidas en los informes de auditoría anteriores.

5. EVALUACIÓN DE RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

El cumplimiento de los términos del Acuerdo de Financiamiento Conjunto, las leyes y regulaciones nacionales aplicables, y la emisión de un informe con respecto a lo adecuado de la estructura de control interno de la entidad, constituyen los conceptos de actividades de control y monitoreo que se trata de conceptos integrados como parte del control interno establecido en las Normas Internacionales de Control Interno y el informe COSO ERM.

5.1 Evaluación del Riesgo Inherente

A. El Gobierno a través de la Normativa

Tomando en cuenta la normativa como parte del riesgo inherente de toda entidad gubernamental, el fin de la Ley 1178, según la opinión solicitada en base a la razonabilidad objetiva, que consiste en regular los sistemas de Control de los recursos del Estado y su relación con los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública que establece la responsabilidad por el logro de objetivos establecidos, existe un alto nivel de incertidumbre de que los saldos no estén razonablemente expresado por la falta de pruebas sustantivas respecto al cumplimiento de los Planes Estratégicos Institucionales y el Plan Operativo Anual por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de cada periodo; debido a que la administración cumplió con la normativa respecto al control de los recursos pero no con los objetivos trazados respecto al impacto esperado.

Calificación del riesgo

Debido a la causa de incertidumbre sobre la objetividad de los Estados Financieros expresados frente a las especificaciones de los objetivos que no fueron objeto de seguimiento al cumplimiento de la planificación, el impacto puede ser catastrófico, que se podría detectar en el mediano o largo plazo cuando se evalúe el impacto del proyecto.

B Aspectos Socio culturales

Si bien los gastos han sido realizados mediante el sistema SIGMA establecido por la Cuenta Única del Tesoro, el registro contable y control presupuestario establecido por el sistema integrado de control de operaciones, es posible que el proyecto no cumpla los objetivos trazados establecidos en los planes Estratégico y Operativo institucionales y el marco lógico del proyecto, por situaciones propias relacionadas a los aspectos sociales y culturales.

Al haberse ejecutado los proyectos en una región o un sector en la actividad económica (legal, agropecuario, salud, etc), se supone que estos proyectos tienen un impacto social (fuentes de trabajo, mejor salud, disminución de tasa de mortalidad u otros) que puede ser mensurables y sujetos a evaluación de resultados y de cumplimiento. Sin embargo, por efecto de las costumbres y valores de la sociedad en la región beneficiaria existe el riesgo que el proyecto no haya cumplido con el impacto esperado. Ej.: Conflicto Tipnis, proyecto de medio ambiente con respecto al desarrollo económico y falta de fuentes de trabajo esperados.

Calificación del riesgo

La Probabilidad de ocurrencia de que se ejecuten los gastos con las autorizaciones correspondientes desde la solicitud hasta la evaluación final y que no sean ejecutados en función de lo planeado es alta. En este sentido, en la AUDITORÍA derivaría en la emisión de una opinión errónea debido a que los registros contables y los Estados Financieros hayan sido sujetos a una opinión derivando a un impacto catastrófico situación que implica una situación insostenible.

5.2 Evaluación Riesgo de control

Tomando en cuenta que las Unidades Ejecutoras de Proyectos pertenecientes al Poder Ejecutivo (Ministerios en General), por ser un brazo operativo del mismo sistema, debe contar con los reglamentos específicos que constituyen el Sistema de Administración y Control Público de la institución a través de la Ley 1178, y

realizar sus operaciones dando cumplimiento a la normativa vigente establecida para las entidades públicas. Como parte complementaria del sistema de control interno, para cumplir con el proceso de planificación cada Entidad Ejecutora de Proyectos debe elaborar su Plan Estratégico y plan operativo que deben ser monitoreados la interrelación (ejecutor – sociedad beneficiada a través del marco lógico elaborado con el perfil de proyecto) y su cumplimiento al terminar cada ejercicio y al finalizar la gestión cumplida en el Plan Estratégico.

Calificación del riesgo

Ante esta situación se puede comprobar que el riesgo de control es de mediano a alto debido a que en las Unidades Ejecutoras de Proyectos existe un alto cumplimiento a los sistemas que regulan las actividades programadas⁴⁰. Sin embargo, cuando se refiere a la normativa referida a la presentación de los resultados logrados en los proyectos de inversión pública a través del SNIP, estas no presentan el cumplimiento correspondiente.

Estas entidades ejecutoras cuentan con los convenios suscritos de financiamiento y ejecución de los proyectos. Estos convenios estipulan entre las condiciones del financiamiento, la presentación de informes periódicos sobre aspectos técnicos y financieros incluyendo los informes de auditoría financiera.

Para la obtención del financiamiento -por ejemplo- El Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) establece como un elemento fundamental de Proyección del Desarrollo, para proceder a la aprobación del proyecto, el Marco Lógico explica los logros esperados en base a objetivos, resultados o productos y actividades, tomando en cuenta para cada atributo; indicadores verificables objetivamente, medio de verificación y los supuestos importantes. En este sentido, bajo el supuesto que los Estados Financieros son elaborados aseverando objetividad en el desarrollo del o los proyectos ejecutados en base.

⁴⁰ Inciso b), artículo 2 de la Ley 1178 de fecha 20 de junio de 1990

5.3 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE AUDITORÍA

En conclusión y respondiendo a la identificación y formulación del problema mencionada en el punto 3.2, en consideración de la calificación del riesgo inherente y de control de las Entidades o Unidades Ejecutoras de proyectos Gubernamentales inclusive no Gubernamentales, y tomando en cuenta que el parámetro que se toma generalmente en una AUDITORÍA contable como error aceptable que es del 5% (cinco por ciento); se puede definir que el margen de error que se debería ponderar debe ser del 45%, debido a que el margen de riesgo es moderado, inclusive tomando en cuenta que se cumplirá con el cuidado necesario en el examen de los mismos.

La ponderación otorgada al riesgo de AUDITORÍA se respalda debido a que el cumplimiento a los objetivos trazados tanto en el Plan Estratégico y Plan Operativo Anual no han sido objeto de monitoreo y por ende, de seguimiento. Este conjunto de documentos establece la objetividad de los informes financieros en los que se incluyen los Estados Financieros básicos, la ejecución presupuestaria, flujo de efectivo y la CAIF.

Cuadro N° 1

Representación en el Mapa de riesgos 3 x 3

NIVEL DE RIESGO	ALTO			
	MEDIANO		Riesgo de AUDITORÍA 45%	Riesgo de Control 60%
	BAJO			
		LEVE	MODERADO	CATASTRÓFICO
	NIVEL DEL IMPACTO			

5.4 EVALUACIÓN DEL RIESGO DE DETECCIÓN

Como efecto de la calificación del riesgo inherente y riesgo, riesgo de control el riesgo y el riesgo de AUDITORÍA; el riesgo de AUDITORÍA se calcula como sigue:

$$RD = \frac{RA}{RI+RC}$$

$$rd = \frac{0.4}{0.8+0.6}$$

$$RD = 0.833 = 83.3\% \text{ (Alto)}$$

NIVEL DE RIESGO	ALTO			
	MEDIANO			
	BAJO			
		LEVE	MODERADO	CATASTRÓFICO
	NIVEL DEL IMPACTO			

6. CONCLUSIÓN FINAL

Habiendo cumplido con los objetivos de la investigación llegando a la demostración que el informe de auditoría no se respalda en el seguimiento a los objetivos e indicadores esperados de impacto social, de los proyectos financiados auditados, tomando en cuenta la limitación a este objetivo, no se recurre a la evaluación del Plan Operativo y Plan estratégico de la entidad ejecutora ya que estos instrumentos forman parte de las aseveraciones de la entidad Ejecutora del Proyecto además de constituirse como un instrumento del control previo⁴¹, para el examen por parte del control posterior reflejado en la emisión del dictamen del Auditor o Contador Público Certificado.

La causa radica en que las Entidades Ejecutoras de Proyectos no respaldan adecuadamente a los estados financieros el cumplimiento a sus proyectos a fin de

⁴¹ Inciso a), art. 13 de la Ley 1178 de 20 de julio de 2990.

estos sean verificados por el Auditor Externo contratado para la realizar la mencionada auditoría financiera.

En este contexto la probabilidad del riesgo de detección es alta por la limitación a la verificación del cumplimiento de los objetivos del proyecto trabajados mediante Convenio Interinstitucional de Financiamiento, perfil de proyecto, marco lógico incluyendo el caso de proyectos administrados por el Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento Externo (VIPFE) que administra proyectos con financiamiento Basket Funding, llevando este inconveniente a su vez a un impacto catastrófico debido a la incertidumbre de si el proyecto concluido cumple con el objetivo establecido o no.

En conclusión, como resultado de la presente investigación se puede concluir en que ante la no evaluación del examen del impacto de proyectos de inversión pública, existe una limitación en el control interno previo por la falta de evaluación a los indicadores establecidos en el impacto esperado; que conlleva a una limitación al alcance de auditoria como parte del control externo posterior.

El impacto esperado por esta omisión será catastrófico en virtud a que dentro del corto o mediano plazo posterior a la emisión de dictamen de auditoria, la probabilidad de presentación de una denuncia por mala construcción, mantenimiento de los indicadores de pobreza, analfabetismo sostenible u otros aspectos negativos del proyecto podrían caer bajo la responsabilidad del profesional independiente.

RECOMENDACIÓN

A fin de examinar el resultado de los bienes utilizados y la cooperación recibida por la Entidad Ejecutora de Proyectos, la firma de auditoría externa o entidad de fiscalizadora que corresponda al control externo posterior como la Contraloría General del Estado debería estar conformada por un equipo multidisciplinario que coadyuve en el examen financiero administrativo como un sistema de información integrada en la ejecución de proyectos con financiamiento externo bajo la figura de Basket Funding.

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

CAPÍTULO IV: PROPUESTA

TESIS DE MAESTRIA
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET FUNDING

4.1. PROPUESTA

Los tres niveles administrativos dentro del proceso administrativo constituyen –tal como sostienen Koonts y Weirich e Idalberto Chiavenato en sus nuevas teorías de la administración, la base fundamental que sostienen la misión, visión y objetivos de una institución a partir del monitoreo de los planes estratégicos, tácticos y operativos de acuerdo los siguientes niveles:

Nivel	Actuación	Alcance	Duración
Institucional	Estratégica	Global, incluye toda la organización	Largo plazo
Intermedio	Táctica	Parcial, incluye una unidad de la organización	Mediano plazo
Operacional	Operacional	Específico, incluye determinada operación o tarea	Corto plazo

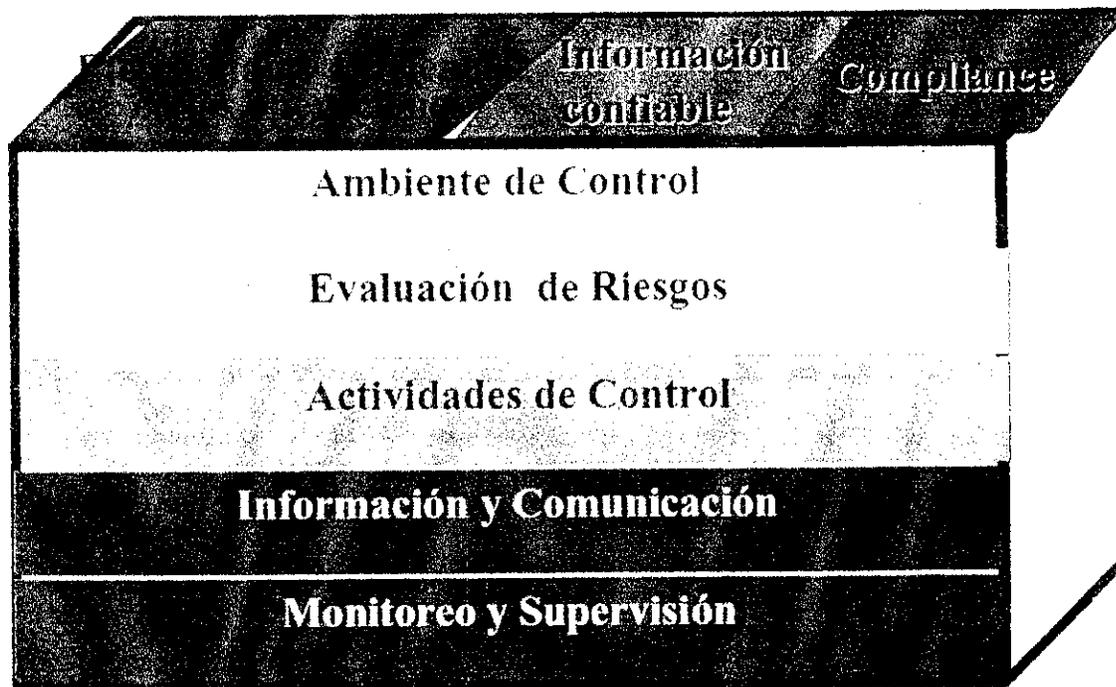
4.4 PROPUESTA PARA LAS ENTIDADES EJECUTORAS DE PROYECTOS

El control previo en las actividades de proyecto deberá comprender el cumplimiento a la planificación de objetivos a través del Plan Operativo y Plan Estratégico como resultado del monitoreo constante tanto de seguimiento de avance del proyecto como del impacto social, mientras que el control posterior ya sea de carácter interno o de externo en las Entidades o Unidades ejecutoras de proyectos de inversión pública con financiamiento externo, se deberá considerar como parte de la evaluación de control interno y como para aplicación de pruebas de cumplimiento al cumplimiento al Plan Estratégico, Plan Táctico y Plan Operativo Anual al Convenio Suscrito de Financiamiento, al Perfil de Proyecto Aprobado y/o al Marco Lógico del cada Proyecto; al registro de cumplimiento a cargo de la Máxima Autoridad Ejecutiva respaldando a los Estados Financieros periódicos institucionales y por proyecto ejecutado por la misma.

El cumplimiento a la planificación, por formar parte al control interno debe ser de revisión a cargo de la administración de la Entidad o Unidad Ejecutora del Proyecto. El trabajo del auditor consistirá en la aplicación de pruebas selectivas para evaluar la razonabilidad de su cumplimiento y evaluación de la objetividad de

los Estados Financieros. De esta manera el cumplimiento formará parte del: Monitoreo, evaluación del riesgo y respuesta al riesgo.

Figura N° 4



Fuente: Informe COSO ERM

En base al ambiente de control la unidad institución deberá considerar como ambiente de control, de acuerdo a su alcance:

5. Establecer una Filosofía respecto de la Gestión de Riesgos. Reconocer que tanto eventos esperados como no esperados pueden ocurrir;
6. Establecer una Cultura de Riesgos en la Organización; y
7. Considerar todos los otros aspectos sobre cómo las acciones de la Organización, afectan a esta cultura del riesgo).

Para el establecimiento de objetivos que debe ser considerado cuando el management (la Dirección) considera estrategia de riesgos en la formulación de los objetivos:

- Formalizar el “apetito” al riesgo a nivel de entidad. Es una visión a alto nivel de cuanto riesgo están dispuestos a aceptar la Alta Dirección; y

- Establecer tolerancia al riesgo es el nivel aceptable de variación respecto de los objetivos, y está alineado al “apetito” al riesgo. (Cuantificarlo).

7.1.1 Marco lógico como herramienta de planeación cumplimiento y control.

El Marco Lógico como herramienta fundamental del proyecto deberá mostrar la calificación de eficiencia, eficacia y economía de cómo se está desarrollando el proyecto, de acuerdo al siguiente detalle (ver anexo N° 1):

- El fin que es una definición como el proyecto o programa que contribuirá a la solución del problema (o problemas) del sector;
- El propósito que consiste en el impacto directo a ser logrado como resultado de la utilización de los componentes producidos por el proyecto. Es una hipótesis sobre el impacto o beneficio que se desea lograr;
- Los componentes que constituyen las obras, servicios, y capacitación que se requiere que complete el ejecutor del proyecto de acuerdo con el contrato. Estos deben expresarse en trabajo terminado (sistemas instalados, gente capacidad, etc.); y
- Las actividades son las tareas que el ejecutor debe cumplir para cumplir cada uno de los componentes del proyecto y que implican costos. Se hace una lista de actividades en orden cronológico

Estos conceptos deben ser evaluados en su integridad tomando en cuenta:

- Los indicadores verificables objetivamente;
- Los medio de verificación; y
- Supuestos

Inicialmente antes de elaborar la Ingeniería de un Proyecto el ejecutor del proyecto considerará los 3 requisitos básicos que debe cumplir el proyecto para que sus

resultados cumplan satisfactoriamente con los objetivos y metas planteadas :
Estos requisitos son: COHERENCIA – VIABILIDAD – FACTIBILIDAD los cuales deben ser parte de la información examinada.

7.2 TRABAJO DEL AUDITOR EN LA ETAPA DE PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

Para la etapa de Planificación de la AUDITORÍA el auditor debe considerar como parte de los objetivos de AUDITORÍA:

Existencia que se refiere a la objetividad de las transacciones realizadas y registradas como parte del sistema de información y avance e impacto de la ejecución de la información financiera del proyecto o entidad o entidad ejecutora de proyectos examinado. Además debe evaluar la objetividad del uso adecuado del financiamiento mediante la solicitud a la MAE de la Entidad Ejecutora del proyecto, el seguimiento al Convenio Interinstitucional de Financiamiento, marco lógico y perfil de Proyecto para su examen correspondiente y respaldar la opinión de razonabilidad presentación de los Estados Financieros.

Valuación que los costos a los que se ha incurrido según los registros contables justifique el valor del avance del proyecto entre las unidades producidas, el número de beneficiarios atendidos en el tiempo transcurrido, etc.

Integridad que todos los bienes adquiridos generen servicio (valor en las entidades con fines de lucro) desde el momento de su adquisición a la población, de acuerdo a la finalidad de adquisición de los mismos.

Exposición que los indicadores generados en el planteamiento del proyecto como perfil y en el marco lógico del Proyecto.

UNIVERSIDAD MAYOR DE "SAN ANDRÉS"
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE AUDITORÍA
MAESTRIA EN AUDITORÍA Y CONTROL FINANCIERO

ANEXOS

TESIS DE MAESTRIA
SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTAL VS. BASKET FUNDING

MARCO LÓGICO

<p>FIN</p> <p>El fin es una definición como el proyecto o programa contribuirá a la solución del problema (o problemas) del sector</p>	<p>Los indicadores a nivel del Fin miden el impacto general que tendrá el proyecto. Son específicas en términos de cantidad, calidad y tiempo (Grupo social y lugar, si es relevante</p>	<p>Los medios de verificación son las fuentes de información que se pueden utilizar para verificar que los objetivos se lograron. Pueden incluir material publicado, inspección visual , encuestas por muestreo, etc.</p>	<p>Los supuestos indican los acontecimientos, las condiciones importantes necesarias para la "sustentabilidad" (continuidad en el tiempo de los beneficios generados por el proyecto.</p>
<p>PROPÓSITO</p> <p>El propósito es el impacto directo a ser logrado como resultado de la utilización de los componentes producidos por el proyecto. Es una hipótesis sobre el impacto o beneficio que se desea lograr.</p>	<p>Los indicadores a nivel de propósito describen el impacto logrado al final del proyecto. Deben incluir metas que reflejen las situaciones al finalizar el proyecto. Cada indicador especifica cantidad, calidad y tiempo de los resultados por alcanzar</p>	<p>Los medios de verificación son las fuentes que el ejecutor y el evaluador pueden consultar para ver si los objetivos se están logrando. Pueden indicar que existe un problema y sugieren la necesidad de cambios en los componentes del proyecto. Pueden incluir material publicado . Pueden incluir material publicado, inspección visual encuestas por muestreo, etc.</p>	<p>Los supuestos indican los acontecimientos, las condiciones que tienen que tener que ocurrir para que el proyecto contribuya significativamente al logro del fin.</p>

ANEXO N° 1

MARCO LÓGICO (CONTINUACIÓN)

COMPONENTES	INDICADORES	FUENTES DE INFORMACIÓN	SUPUESTOS
<p>Los componentes son las obras, servicios, y capacitación que se requiere que complete el ejecutor del proyecto de acuerdo con el contrato. Estos deben expresarse en trabajo terminado (sistemas instalados, gente capacidad, etc.)</p>	<p>Los indicadores de los componentes que tiene que terminarse durante la ejecución. Cada uno debe especificar cantidad, calidad y oportunidad de las obras, servicios, etc., que deberán entregarse.</p>	<p>Este casillero indica dónde es evaluador puede encontrar las fuentes de información para verificar que los resultados que han sido contratados han sido producidos. Las fuentes pueden incluir inspección del sitio, informes del auditor, etc.</p>	<p>Los supuestos son los acontecimientos, alas condiciones o las decisiones que tienen que ocurrir para los componentes del proyecto alcancen el propósito para el cual se llevaron a cabo.</p>
<p>Las actividades son las tareas que el ejecutor debe cumplir para cumplir cada uno de los componentes del proyecto y que implican costos. Se hace una lista de actividades en orden cronológico</p>	<p>Este casillero contiene el presupuesto para cada componente a ser producido por el proyecto.</p>	<p>Este casillero indica donde un evaluador puede obtener información para verificar si el presupuesto se gastó como estaba planeado. Normalmente constituye el registro contable de la unidad ejecutora</p>	<p>Los supuestos son los acontecimientos, condiciones o decisiones (fuera de control del Gerente de proyecto) que tienen que suceder para completar los Componentes del proyecto.</p>

Anexo N°2

F 1001 - Registro de Convenios

Nombre de la Agencia de cooperación:

Datos generales del convenio							Datos Financieros							Fechas Programadas						
Nro convenio		No. Contrato	Nombre del convenio	Descripción del convenio	Alcance	Tipo de cooperación	Tipo de financiamiento	Administrador de recursos	Moneda origen	Monto moneda origen	Tipo de cambio (TC)	Fecha del TC	Monto en Dólares	Aporte Local	tasa de interés	Plazo	Periodo de gracia	Efectividad	Primer desembolso	Último desembolso
Sigla agencia	Nro																			
FDA	01591	445/80	SERVICIOS DE ASIST. TEL. PARA PEQ. PRODUCT.	ESTABLECER UN SISTEMA GUARDO POR LA DEMANDA DE ASISTENCIA TECNICA PARA DAR SERVICIOSA LOS PEQUEÑOS PRODUCTORES, MEJORAR LA CAPACIDAD DE LOS PEQUEÑOS PRODUCTORES PARA DEFINIR SUS NECESIDADES DE ASISTENCIA TECNICA, FORTALECER LOS MECANISMOS DE PARTICIPACION	Departamental	Financiera	Concesional		DEG	5650000.00	0.73	05/08/1997	801,368.63	0	0	40	10	05/08/1997	05/11/1997	31/12/2007
FDA	03385	540/80	PROYECTO DE MANEJO DE RRNN EN EL CHACO Y VALLES	Se localiza en 2 areas diferentes : -Valles del altiplano Alto -Region del Chaco Se propone reducir la pobreza rural y desertificación, permitiendo a los grupos beneficiarios mejorar significativamente su nivel de vida. Se espera mejorar las capacidades	Departamental	Financiera	Concesional		DEG	9250000.00	0.77	25/10/2003	1201287.01	780000	0	30	10	22/06/2003	01/05/2003	30/09/2008

Fuente: Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento externo

Anexo 3

F 1001 - Registro de Convenios

Nro convenio		Mo. Control	Nombre del convenio	Descripción del convenio	Alcance	Tipo de cooperación	Tipo de financiamiento	Administración de recursos	Moneda origen	Monto moneda origen	Tipo de cambio (TC)	Fecha del TC	Monto en Dólares	Aporte Local	Tasa de Interés	Plazo	Periodo de gracia	Efectividad	Primer desembolso	Último desembolso
Según agenda	Nro																			
HOL	0262	0964	PROG APOYO AL SERVIDOR A LAS AREAS PROTEGIDAS	LA CUENTA FIDUCIARIA PARA EL SISTEMA NL AREAS PROTEGIDAS SERA UN FONDO DE FIDEICOMISO PERMANENTE ESTABLECIDO EN EL FORMA CON EL OBJETIVO PRINCIPAL DE GENERAR RECURSOS FINANCIEROS PARA CUBRIR COSTOS RECURRENTES DE LA ADMINISTRACION DE LAS AREAS PROTEGIDAS	Nacional	Financiera	Donación		EUR	9300000.00	1.75		2000000.00	0					30/09/1996	31/05/2011
HOL	0358	1798	APYO PLAN QUINQUENAL DEL DEFENSOR DEL PUEBLO	Consolidar la capacidad institucional del Defensor del Pueblo como el organismo estatal responsable de proteger los derechos humanos de la población, mediante la plena aplicación de su Plan Quinquenal. Se trata de un Saquey funding en el que participan	Nacional	Técnica	Donación		EUR	2550000.00	2.65	30/09/2001	956699.94	0	0	0	0	04/07/2001	04/07/2001	30/04/2000
HOL	0392	1795	FOCOMUN APOYO AL SIBTA - FOCAS	EL MAGDIER ha definido un conjunto de políticas sectoriales orientadas al desarrollo del sector agropecuario en zonas rurales. El Sistema Boliviano de Tecnología Agropecuaria (SIBTA) constituye uno de los instrumentos orientados a validar estos esfuerzos.	Nacional	Técnica	Donación		USD	10000000.00	1.00	30/07/2002	10000000.00	0	0	0	0	30/07/2002	30/07/2002	31/07/2000
HOL	0396	5378	PLAN TIERRA	El objetivo del Plan Tierra del Gobierno de Bolivia es resolver los problemas de tenencia de la tierra, mediante la aplicación adecuada de la Ley 1715 (la Ley Servicio Nacional de la Reforma Agraria), que tiene por objeto establecer la estructura orgánica	Nacional	Financiera	Donación		USD	7000000.00	1.00	01/06/2003	7000000.00	0	0	0	0	01/06/2003	01/06/2003	31/12/2000
HOL	0394	8430	FORO INSTRUC. DEL MIN. DE DESARROLLO SOSTENIBLE	Los objetivos Específicos son: Formular un Plan Anual para el MDS en el marco de los nuevos lineamientos del Gobierno. Dicho documento se constituirá en el instrumento de referencia y coordinación entre el Ministerio, la coop. Intrenal y otros actores	Nacional	Financiera	Donación		EUR	4735024.85	0.86	09/12/2003	5665781.94	0	0	0	0	09/12/2003	01/07/2003	31/12/2000
HOL	0404	8938	APYO SECTOR EDUCATIVO 2004-2008 - FOMA	El objeto del presente Acuerdo es coadyuvar a los objetivos establecidos en el Programa Operativo Multianual FOMA, establecido en el Memorandum de Entendimiento de fecha 25 de julio de 2002	Nacional	Financiera	Donación		USD	75000000.00	1.00	18/06/2004	75000000.00	0	0	0	0	18/07/2004	18/07/2004	01/11/2000
HOL	0405	80028957	PLAN ACCION QUINQUENAL PROG. HAL CAMBIO CLIMATICO	Los objetivos del FOMA 2004-2008 son: Considerar un servicio. El Gobierno de Bolivia ha decidido cooperación con el Plan de Acción Quinquenal del programa Nacional de Cambio Climático a través del MDS, bajo directa responsabilidad del Viceministerio de Rec. Naturales y Medio Ambiente.	Nacional	Financiera	Donación		USD	4572000.00	1.00	30/08/2004	4572000.00	0	0	0	0	01/07/2004	01/07/2004	30/06/2000
HOL	0428		FONDO ELECTORAL Y PREPARADOR DEL PLAN QUINQUENAL	El presente Acuerdo con el Gobierno de los Países Bajos, permitirá establecer un Fondo Central para la ejecución, preparación y organización de los procesos electorales definidos para el año 2005. -Referéndum Autonómico -Becas de Asambleístas	Nacional	Financiera	Donación		USD	3198748.00	1.00	04/05/2005	3168748.00	0	0	0	0	30/05/2005	30/05/2005	30/06/2000
HOL	0404		PROGRAMA NACIONAL DE CUENCAS - HOL	As programa nacional de Cuencas	Nacional	Financiera	Donación		USD	13500000.00	1.00	01/07/2006	14575000.00	0	0	0	0	07/11/2006	07/11/2006	07/11/2000
HOL	0435		FORTALECIMIENTO DE VICOM DE CUENCAS	Esta cooperación por \$us. 1500.000 - esta orientado a fortalecer las capacidades del Viceministerio de Cuencas y Recursos Hídricos del Ministerio de Agua, a objeto de coadyuvar en la implementación del Programa Nacional de Cuencas.	Nacional	Financiera	Donación		USD	1500000.00	1.00	01/12/2006	1500000.00	0	0	0	0	01/12/2006	01/12/2006	30/06/2000

Fuente: Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento externo

F 1001 - Registro de Convenios

Nro convenio		No. Contrato	Nombre del convenio	Descripción del convenio	Alcance	Tipo de cooperación	Tipo de financiamiento	Administrador de recursos	Moneda origen	Monto moneda origen	Tipo de cambio (TC)	Fecha del TC	Monto en Dólares	Aporte Local	Tasa de Interés	Plazo	Período de gracia	Fecha Programada	Primer desembolso	Último desembolso
Agencia	Nro																			
COSUDE	03190		PROYECTO DE INMERSIÓN RURAL PARTICIPATIVA	Este proyecto pretende promover el desarrollo económico de los municipios y comunidades rurales mediante inversiones productivas sostenibles, basadas en la demanda local generada en los procesos participativos de planificación. Sus componentes son: Inver:	Municipal	Financiera	Donación		FRS	3,054,000.00	1.41	01/06/1998	2,165,867.50	0	0	0	0	15/06/1998	01/06/2002	
COSUDE	03995		PROGRAMA ANIL DE BIOCOMERCIO SOSTENIBLE - FASE I	El objetivo es el de estimular la producción y el comercio de bienes y servicios de la biodiversidad, bajo criterios de sostenibilidad ecológica, social y económica, fortaleciendo las cadenas de valor y economías locales (relacionada con estos y estable)	Nacional	Financiera	Donación		USD	1,000,000.00	1.00	12/09/2003	1,000,000.00	0	0	0	0	01/09/2003	01/09/2003	
COSUDE	04157		PROGRAMA DE APOYO PRODUCTIVO RURAL	El objetivo del Programa es contribuir a reducir de manera sostenible los niveles de pobreza rural mediante la generación de nuevas oportunidades de empleo sostenible en las áreas rurales.	Nacional	Financiera	Donación		FRS	1,900,000.00	1.25	01/12/2004	1,407,407.38	0	0	0	0	15/01/2004	31/12/2004	
COSUDE	04249		PUEBLOS INDIGENAS Y EMPODERAMIENTO FASE I	El objetivo es continuar promoviendo y fortaleciendo la defensa de los derechos humanos, en particular de los pueblos indígenas, respetando su diversidad cultural, su organización social, económica, política y sus mecanismos consuetudinarios	Departamental	Financiera	Donación		FRS	950,000.00	1.25	08/12/2005	760,000.00	0	0	0	0	01/09/2005	31/08/2005	
COSUDE	04380		PROGRAMA DE SIKU KOLLUS FASE IV	Formar la extensión de la tecnología de sika kollus en el altiplano boliviano y se fomental el mercado de productos de estas kollus, se buscan financiamientos adicionales a través de fondos nacionales y la integración de Planes de Desarrollo Municipal	Departamental	Técnica	Donación		FRS	1,150,000.00	1.50	01/04/2004	768,886.67	0	0	0	0	01/10/2003	30/09/2003	
COSUDE	04086		DEFENSOR DEL PUEBLO - FASE II	El objetivo es apoyar el Plan Estratégico Institucional 2007-2011 cuyos cinco programas estratégicos son: a) Protección y restitución de derechos, b) Atención y Seguimiento a Políticas de Estado, c) Prevención y atención de conflictos sociales, d) Edu	Nacional	Financiera	Donación		USD	1,000,000.00	1.00	08/02/2007	1,000,000.00	0	0	0	0	09/03/2007	08/03/2007	
COSUDE	04001		PROGRAMA MANGEO INTEGRAL DE CUENCAS DEL TUNARI	El objetivo es contribuir al desarrollo nacional y de sus regiones mediante el manejo sustentable y la valorización socioeconómica de los recursos naturales renovables, como base de los sistemas productivos. Sus objetivos específicos son: lograr la ejecu	Departamental	Financiera	Donación		FRS	1,350,000.00	1.36	01/04/2004	1,170,000.00	0	0	0	0	01/04/2004	31/12/2004	
COSUDE	04478		PLAN NACIONAL DE CUENCAS	El objetivo es contribuir a la implementación del Plan Nacional de Cuencas en el marco del desarrollo de una gestión integral de recursos hídricos, buscando reducir áreas degradadas, aumentar la cobertura vegetal, incrementar la producción agrícola, preservar	Nacional	Financiera	Donación		FRS	875,000.00	1.25	24/01/2008	698,989.96	0	0	0	0	28/02/2008	31/12/2008	
COSUDE	04462		PROYECTO DE DESARROLLO CONOPRESENTE REGIONAL UPOBIS	El objetivo de este Convenio es regular las obligaciones en cuanto a asistencia financiera y técnica para la ejecución del proyecto en sus componentes de "Fortalecimiento Institucional" e "Inversiones Productivas" y "Gestión del Proyecto"	Nacional	Técnica	Donación		FRS	4,500,000.00	1.25	01/01/2008	3,600,000.00	0	0	0	0	01/04/2008	31/12/2008	
COSUDE	04464		APOYO GUBERNAMENTAL DE ALIMENTACION ESCOLAR	El objetivo es promover la mejora en los servicios municipales de desayuno escolar e impulsar el incremento de la cobertura de municipios que prestan dicho servicio bajo un enfoque de promoción al desarrollo económico local	Nacional	Financiera	Donación		USD	137,000.00	1.00	24/04/2008	137,000.00	0	0	0	0	01/02/2008	31/12/2008	
COSUDE	04466		BIODIVERSIDAD, GESTION LOCAL Y POLITICAS PUBLICAS	El objetivo es promover la gestión de políticas públicas y fortalecer los mecanismos de gestión local de la biodiversidad en comunidades campesinas y pueblos indígenas del país, con el fin de desarrollar oportunidades económicas, incrementar la seguridad	Nacional	Financiera	Donación		USD	250,000.00	1.00	20/05/2008	250,000.00	0	0	0	0	20/05/2008	31/12/2008	
COSUDE	04469		BOLIVIANAS: FONDO ESPECIES NATIVAS	El objetivo del proyecto es fortalecer los sistemas de conservación y uso de especies andinas nativas de Bolivia, a través de la implementación de un fondo educativo que genere rendimientos para cubrir parcialmente los costos de los sistemas de conser	Nacional	Financiera	Donación		FRS	650,000.00	1.35	24/03/2008	481,461.47	0	0	0	0	01/11/2007	30/09/2007	
COSUDE	04467		CONCERNIA PREGO GOBERNOS PARA EL DESARROLLO TERR.	Lograr que los actores locales con sus aliados a nivel meso-micro han generado un entorno favorable para el desarrollo territorial sostenible, con énfasis en el gestión integral de los recursos naturales en los valles interandinos y el altiplano de Bol	Nacional	Financiera	Donación		FRS	4,772,367.00	1.35	24/03/2008	3,535,096.50	0	0	0	0	05/10/2007	31/12/2007	

Fuente: Viceministerio de Inversión Pública y Financiamiento externo

ESTADO PLURINACIONAL DE BOLIVIA
PROGRAMA NACIONAL DE ALFABETIZACIÓN FASE II
SEGUIMIENTO AL POA PRIMERSESTRE DE 2010

Transcurrido este primer semestre del ejercicio 2010, la Dirección General de Planificación ha realizado el seguimiento y evaluación al POA 2010, en base a los instrumentos normativos y técnicos, conteniendo información de los programas y proyectos de las diferentes unidades organizacionales los cuales permitirán una oportuna toma de decisiones de las autoridades ejecutivas del Ministerio.

2. BASE LEGAL

En el marco de:

- La Nueva Constitución Política del Estado, señala en el Art. 77, que la educación constituye una función suprema y primera responsabilidad financiera del Estado, que tiene la obligación indeclinable de sostenerla, garantizarla y gestionarla.
- El Plan Nacional de Desarrollo "Bolivia Digna, Soberana, Productiva y Democrática Para Vivir Bien" (2006-2011), aprobada mediante Decreto Supremo No. 29272, proporciona los lineamientos Estratégicos, para la elaboración, seguimiento y evaluación del Programa de Operaciones Anual.
- La Estructura Organizativa del Órgano Ejecutivo del Estado Plurinacional, aprobada mediante Decreto Supremo Nro. 29894, señala la estructura jerárquica del Ministerio de Educación.
- El Decreto Supremo Nro. 0429 de fecha 10 de febrero de 2010 señala que el Viceministerio de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Planificación del Desarrollo, a partir de la fecha de promulgación del decreto pasará a depender del Ministerio de Educación.
- La Resolución Ministerial Nro. 200/10 de fecha 19/04/2010 la cual aprueba la Estructura Organizacional del Ministerio de Educación.
- Las Normas Básicas del Sistema de Programación de Operaciones (NB – SPO), aprobado mediante Resolución Suprema Nro. 225557, define un conjunto de normas, procesos y procedimientos que instrumentan la elaboración, seguimiento y evaluación al POA.
- El Reglamento Específico del Sistema de Programación de Operaciones (RE-SPO) aprobado con Resolución Ministerial N° 736/07 de 7 de noviembre de 2007, define los instrumentos técnico administrativos de gestión que regula la aplicación del Sistema de Programación de Operaciones (SPO).
- El Proyecto de Ley Avellno Siñani y Elizardo Pérez, pretende proyectar una educación que reconstituya los saberes y conocimientos propios, promoviendo la unidad del Estado Plurinacional Boliviano, desde una orientación descolonizadora, comunitaria y productiva.
- El Plan Estratégico Institucional señala la misión, visión y objetivos estratégicos a seguir por el Ministerio de Educación, producto de los lineamientos emitidos desde la Constitución Política del Estado.

- El Programa de Operaciones Anual (POA) reformulado 2010 elaborado en función del presupuesto institucional, aprobado mediante Resolución Ministerial Nro. 306/2010 de fecha 29 de mayo de 2010, define los objetivos y resultados a lograr durante la presente gestión.
- La circular CE/ME/DGP No. 015/2010 donde la Dirección General de Planificación comunica a los Viceministerios y Direcciones Generales del Ministerio de Educación, que con la finalidad de determinar el grado de avance de los objetivos específicos y los resultados programados para la presente gestión, remitan los logros alcanzados durante el primer semestre en función de los Objetivos de Gestión Específicos definidos en el POA

La Dirección General de Planificación, con el objetivo de transparentar y socializar los logros y avances

- obtenidos en primer semestre, ha realizado el seguimiento y evaluación al POA 2010.

MINISTERIO DE EDUCACIÓN
INFORME DE SEGUIMIENTO Y EVALUACIÓN AL POA
PERIODO
ENERO – JUNIO 2010

00		PROGRAMA NACIONAL DE ALFABETIZACIÓN			
OBJETIVO DE GESTIÓN ESPECÍFICO	RESULTADOS ALCANZADOS	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	Nº DE BENEFICIARIOS	Nº DE UNIDADES EDUCATIVAS BENEFICIARIAS
Adecuación Y Contextualización De Las Video Clases A La Realidad Regional Y Local.	Contenidos curriculares del plan de estudios contextualizados en las asignaturas: Matemáticas, Ciencias naturales, Historia, Geografía, lenguas Originarias	Nacional, 9 departamentos	327 Municipios	Participantes Facilitadores Coordinadores	Puntos de Post Alfabetización
	Comisión Nacional de Post Alfabetización Reorganizada y funcionando, en 4 sub comisiones Funcionales	La Paz	La Paz	Programa nacional de Post Alfabetización	Programa Nacional Post Alfabetización
Iniciar el proceso de enseñanza - Aprendizaje de los contenidos del plan de estudios de teleclases de la primer y segunda oleada, a través de estructura de estudios conformada en dos bloques de estudios	40.457 participantes en la primera oleada y 84.539 participantes segunda oleada, incorporado en el programa de Post Alfabetización , en la primer ay segunda parte de la del Bloque I	Nacional, 9 departamentos	327 Municipios	Primera Oleada <ul style="list-style-type: none"> • 50.003 inscritos • En clases DVD 30.544 participantes • 418 participantes en lenguas originarias • 9.495 participantes en la etapa de tránsito • 40.457 participantes efectivos Segunda Oleada <ul style="list-style-type: none"> • 93.519 inscritos • En clase DVD 24.457 participantes en lenguas originarias 	Primera Oleada 2597 Puntos de Post Alfabetización 2.669 grupos de post alfabetización Segunda Oleada 5.687 puntos de post alfabetización 5.860 grupos de Post Alfabetización

00		PROGRAMA NACIONAL DE ALFABETIZACIÓN			
OBJETIVO DE GESTIÓN ESPECÍFICO	RESULTADOS ALCANZADOS	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	Nº DE BENEFICIARIOS	Nº DE UNIDADES EDUCATIVAS BENEFICIARIAS
				<ul style="list-style-type: none"> • 58.844 participantes en etapa de tránsito • 84.539 participantes efectivos 	
Lanzamiento de la tercera y cuarta oleada de apertura de puntos de incorporación de post alfabetizados, de acuerdo a la estructura del plan de estudios, conformada por los bloques	Tercera Oleada del programa Posta Alfabetización implementada a nivel nacional	9 departamentos	327 Municipios	Tercera Oleada <ul style="list-style-type: none"> • 50.814 inscritos • En clases DVD 1.255 participantes • 110 participantes en lenguas originarias • 49.197 participantes en etapa de tránsito • 50.562 participantes efectivos 	3.588 Puntos de Post Alfabetización 3.637 grupos de Post Alfabetización
	3.629 Facilitadores y 655 supervisores regionales capacitados en la metodología y didáctica del Post Alfabetización	9 departamentos	327 Municipios	3.629 facilitadores	3.630 Puntos de Post Alfabetización
	Un taller nacional de Planificación y organización realizado para el inicio de actividades administrativas y académicas	La Paz	La Paz	Personal boliviano 9 técnicos nacionales PNP, 9 responsables departamentales Misión educativa ALBA (Cuba – Venezuela) 8 coordinadores nacionales 9 coordinadores departamentales	9 Oficinas Regionales
	5.500 reproductores de DVD, adquiridos, con destino a las video clases	9 departamentos	327 municipios	56.256 participantes en teleclases	5.500 puntos de post alfabetización
	Equipamiento de la oficina nacional y departamentales 59 computadoras 5 data show y 9 impresoras	1 nacional y 9 departamentales	327 municipios	10.026 facilitadores 2.272 supervisores	11.872 puntos 12.166 grupos

00		PROGRAMA NACIONAL DE ALFABETIZACIÓN			
OBJETIVO DE GESTIÓN ESPECÍFICO	RESULTADOS ALCANZADOS	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	Nº DE BENEFICIARIOS	Nº DE UNIDADES EDUCATIVAS BENEFICIARIAS
	100.000 cartillas quechua 10.000 cartillas de aymara impresas y distribuidas	5 departamentos	226 municipios	8.845 facilitadores 1.682 supervisores	8.611 puntos
Desarrollar procesos de socialización, validación y capacitación de la transformación curricular e institucional de los niveles de EFC, ECV y ECP (INICIAL Primaria y Secundaria) en los 9 departamentos del	210 docentes capacitados	La Paz	Guanay	210	3
	120 docentes capacitados	La Paz	El Alto	120	3

00		PROGRAMA NACIONAL DE ALFABETIZACIÓN			
OBJETIVO DE GESTIÓN ESPECÍFICO	RESULTADOS ALCANZADOS	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	Nº DE BENEFICIARIOS	Nº DE UNIDADES EDUCATIVAS BENEFICIARIAS
sistema de educación regular	150 docentes capacitados	La Paz	El Alto	150	3
	120 maestros y maestras capacitados sobre el proyecto de Ley "Avelino Siñani Y Elizardo Perez"	Cochabamba	Cercado	120	Asociación Educativa Adventista de la Misión Boliviana Central
	210 maestros y maestras sobre el diseño curricular	Las Paz	Guanay	210	Unidades Educativas del Distrito de Guanay
	130 maestros y maestras capacitados sobre el proyecto "Avelino Siñani y Elizardo Perez"	La Paz	Calamarca	130	Unidades Educativas del Distrito de Calamarca
	Solidarización del nuevo diseño curricular de la revolución educativa a maestros y (as) a nivel nacional.	Potosí – Sucre – La Paz – Santa Cruz y Cochabamba	5 municipios Dptal.	2.600 maestros y (as)	90 unidades Educativas aproximadamente
Forestar plantando árboles con la participación de estudiantes, profesores, padres de familia, instituciones gubernamentales y ONG's	Áreas verdes y parques urbanos reforestados	Chuquisaca, La Paz, Cochabamba, Santa Cruz, Potosí, Tarija, Pando, Oruro y Beni	327 municipios	9 directores departamentales 299 Directores Distritales 5.598 Directores de Unidades Educativas 111.678 Maestros/as 10.719 Administrativos 1.454.684 Estudiantes: Inicial, Primaria y Secundaria 15.000 Juntas Escolares	22.392 Unidades Educativas

00		PROGRAMA NACIONAL DE ALFABETIZACIÓN			
OBJETIVO DE GESTIÓN ESPECÍFICO	RESULTADOS ALCANZADOS	DEPARTAMENTO	MUNICIPIO	Nº DE BENEFICIARIOS	Nº DE UNIDADES EDUCATIVAS BENEFICIARIAS
Garantizar el acceso y permanencia a las bolivianas y bolivianos en el Sistema Educativo Plurinacional en condiciones de plena igualdad sin discriminación social, cultural, lingüística ni económica, con participación en el desarrollo local, en alianza con sus comunidades y autoridades; desarrollándose plenamente en el seno de su familia y sus comunidades en un ambiente humano y libre	2 reuniones de coordinación intersectorial para promover la conformación de la plataforma a favor de la primera infancia realizadas	La Paz			
	Representantes de los Ministerios de Salud justicia y el consejo nacional de Nutrición y Alimentación (CONAN) participan en las reuniones convocadas por el Ministerio de Educación	La Paz			

Proyecto	Programación Financiera	Ejecución Financiera	(%) de Ejecución Financiera	(%) de Ejecución Física
Post Alfabetización "Yo si puedo seguir"	10.294.828,08	6.523.243,17	63,36	58,82

ANEXO N°8

APLICACIÓN DEL MARCO LÓGICO

RESUMEN NARRATIVO	INDICADORES VERIFICABLES	MEDIOS DE VERIFICACIÓN	SUPUESTOS	CUMPLIMIENTO		REF. PT's
				SI	NO	
FIN Adecuación y Contextualización de las video clases a la realidad regional y local	$\text{avance territorial} = \frac{\text{N}^\circ \text{ de municipios trabajados}}{327 \text{ municipios}}$ $= \frac{327}{327} = 1$ $= \frac{\text{N}^\circ \text{ de municipios}}{\text{departamento}}$ $\text{La Paz} = \frac{20}{20} = 1$ Avance per cápita $= \frac{\text{N}^\circ \text{ de participantes}}{\text{municipio}} = \exists$	Listas de asistencia confirmados por un supervisor de proyecto	Utilización de medios de control en línea		✓	1. No se cuenta con el número de participantes por municipio CI
PROPÓSITO 1. Iniciar el proceso de enseñanza - Aprendizaje de los	$= \frac{\text{N}^\circ \text{ de facilitadores}}{\text{Participantes}}$ $\text{Primera Oleada} = \frac{3.629}{40.457} = 0,09$ $= 11 \text{ participantes por facilitador}$	Nóminas de facilitadores Nómina de participantes.	Tecnología de punta utilizada en la enseñanza DVD.	✓		No se presenta la nómina de participantes por municipio por cesión CI

RESUMEN NARRATIVO	INDICADORES VERIFICABLES	MEDIOS DE VERIFICACIÓN	SUPUESTOS	CUMPLIMIENTO		REF. PT's
				SI	NO	
<p>contenidos del plan de estudios de teleclases de la primer y segunda oleada, a través de estructura de estudios conformada en dos bloques de estudios</p>	<p>$segunda\ oleada = \frac{3.629}{84.539} = 0,04 =$ 23 participantes por facilitador</p> <p>$Tercera\ Oleada = \frac{3.629}{50.562} = 0,07$ = 14 participantes por facilitador</p>					
<p>Control presupuestario</p>	<p>$\frac{ejecución\ física}{ejecución\ financiera}$</p> <p>$\frac{Bs6.055.417,88}{Bs6.523.243,17} = 93\%$</p> <p>Existe un 7% de desfase presupuestario respecto a la ejecución física.</p>	<p><u>Resultados inversiones</u></p> <p>PLanillas</p>	<p>Número de beneficiados alto</p>	<p>✓</p>		<p>Según los informes el promedio de inscrito por Oleada es de 64.779; sin embargo, el número promedio de participantes alcanza</p>

RESUMEN NARRATIVO	INDICADORES VERIFICABLES	MEDIOS DE VERIFICACIÓN	SUPUESTOS	CUMPLIMIENTO		REF. PT's
				SI	NO	
	$\frac{Bs6.523.243}{148.497 \text{ participantes total}} = Bs44 \text{ por participante}$ $\frac{Bs6.523.243}{12.298 \text{ supervisores}} = Bs530 \text{ en 6 mese por docentey supervisor en el primer se}$					a 49.499 que cubre el 76% del total promedio de inscritos que representa un promedio de 15.280 inscritos que no se benefician del programa
Control de desempeño	$\frac{\text{promedio de participantes}}{\text{puntos pst alfabetización}} =$ $\frac{49.499 \text{ participantes}}{3.588 \text{ puntos post alfabetización}} = 13 \text{ participantes por punto}$ $\frac{49.499 \text{ participantes}}{3.629 \text{ facilitadores}} = 14 \text{ participantes por facilitador}$			✓		

Fuente: www.mineducación.gob.bo

Conclusión

Debido a la incertidumbre en la información fundamental de grupos focales no se cuenta con los resultados del proyecto. Por lo tanto, el presupuesto ejecutado no está justificado.

Ante la situación presentada existe una incertidumbre de si, se está aplicando efectivamente o no, las inversiones realizadas. Sin embargo, debido a que se realizó el cumplimiento, pero sin contar con la base fundamental de información, esta situación es susceptible de reporte en el dictamen como punto de atención afectando en la opinión. Opinión con salvedades.

Las observaciones de control interno mencionados deben presentar como recomendación la realización de una AUDITORÍA operativa inmediata para dar confiabilidad a los Estados Financieros auditados.

ANEXO 9

1.1 DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Señora

Dra. Rielma Mencias R.

Defensora del Pueblo en Suplencia Legal

La Paz – Bolivia

1. Hemos examinado los balances generales combinados del **XXXXXXXXXX** al 31 de diciembre de 20xx y los correspondientes estado de resultados, de evolución del patrimonio neto, del flujo de efectivo, de ejecución del presupuesto de recursos y gastos y de la cuenta ahorro – inversión – financiamiento combinados, así como las notas 1 a 15 que forman parte integrante de dichos estados financieros, por los años terminados en esas fechas. Estos estados financieros combinados son responsabilidad del **XXXXXXXXXX**. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría. Los estados financieros combinados al 31 de diciembre de 2007 fueron examinados por otros auditores independientes cuyo dictamen de fecha 22 de febrero de 2008, expresó una opinión sin salvedades.
2. Los estados financieros combinados del **XXXXXXXXXXXXXXXXXX**, corresponden a la sumatoria de los estados financieros al 31 de diciembre de 2008, de fondos transferidos del Tesoro General de la Nación y de los recursos financieros recibidos de los Organismos de Cooperación: Basket Funding, Servicio Alemán de Cooperación DED, Gran Bretaña, administrados por el **XXXXXXXXXXXXXX**.
3. Efectuamos nuestro examen de acuerdo con normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener razonable seguridad respecto a si los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas.

Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas evidencias que sustenten los importes y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la administración, así como también evaluar la presentación de los estados financieros en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.
4. El cumplimiento a los objetivos planteados en el marco lógico, parte componente de las actividades desarrolladas no cuenta con resultados cuantificables de los beneficiarios situación que implica incertidumbre respecto a su exposición en los estados financieros.
5. En nuestra opinión, los estados financieros combinados mencionados en el primer párrafo no presentan razonablemente, en ningún aspecto significativo, la situación financiera, patrimonial y Presupuestaria del **XXXXXXXXXXXXXX** al 31 de diciembre de 20xx, los resultados de sus operaciones, el flujo de efectivo, la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos y la cuenta ahorro-inversión financiamiento combinados, por los años terminados en esas fechas, de conformidad con Principios de Contabilidad Gubernamental Integrada.
5. Los estados financieros mencionados en el primer párrafo, surgen de registros contables del **XXXXXXXXXXXXXX** y han sido preparados de acuerdo a Principios de Contabilidad Gubernamental Integrada, enmarcadas en las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada de la Contaduría General del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda, y son llevados de conformidad con disposiciones legales en vigencia.
6. Este informe ha sido preparado únicamente para su presentación al Defensor del Pueblo y de los Organismos Financiadores, y no debe ser utilizado para otros propósitos. Sin

embargo, esta limitación no intenta restringir la distribución del informe, que con aprobación del Contratante, es un asunto de interés público

CONSULTORA XXXX

BIBLIOGRAFIA

- ENRRIQUE FOWLER NEWTON "AUDITORÍA Aplicada" Ediciones Macchi 1995
- ROBERT H. MONTGOMERY "AUDITORÍA" Editorial México 1983
- ANDRES S. SUAREZ – LA AUDITORÍA MODERNA Mc Graw Hill 1990
- MEIGS Y MEIGS BETTNER WHITINGTON "Contabilidad" La base para las decisiones gerenciales Décima edición Mc Graw Hill 1999
- WHITINGTON – PANY Principios de Auditoría Mc. Graw Hill décimo cuarta edición 2005
- TIMOTHY BELL – MARK E. PEECHER – IRA SOLOMON AUDITORÍA BASADA EN RIESGOS ECOE EDICIONES 2007
- RODRIGO ESTUPIÑAN GAYTAN ANÁLISIS FINANCIERO Y DE GESTIÓN
- NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS 2007
- NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA 2007.
- FRED R. DAVID Conceptos de Administración Estratégica Editoria Person 2008.
- PRODUCCIÓN Y OPERACIONES Martín Oscar Adler
- Ley 1178
- Resolución Suprema de Directorio 10-0030-05 Impuestos Nacionales
- Sistema Nacional de inversión pública.
- CARLOS E. MENDEZ A. Metodología Guía para elaborar diseños de investigación en ciencias económicas, contables y Administración.
- ROBERTO HERNÁNDEZ SAMPIERI – CARLOS FERNÁNDEZ COLLADO, MEDOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN Mc Graw Hill Cuarta edición 2006
- MANUELO QUEZADA LUCIO METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN Editora macro 2010

Páginas Web

www.vipfe.gob.bo

www.cosude.org

www.sicoes.gob.bo