

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA
INSTITUTO DE INVESTIGACIÓN DE CIENCIAS CONTABLES, FINANCIERAS Y AUDITORÍA
UNIDAD DE POSTGRADO



“MONOGRAFÍA”

MAESTRÍA EN AUDITORÍA GUBERNAMENTAL Y CONTROL DE GESTIÓN
DIPLOMADO EN CONTROL FINANCIERO Y FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA
SITUACIÓN DE INDEPENDENCIA DE UNIDADES DE AUDITORÍA
INTERNA EN ENTIDADES PÚBLICAS DEL ESTADO
PLURINACIONAL DE BOLIVIA

Postulante : Lic. Milburga Alanoca Apaza

Docente : Dr. Libardo Tristancho Calderón Ph. D.

La Paz, Bolivia
2018

DEDICATORIA

A mi madre, por su ejemplo de honestidad en todos los aspectos de la vida diaria, por la lucha y esfuerzo sostenido en la formación de sus hijos para que sean personas de bien y útiles a la sociedad.

Milburga

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Mayor de San Andrés y a sus docentes de la maestría en Auditoría Gubernamental y Control de Gestión, por compartir sus conocimientos y experiencias.

Al Ph. D. Libardo Trisancho Calderón, por su enseñanza y compartir sus conocimientos y experiencia sobre los procesos de investigación científica.

Al Lic. Mg. Sc. Marcos Apaza Vargas por su asesoramiento y cooperación para la realización del presente trabajo de monografía.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

DEDICATORIA	iii
AGRADECIMIENTOS	iv
INDICE DE CONTENIDOS	v
INDICE DE TABLAS	vii
INDICE DE GRÁFICOS.....	vii
RESUMEN	1
1. INTRODUCCIÓN	2
2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	4
2.1. Formulación del problema	7
3. OBJETIVOS	8
3.1. Objetivo general.....	8
3.2. Objetivos específicos	8
4. JUSTIFICACIÓN: METODOLÓGICA, ACADÉMICA Y PRÁCTICA.....	9
4.1. Justificación metodológica	9
4.2. Justificación académica.....	9
4.3. Justificación práctica	10
5. MARCO TEÓRICO/CONCEPTUAL.....	12
5.1. Entidades y empresas públicas en Bolivia	12
5.1.1. Máxima autoridad ejecutiva	13
5.1.2. Sistema de administración de personal	14
5.2. Control Gubernamental.....	15
5.3. La auditoría y objeto de las auditorías.....	16
5.3.1. Unidad de Auditoría Interna.....	17
5.3.1.1. Independencia de las Unidades de Auditoría Interna	19
5.3.1.2. Auditor o Contador Público.....	21
5.3.1.3. Auditor gubernamental	22
5.3.1.4. Independencia del auditor.....	22
5.3.1.5. Desempeño y competencia profesional del auditor gubernamental.....	23
5.3.2. Informe de auditoría interna	24
5.3.3. Auditoría especial	25
5.3.4. Corrupción.....	25

6. MARCO METODOLÓGICO	28
6.1. Enfoque.....	28
6.2. Tipo	28
6.3. Diseño	29
6.4. Método	29
6.5. Técnicas e instrumentos	29
7. MARCO PRÁCTICO	30
7.1. Relación de informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública y reportes con observaciones y recomendaciones de control interno	30
7.2. Casos de corrupción en entidades públicas, identificados por informes de auditoría o informes circunstanciados que reportan indicios de responsabilidad penal	31
7.3. Análisis del desempeño de la Unidad de Auditoría Interna en función de la dependencia de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad pública	34
8. CONCLUSIONES	37
9. RECOMENDACIONES	38
10. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	39
10.1. Bibliografía consultada	43

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Ejecución presupuestaria en las entidades públicas al 31 de diciembre de 2017.... 4

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 Empresas Públicas implementadas con financiamiento de fondos fiscales 4

RESUMEN

En Bolivia, las entidades públicas tienen una baja ejecución presupuestaria y el 49% de los problemas recae en la corrupción. La Organización para la Transparencia Internacional reporta 33 puntos en el índice de percepción de la corrupción. La presente investigación se ha realizado con el objetivo de analizar el efecto de la dependencia orgánica y funcional de las Unidades de Auditoría Interna de la Máxima Autoridad Ejecutiva sobre la objetividad, calidad y opinión independiente e imparcial de los resultados de informes de los tipos de auditoría interna en las entidades públicas. Se ha definido el enfoque cualitativo de investigación científica, el tipo de investigación explicativa, el diseño de investigación no experimental, el método descriptivo, aplicando las técnicas de investigación y análisis documental.

En las entidades públicas las MAE, en base a la Ley N° 1178, designan en el puesto de la Jefatura de la Unidades de Auditoría Interna a personas que gozan de su confianza, basada en relaciones personales sociales o políticas preexistentes, aspecto que afecta la independencia del auditor interno, sus efectos se reflejan porque del 100% de informes de auditoría interna, menos del 8% corresponden a informes con indicios de responsabilidad por la función pública y el 92% solo son observaciones de control interno. Estos resultados indican que no se visualizan o se esconden la ineficiencia de gestión y en algunos casos la corrupción.

Las Unidades de Auditoría Interna usualmente verifican con más énfasis los controles internos y se descuida el examen del desempeño o gestión que determina la tendencia negativa de mitigación de riesgos. Cuarenta procesos penales se registraron hasta diciembre de 2017 por casos de corrupción en municipios e instituciones públicas que son investigados por la Fiscalía. La dependencia de las Unidades de Auditoría Interna ante la MAE, incide en la calidad y opinión de los resultados de informes de auditoría por la limitación y dificultad de aplicar adecuadamente el principio de independencia e imparcialidad por el hecho de ser designados por la MAE. La Ley 1178, ha sido descontextualizada ante la dinámica creciente de la economía del Estado, por lo que existe la necesidad de modificación referente a que los auditores internos tengan dependencia funcional de la Contraloría General del Estado de manera que se garantice la independencia e imparcialidad en el desempeño de estos funcionarios y permitir al Estado proteger y garantizar los recursos económicos y bienes del Estado y evitar la impunidad de los actos de corrupción.

1. INTRODUCCIÓN

El Estado Plurinacional de Bolivia con una población aproximada de 11.307.000 habitantes, tiene un 50,4% de mujeres y 49,6% de hombre. Del total de la población el 69,4% vive en el área urbana y el 30,6% en el área rural (INE, 2018).

Bolivia un Estado Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías, se organiza y estructura su poder público a través de los órganos Legislativo, Ejecutivo, Judicial y Electoral. La organización del Estado está fundamentada en la independencia, separación coordinación y cooperación de estos órganos (CPE, 2009).

Bolivia adopta para su gobierno la forma democrática participativa, representativa y comunitaria, con equivalencia de condiciones entre hombres y mujeres (CPE, 2009). La administración central del Estado Plurinacional del Estado se ejerce a través de la: Presidencia, Vicepresidencia y Ministerios del Estado Plurinacional (D.S. N° 29894, 2009).

La forma de gobierno de las entidades territoriales autónomas es democrática, participativa, representativa, comunitaria, con equidad de género. La autonomía se organiza y estructura su poder público a través de los órganos legislativo y ejecutivo. La organización de los gobiernos autónomos está fundamentada en la independencia, separación, coordinación y cooperación de estos órganos y está a cargo del Gobierno autónomo departamental en el caso de los departamentos, Gobierno autónomo municipal en el caso de los municipios, Gobierno autónomo regional, en el caso de las regiones que hayan accedido a la autonomía regional, Gobierno autónomo indígena originario campesino en el caso de los territorios indígena originario campesinos, municipios y regiones que hayan accedido a la autonomía indígena originaria campesina (Ley N° 031, 2010).

La administración central y de unidades territoriales autónomos del Estado Plurinacional de Bolivia se desarrolla a través de sus entidades públicas que son organismos públicos a los que se les encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación.

La administración económica y financiera del Estado y de todas las entidades públicas se rigen por su presupuesto (CPE. 2009). Los recursos del Presupuesto General del Estado se asignan para la implementación de los planes a mediano y corto plazo, en el marco del Plan de

Desarrollo Económico y Social 2016 – 2020 (Ley N° 777, 2016). Este Plan es de ejecución y aplicación obligatoria por parte del: Órgano Legislativo. Órgano Ejecutivo y sus empresas públicas. Órgano Judicial. Órgano Electoral. Tribunal Constitucional Plurinacional. Instituciones de Control y Defensa de la Sociedad y del Estado. Entidades Territoriales Autónomas. Universidades Públicas. Todas las formas de organización de la economía plural (Ley N° 786, 2016).

Los sistemas de administración y control de los recursos del Estado se aplicarán en todas las entidades del sector público, sin excepción. El control Gubernamental tendrá por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado (Ley N° 1178, 1990).

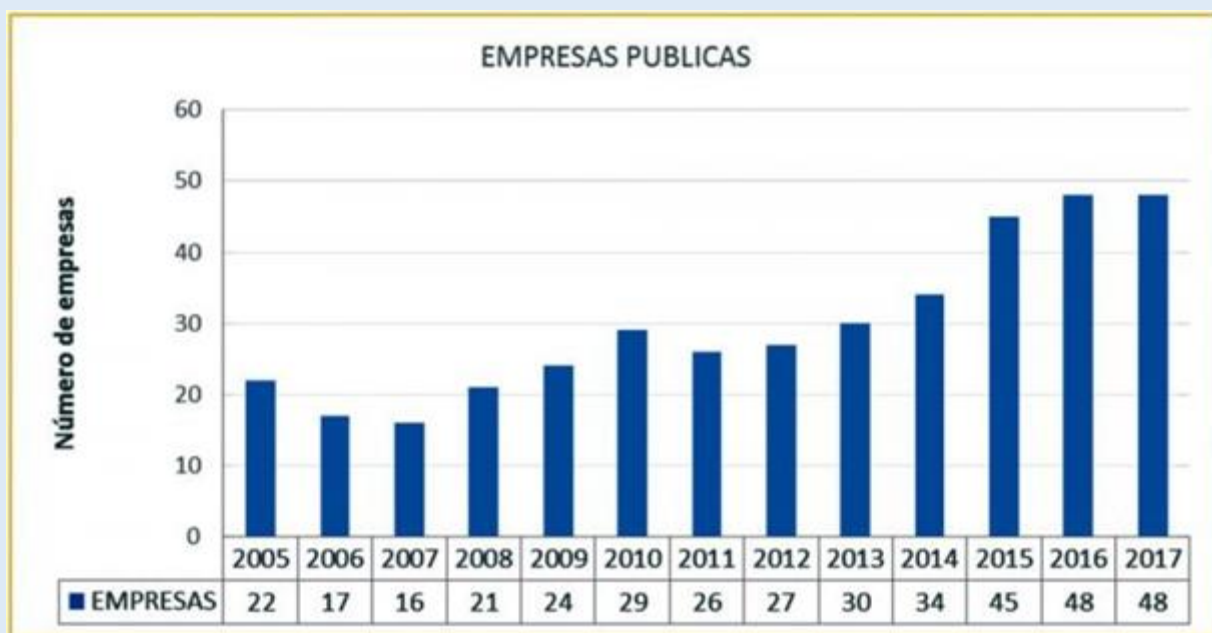
El control interno posterior será practicado por la Unidad de Auditoría Interna. La auditoría interna evalúa el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, determina la confiabilidad de los registros y estados financieros, analiza los resultados y la eficiencia de las operaciones. La auditoría interna no participa de ninguna otra operación ni actividad administrativa y depende de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad sea ésta colegiada o no, formulando y ejecutando con total independencia el programa de sus actividades (Ley N° 1178, 1990).

La Contraloría General del Estado es la responsable de evaluar los informes de auditoría elaborados por las Unidades de Auditoría Interna de las entidades sujetas al control gubernamental (D.S. 23215, 1992).

2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En 2005, existían 22 empresas públicas, en la actualidad son 48, las cuales fueron creadas con fondos del Banco Central de Bolivia. El analista Germán Molina dijo que estas empresas se financian con reservas fiscales y con un mayor endeudamiento (Molina, 2018).

Gráfico 1 Empresas Públicas implementadas con financiamiento de fondos fiscales



Fuente: El Diario, 15 de febrero de 2018

En 2017, el nivel central del Estado Plurinacional de Bolivia apenas alcanzó una ejecución presupuestaria de 75,8%, las gobernaciones tuvieron la mayor eficiencia con un 82,2%, los municipios 77,1% (SIGMA, 2017). La baja ejecución se atribuye a la ineficiencia de estatales; en el nivel central con sus empresas, las inversiones no han sido una prioridad básica, el gasto y la administración de los recursos no fue efectivo y beneficioso en proyectos de inversión, hubo escasa fiscalización y se dejó de lado la normativa de licitaciones públicas.

Tabla 1 Ejecución presupuestaria en las entidades públicas al 31 de diciembre de 2017

Sector	Presupuesto	Ejecutado	% de ejecución	Saldo sin ejecutar
Gobierno central	242.012	183.484	75,8%	58.528
Gobiernos departamentales	12.997	10.677	82,2%	2.320
Gobiernos municipales	27.968	21.564	77,1%	6.404
Universidades	6.712	4.809	71,7%	1.903
Otras áreas	12.096	7.723	63,8%	4.373
Total	301.784	228.258	75,6%	73.526

Fuente: Página siete 9 de abril de 2018 (SIGMA, 2017)

De los 20 ministerios con que cuenta el gabinete del presidente Juan Evo Morales, 17 de ellos alcanzaron hasta abril de 2018 menos del 30% de ejecución de sus presupuestos consignados en el Presupuesto General del Estado (PGE 2018), aprobado por la Asamblea Legislativa. De acuerdo a los datos publicados por el Sistema de Gestión Pública (SIGEP) del Ministerio de Economía, los ministerios de Educación (12,5%), Presidencia y Autonomías (12,7%) e Hidrocarburos (12,9%), fueron las carteras de Estado que menos ejecutaron en este periodo; el Ministerio de Comunicación llegó a 38,3%, el de Deportes a 35% y el de Obras Públicas a 31,7%, las cifras más altas de este sector (Melendres, 2018).

Bolivia en 2017 ha obtenido 33 puntos en el Índice de percepción de la Corrupción que publica la Organización para la transparencia Internacional. Su puntuación no ha sufrido ningún cambio respecto a la obtenida en 2016. Así pues, sus ciudadanos mantienen estable su percepción de la corrupción en Bolivia y creen que existe mucha corrupción en el sector público (Índice de percepción de la corrupción, 2017).

Transparencia Internacional hizo conocer que la corrupción en Bolivia sigue igual, por segundo año consecutivo, se mantiene en el puesto 106, entre 175 naciones objeto de estudio (Revista datos, 2018). Según el informe de la encuestadora IPSOS, en Bolivia el 49% de los problemas de la actualidad recae en la corrupción (IPSOS, 2018). Cuarenta procesos penales se registraron hasta diciembre de 2017 por casos de corrupción en municipios e instituciones públicas que son investigados por la Fiscalía (Cahuaya, 2018).

Existen normas jurídicas y de auditoría, que regulan la función y desempeño de las entidades gubernamentales, señaladas en el artículo 15 de la Ley N° 1178 (1990): la auditoría interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad, que realizará las siguientes actividades en forma separada, combinada o integral: evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos; determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros; y analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones. La Unidad de auditoría interna no participará en ninguna otra operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, sea ésta colegiada o no, formulando y ejecutando con total independencia el programa de sus actividades. Todos sus informes serán remitidos inmediatamente después de concluidos a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera; a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada; y a la Contraloría General de la República.

Desde hace doce años, después que asumió el presidente Evo Morales, el presupuesto reducido de la Contraloría General del Estado no ha variado casi nada y su personal que asciende a 500 funcionarios de los cuales únicamente 260 corresponden a servidores públicos que realizan labores de control gubernamental y supervisión. En los últimos 10 años el PIB creció más del 400% y la cantidad de entidades y empresas públicas ha crecido de manera importante; frente a esta situación la Contraloría General del Estado no tiene la capacidad financiera ni de recursos humanos para efectuar un control gubernamental efectivo.

La Ley N° 1178 (1990), claramente establece que las Unidades de Auditoría Interna son parte de cada entidad pública. Su cumplimiento es vigilado por la Contraloría General del Estado. Su función se basa principalmente en revisar y controlar que se cumplan las disposiciones y procedimientos en todos los procesos operacionales que involucren las auditorías internas; sin embargo, los informes de auditoría interna de las entidades públicas no reflejan esta realidad. Las causas más comunes son la relativa independencia de las Unidades de Auditoría Interna y de sus funcionarios auditores, que afectan estrechamente a las funciones de Auditoría Interna y esto es muy fácil de corroborar analizando las características de los informes de auditoría interna.

Al respecto la NAG 212 sobre Independencia indica que:

En toda auditoría, los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad. Además deben mantener una actitud y apariencia de independencia. Los auditores gubernamentales deben preservar la objetividad en la consideración de los hechos y la imparcialidad en la formulación de las opiniones, conclusiones y recomendaciones. Es fundamental no sólo que los auditores gubernamentales sean de hecho independientes, sino, que aparenten serlo, evitando situaciones que puedan llevar a terceros a cuestionar su independencia y consecuentemente, desvalorizar sus opiniones, conclusiones y recomendaciones, así como generar pérdida de confianza pública. Los auditores gubernamentales deben considerar la existencia de ciertos impedimentos que podrían vulnerar su independencia. Los principales impedimentos son: a) relaciones oficiales, profesionales, personales o financieras con las entidades y servidores públicos sujetos a examen. b) favores y prejuicios sobre personas, grupos o actividades, incluyendo los derivados de convicciones sociales, políticas, religiosas o de género. c) desempeño previo en la ejecución de las actividades y operaciones relacionadas con el objeto de la auditoría. d) intereses comerciales,

profesionales y financieros o económicos con las entidades o actividades sujetas a examen. e) relaciones de parentesco con el personal vinculado con el sujeto y el objeto de la auditoría. f) impedimentos ajenos a la voluntad del auditor gubernamental que pudieran restringir o interferir su capacidad de formarse opiniones independientes y objetivas (Resolución CGE/094/2012).

2.1. Formulación del problema

¿De qué manera, la dependencia de la Jefatura y los funcionarios de la Unidad de Auditoría Interna ante la Máxima Autoridad Ejecutiva de las Entidades Públicas, inciden en la independencia, imparcialidad y objetividad de los resultados de los informes de auditoría interna?

3. OBJETIVOS

3.1. Objetivo general

Analizar de qué manera la designación de personas de confianza de la Máxima Autoridad Ejecutiva incide en la independencia, objetividad e imparcialidad de los resultados de los informes de auditoría interna en las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

3.2. Objetivos específicos

- Analizar la relación de informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública (responsabilidad administrativa y civil) y aquellos informes que únicamente reportan observaciones y recomendaciones de control interno.
- Identificar casos de corrupción en entidades públicas, originados por informes de auditoría o informes circunstanciados elaborados por las Unidades de Auditoría Interna que reportan indicios de responsabilidad penal.
- Analizar el desempeño de las Unidades de Auditoría Interna en función de los tipos de informes que emiten las Unidades de Auditoría Interna, bajo la dependencia orgánica de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Entidad Pública.

4. JUSTIFICACIÓN: METODOLÓGICA, ACADÉMICA Y PRÁCTICA

En función al planteamiento del problema se definen las siguientes justificaciones:

4.1. Justificación metodológica

En el presente trabajo con la finalidad de explicar el efecto de la dependencia orgánica y funcional de las Unidades de Auditoría Interna de la Máxima Autoridad Ejecutiva sobre la objetividad, calidad y opinión independiente e imparcial de los resultados de informes de los tipos de auditoría interna, la investigación se realiza aplicando el método analítico que permite una explicación sistemática y ordenada. Asimismo, se emplea el análisis histórico para describir la evolución en base a datos reales de los hechos y limitaciones que dan confiabilidad y validez a la información; y para su interpretación se relaciona con los principios, normas generales y básicas del control posterior gubernamental y el marco legal del ejercicio independiente de la Unidad de Auditoría Interna en las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

La metodología analítica permite la contrastación rigurosa del problema a través del análisis de comportamiento de variables y efectos estudiando al mismo tiempo sus propiedades cualitativas como los aspectos negativos y positivos, para así llegar a las conclusiones sobre el problema investigado a los cuales se requiere dar absoluta rigurosidad, para que sobre esta base se pueda plantear propuestas o recomendaciones acerca del tema investigado.

4.2. Justificación académica

El análisis de situación actual de la dependencia orgánica y funcional de las Unidades de Auditoría Interna de la Máxima Autoridad Ejecutiva en las entidades públicas, posibilita la identificación de los factores que afectan negativamente sobre la objetividad, calidad y opinión independiente e imparcial de los resultados de informes de los tipos de auditoría en las entidades públicas. Los resultados podrán contribuir en la mejora continua de la independencia de las Unidades de Auditoría Interna y ésta a su vez en la eficiencia de ejecución de las operaciones en las entidades pública y las recomendaciones se convertirán en un instrumento para la

reformulación de políticas y normas vigentes de la administración y control gubernamentales (Ley N° 1178) referente al control posterior.

En el presente trabajo se considera que uno de los factores importantes que coadyuva en la toma de decisiones acertadas y oportunas en los procesos y operaciones de las entidades públicas; son las normas legales que otorgan mejor funcionalidad e independencia a las Unidades de Auditoría Interna. La Ley N° 1178 en su artículo 15 claramente establece que la unidad de Auditoría interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad para desarrollar actividades como evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno, recalando que esta unidad no participará en ninguna operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad con total independencia. Esta situación permite que exista un crecimiento de la corrupción en la administración pública.

El Decreto Supremo N° 718 de 1 de diciembre de 2010 en su considerando segundo recalca que la Máxima Autoridad Ejecutiva responderá ante la Contraloría General del Estado respecto a la independencia de la Unidad de Auditoría Interna. El Decreto Supremo N° 23215 de 22 de julio de 1992 – Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General del Estado, autoriza dictaminar en los casos previstos por violación a la independencia de la Unidad de Auditoría Interna como la parcialización de dicha unidad, los cuales, no permite demostrar en su integridad la independencia en todas las actuaciones de las unidades de auditorías internas.

4.3. Justificación práctica

El presente trabajo busca, mediante el análisis de la situación actual de la dependencia orgánica y funcional de las Unidades de Auditoría Interna de la Máxima Autoridad Ejecutiva en las entidades públicas, establecer la relevancia sobre la objetividad, calidad y opinión independiente e imparcial de los resultados de informes de los tipos de auditoría, que afectan la administración y gestión institucional eficiente de las entidades públicas.

Los resultados del presente trabajo de investigación, tienen la finalidad de contribuir en la solución del problema práctico sobre las limitaciones de la independencia de las Unidades de Auditoría Interna en las entidades públicas. Es de interés del Estado y de la población en su

conjunto que las entidades públicas logren un desempeño institucional eficiente, desarrollen la mejora continua en cada uno de los procesos, procedimientos y brinden buena calidad de servicio. La propuesta surge de la necesidad de lograr que los resultados e informes de las Unidades de Auditoría Interna sean veraces e imparciales, que identifiquen a los servidores públicos corruptos sin distinción de cargos es decir una valoración de evidencias para todos por igual.

5. MARCO TEÓRICO/CONCEPTUAL

5.1. Entidades y empresas públicas en Bolivia

La empresa pública es “pública”. Inicialmente, al hablar de un organismo empresarial público se refería exclusivamente a aquellos en los que la propiedad correspondía íntegramente al sector público. Más tarde con las intervenciones parciales y las privatizaciones también parciales el calificativo de pública se extendió a todas aquellas en las que control queda en manos del sector público (Hierro & Herrera, n.d.).

En este trabajo se entenderá por entidad pública a todo órgano, organismo o entidad estatal, creada por norma expresa en el que se le confiere mandato a través del cual ejerce funciones dentro del marco de sus competencias y atribuciones para la administración general del Estado Plurinacional de Bolivia.

Las empresas públicas son entidades creadas por el gobierno (central, departamental, municipal) para prestar servicios públicos, incentivar la producción del país o generar empleo. Son aquellas entidades que pertenecen al Estado, y tienen personalidad jurídica, patrimonio y régimen jurídico propios. Se crean para la realización de actividades mercantiles, industriales y cualquier otra actividad conforme a su denominación y forma jurídica.

Las entidades públicas son instituciones gubernamentales que cuentan con recursos provenientes de tributación, aportes a la seguridad social y otros aportes, regalías o transferencias de los tesoros del Estado, sujetarán sus gastos a la disponibilidad de sus recursos. Las entidades con autonomías de gestión y de patrimonio cuyos ingresos provengan exclusivamente por venta de bienes o prestación de servicios, financiarán con tales ingresos sus costos de funcionamiento, el aporte propio del financiamiento para sus inversiones y el servicio de su deuda (Art. 8, Ley N° 1178).

Las entidades del sector público comprenden: los Órganos del Estado Plurinacional, las que ejercen funciones de Control, de Defensa de la Sociedad y del Estado; Gobiernos Autónomos Departamentales, Regionales, Municipales e indígena Originarios Campesinas; Universidades Públicas, Instituciones Financieras Bancarias y no Bancarias, Instituciones Públicas de Seguridad Social y todas aquellas entidades que forman parte del Presupuesto General del Estado (Art. 2, DFPPIP 2017).

La Ley N° 466 establece en su Artículo 4° (Naturaleza de la empresa pública del nivel central del Estado) La empresa pública del nivel central del Estado es una persona jurídica en la que participa el Estado, se desenvuelve en un ámbito jurídico de carácter público-privado, en las formas y condiciones establecidas en la presente Ley. Se constituye en una unidad económica encargada de la producción de bienes y/o prestación de servicios. La empresa pública podrá tener carácter estratégico y/o social.

La entidad pública es todo órgano, organismo o entidad estatal, creada por norma expresa en el que se le confiere mandato a través del cual ejerce funciones dentro del marco de sus competencias y atribuciones para la administración general del Estado Plurinacional de Bolivia.

Las empresas públicas son entidades creadas por el gobierno (central, departamental, municipal) para prestar servicios públicos, incentivar la producción del país o generar empleo. Son aquellas entidades que pertenecen al Estado, y tienen personalidad jurídica, patrimonio y régimen jurídico propios. Se crean para la realización de actividades mercantiles, industriales y cualquier otra actividad conforme a su denominación y forma jurídica.

5.1.1. Máxima autoridad ejecutiva

La Máxima Autoridad Ejecutiva de las entidades del sector público del Estado Plurinacional de Bolivia, es la persona titular o colegiada de más alta jerarquía, responsable de establecer y mantener un adecuado sistema de control interno para la administración pública transparente, eficiente y democrático del servicio público.

La Máxima Autoridad Ejecutiva de cada entidad pública, es la responsable de establecer y mantener un adecuado sistema de control interno y la Unidad de Auditoría Interna de informarle oportunamente sobre la ineficacia y deficiencias de dicho sistema (Art. 13, D.S. N° 23215).

La Máxima Autoridad Ejecutiva, es el titular o personero de más alta jerarquía de cada entidad del sector público, sea este el máximo ejecutivo o la dirección colegiada, según lo establecido en su disposición legal o normativa de creación (Art. 4, D.S. N° 0181).

La Máxima Autoridad Ejecutiva de las entidades del sector público del Estado Plurinacional de Bolivia, es la persona titular o colegiada de más alta jerarquía, responsable de

establecer y mantener un adecuado sistema de control interno para la administración pública transparente, eficiente y democrático del servicio público.

Los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado (Art. 13 Ley 1178).

La ley N° 2027 del Estatuto del Funcionario Público, establece clases de servidores públicos como: a) Funcionarios electos, b) Funcionarios designados que emerge de un nombramiento a cargo público, c) Funcionarios de libre nombramiento, nombrados según Constitución Política del Estado que no están sujetos a la carrera administrativa, y d) funcionarios de carrera, e) Funcionarios interinos, nombrados de manera provisional que si son parte del Estatuto. Por falta de capacitación u otra no logre mantener un sistema de control interno apropiado.

5.1.2. Sistema de administración de personal

En el área de administración el sistema está relacionada con todos los aspectos del personal de una organización para: determinar necesidades de personal, reclutar, seleccionar, desarrollar, asesorar y recompensar a los empleados; actuar como enlace con los sindicatos y manejar otros asuntos de bienestar

Es un conjunto de principios, procedimientos que procuran la mejor selección, educación y organización de los servidores de una organización, su satisfacción en el trabajo y el mejor rendimiento a favor de unos y otros. Es la planeación, organización, dirección y control de los procesos de dotación, remuneración, capacitación, evaluación del desempeño, negociación del contrato colectivo y guía de los recursos humanos idóneos para cada departamento, a fin de satisfacer los intereses de quienes reciben el servicio y también las necesidades del personal (Rodríguez, 2015)

El Sistema de Administración de Personal (SAP) es el conjunto de normas, procesos y procedimientos sistemáticamente ordenados, que permiten la aplicación de las disposiciones en materia de administración pública de personal. El Sistema de Administración de Personal (SAP) se estructura en base a los siguientes subsistemas: Subsistema de Dotación de Personal.

Subsistema de Evaluación del Desempeño. Subsistema de Movilidad de Personal. Subsistema de Capacitación Productiva. Subsistema de Registro (Art. 7 y 8, D.S. N° 26115).

El Sistema de Administración de Personal, en procura de la eficiencia en la función pública, determinará los puestos de trabajo efectivamente necesarios, los requisitos y mecanismos para proveerlos, implantará regímenes de evaluación y retribución del trabajo, desarrollará las capacidades y aptitudes de los servidores y establecerá los procedimientos para el retiro de los mismos (Art. 9, Ley N° 1178)

5.2. Control Gubernamental

Comprende procedimientos de controles posteriores establecidos y aplicados por una unidad especializada de cada entidad para evaluar el cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración e información gerencial. El sistema de control gubernamental tiene por objetivo aumentar la eficacia de los sistemas de administración y control interno; mejorar la pertinencia, oportunidad, confiabilidad y razonabilidad del sistema de información gerencial, incluyendo los registros contables u operativos y los estados financieros; contribuir al incremento del grado de economía y eficiencia de las operaciones; e informar a las autoridades competentes, cuando fuere el caso, sobre los resultados de las auditorías realizadas, a fin de facilitar el cumplimiento de las acciones administrativas o judiciales que sean pertinentes (Rocha, 2015)

La Contraloría General del Estado es la institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquellas en las que el Estado tenga participación o interés económico. La Contraloría está facultada para determinar indicios de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal; tiene autonomía funcional, financiera, administrativa y organizativa (Art. 213 CPE, 2009).

La Contraloría General de la República es el órgano rector del sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. La Contraloría General de la República (actual Contraloría General del Estado) emitirá las normas básicas de control interno y externo; evaluará la eficacia de los sistemas de control interno; realizará y supervisará el control externo y ejercerá la supervigilancia normativa de los sistemas contables del Sector Público a cargo de la Contraloría General del Estado del Ministerio de Finanzas. En igual forma promoverá el establecimiento de los sistemas de contabilidad y control interno y conducirá los

programas de capacitación y especialización de servidores públicos en el manejo de los sistemas que trata esta Ley (Art. 23, Ley N° 1178).

La Contraloría General de la República ejercerá el Control Externo Posterior con autonomía operativa, técnica y administrativa. A fin de asegurar su independencia e imparcialidad respecto a la administración del Estado, el presupuesto de la Contraloría, elaborado por ésta y sustentado en su programación de operaciones, será incorporado sin modificación por el Ministerio de Finanzas al proyecto de Presupuesto General de la Nación, para su consideración por el Congreso Nacional (Art. 41, Ley N° 1178).

El Sistema de Control Gubernamental Interno de cada entidad pública tiene por objetivos generales: promover el acatamiento de las normas legales; proteger sus recursos contra irregularidades, fraudes y errores; asegurar la obtención de información operativa y financiera, útil, confiable y oportuna; promover la eficiencia de sus operaciones y actividades; y lograr el cumplimiento de sus planes, programas y presupuestos en concordancia con las políticas prescritas y con los objetivos y metas propuestas (Art. 8, D.S. N° 23215).

5.3. La auditoría y objeto de las auditorías

El término Auditoría proviene del latín, y su origen etimológico viene del verbo *audire*, que significa oír y del sustantivo *auditor*, que significa el que oye; Se dice también que viene del verbo inglés *to audit*, que significa revisar o intervenir (Auditoría, 2016).

La auditoría es la aplicación de métodos de investigación y análisis de los hechos. Su objetivo es hacer un examen y evaluación crítica y sistemática con el propósito de emitir una opinión independiente y competente acerca de la información financiera, operacional, tecnología e información comunicacional, ambiental, de proyectos de inversiones y administrativa con base en el cumplimiento de normas legales vigentes, así como de las políticas y lineamientos establecidos.

El objetivo principal de la auditoría de los estados financieros de una sociedad, considerados en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichos estados financieros expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y la situación financiera de la sociedad, así como el

resultado de sus operaciones en el período examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados (Aguirre & Escamilla, 2001).

La auditoría es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y criterios establecidos (Rocha, 2013).

En auditoría se aplican métodos de investigación y análisis de los hechos. Su objetivo es hacer un examen y evaluación crítica y sistemática con el propósito de emitir una opinión independiente y competente acerca de la información financiera, operativa y administrativa con base en el cumplimiento de normas legales vigentes, así como de las políticas y lineamientos establecidos.

La auditoría interna comprende los procedimientos de control posterior establecidos y aplicados por una unidad especializada de cada entidad para evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración e información gerencial y de los instrumentos de control interno incorporados en ellos, examinar los registros y estados financieros para determinar su pertinencia y confiabilidad, y analizar los resultados y eficiencia de las operaciones realizadas (Art. 13, D.S. N° 23215).

5.3.1. Unidad de Auditoría Interna

La Unidad de Auditoría Interna de las entidades públicas del Estado boliviano, ejercen el control gubernamental interno posterior y deben emitir opiniones independientes para mejorar: la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos, la confiabilidad y calidad de la información financiera, la eficiencia de gestión en función a las normas legales y rendición de cuentas de los resultados por parte de las autoridades, la capacidad para detectar el manejo inadecuado de los recursos del Estado y evaluar en qué medida los controles internos son adecuados.

Los contadores públicos personal de la entidad conforman la unidad de auditoría interna, y son los encargados de hacer las auditorías independientes. Un auditor interno tiene a su cargo el control de las transacciones y operaciones y se preocupa en mejorar los métodos contables considerando su operación eficiente (Holmes, 1979).

La auditoría realizada por los empleados o funcionarios de la organización con propósitos de control, es comúnmente denominada auditoría interna. Tiene por objeto la revisión de las operaciones para servir de base a la administración. Por este motivo, es un control independiente¹ pues mide y evalúa la eficacia de otros controles. La auditoría interna trabaja en forma separada a las operaciones de la organización. La auditoría interna es una actividad apreciativa, independiente de los sectores objeto de revisión, en síntesis la auditoría interna es un mecanismo de control selectivo e independiente de los engranajes de control interno habituales que hacen a la operatoria de la organización (Slosse, *et al.* 2003).

La auditoría interna es desarrollada por personal y dependiente de la propia entidad, denominado “Auditor interno” o “Unidad de Auditoría Interna”, que evalúa los registros contables y/o demás mecanismos o procedimientos administrativos y de control interno que posee una empresa, con la intención de prever modificaciones en los mismos, para hacerlos más confiables y seguros, y de esa manera evitar al máximo los posibles errores o irregularidades, motivadas por un deficiente sistema de control interno de la empresa (Rocha, 2013).

La auditoría interna es un departamento, división o equipo de consultores, u otros practicantes que proporcionan servicios independientes y objetivos de aseguramiento y consulta, concebidos para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. La actividad de auditoría interna ayuda a una organización cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno (Rocha, 2015).

La auditoría interna es una función de control interno posterior de la organización, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y actividades administrativas. Su propósito es contribuir al logro de los objetivos de la entidad mediante la evaluación periódica del control interno. El auditor interno gubernamental en el ejercicio de sus funciones debe aplicar las Normas de Auditoría Gubernamental (Res. CGE/094/2012).

¹ Control independiente. Revisión y evaluación autónoma, efectuar juicios cumpliendo los principios de imparcialidad, neutralidad y objetividad.

5.3.1.1. Independencia de las Unidades de Auditoría Interna

La información confiable es esencial para la propia existencia en nuestra sociedad. El inversionista al tomar la decisión de comprar o de vender títulos-valores, el banquero al decidir si debe aprobar un préstamo, el gobierno al obtener ingresos con base en las declaraciones, todos depende de la información proporcionada por otros. En muchas de estas situaciones, las metas de los proveedores de información van directamente en contravía de los de los usuarios de la información. En esta línea de razonamiento está implícito un reconocimiento de la necesidad social de contar con auditores independientes, individuos de competencia e integridad profesional que nos pueden decir si la información que utilizamos constituye un panorama razonable de lo que realmente está sucediendo (Whittington, *et al.* 2001).

Según Slosse, *et al.* (2003), el requisito de independencia alcanza no sólo al auditor que asume la responsabilidad con la firma del dictamen sino a todo el equipo de trabajo que lo acompaña. La independencia se define como la actitud de actuar con integridad y objetividad. Integridad es un elemento de carácter, el cual es fundamental para poner confianza en la opinión del auditor. La objetividad se refiere a la aptitud del auditor de mantener una actitud imparcial en todas aquellas cuestiones que son traídas a su análisis con motivo de revisión de auditoría. Si bien se reconoce que las cualidades de integridad y objetividad no son mensurables con precisión, todo el equipo de auditoría debe manejar estos conceptos como imperativos. Las situaciones que pueden evidenciar falta de independencia son:

- Intereses financieros o económicos. El auditor no debe mantener un compromiso de adquirir ningún interés financiero directo o indirecto de significación.
- Circunstancia en las cuales el equipo de auditores es virtualmente parte del “management” o actúa e carácter de empleado bajo el control de la administración. El auditor no es independiente cuando está en “relación de dependencia” con respecto al ente cuya información contable es objeto de auditoría.
- Relaciones comerciales. El auditor no debe entrar en transacciones prohibidas con clientes o funcionarios clave.
- Relaciones de familia. El hecho de que el auditor fuera conyugue o pariente por consanguinidad hasta el cuarto grado o por colateral hasta el segundo grado con

gerentes generales o administradores del ente cuya información contable es objeto de auditoría.

- Relaciones personales. La aceptación de regalos de alguna magnitud del cliente y la participación con él en entretenimientos fuera del trabajo está prohibido.
- Prestación de otros servicios profesionales. El auditor no debe realizar tareas que involucren la toma de decisiones de importancia relevante para el ente.
- Realización de otras actividades que impliquen conflicto de intereses. El auditor y su personal colaborador no deberían tener permitido llevar a cabo otras tareas profesionales, excepto actividades académicas en entidades de bien público.
- Honorarios contingentes. Los servicios profesionales no deben ser ofrecidos o prestados bajo un acuerdo donde ningún honorario nominal será cargado al cliente.
- Confidencialidad de la información. La información obtenida de la auditoría, que no esté públicamente disponible para terceros.
- Prestamos de personal a clientes. No se puede ser juez y parte.

La auditoría juega un papel muy importante en una empresa: refleja su imagen contable. La auditoría y, por tanto, el auditor tienen que ser totalmente independiente. Eso es básico para legitimar el proceso y reflejar la realidad².

Es indispensable un marco normativo legal apropiado y eficaz que garantice la independencia en la planificación, ejecución e informes de auditoría de las Unidades de Auditoría Interna y de sus funcionarios. Las siguientes normas internacionales y nacionales de auditoría, son la base que fundamenta legalmente la investigación que permitirán analizar el objeto de estudio de la investigación.

En octubre de 1997 el IX Congreso de la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) aprobó la Declaración de Lima sobre las Normas de Auditoría, que en Artículos 5 y 6 del título II Independencia, sostiene que las Entidades Fiscalizadoras Superiores (Unidades de Auditoría Interna) sólo pueden cumplir eficazmente sus funciones si son independientes de la institución controlada y se hallan protegidas contra influencias exteriores; asimismo, deben gozar de la independencia funcional y organizativa

² <https://debitoor.es/glosario/definicion-auditoria>

necesaria para el cumplimiento de sus funciones. Los funcionarios de control de las Entidades Fiscalizadoras Superiores deben ser absolutamente independientes, en su carrera profesional, de los organismos controlados y sus influencias.

El XIX Congreso de la INTOSAI, México 2007, aprueba las Normas de las Entidades Fiscalizadoras (ISSAI) entre ellas la ISSAI 10 – Declaración de México sobre Independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) cuyo objetivo es la presentación de ocho principios principales de la independencia de EFS como requisitos esenciales para la correcta fiscalización del sector público que fueron basados en la Declaración de Lima (ISSAI 1). Estos principios establecen la independencia de la autoridad superior de la EFS (equivale a la Unidad de Auditoría Interna) y de los miembros incluyendo la libertad de decidir el contenido y la oportunidad (momento) de sus informes de auditoría, al igual que sobre su publicación y divulgación.

La ISSAI 11 – Pautas básicas y buenas prácticas de la INTOSAI relacionadas con la independencia de las EFS sostiene que según los términos de la declaración de México (2007) sobre la independencia de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), éstas deben salvaguardar el valor de su actividad mediante la adopción de las medidas preventivas que correspondan y la eliminación de aquellos obstáculos, tanto reales como aparentes, que pueden afectar su independencia. Estas pautas sirven como referencia de buenas prácticas para compartir medios para incrementar y mejorar la independencia de las EFS.

La Unidad de Auditoría Interna tiene total independencia en la formulación y ejecución de su programación de operaciones. En caso de ser vulnerada dicha independencia por la Máxima Autoridad Ejecutiva, ésta será sujeta a la aplicación de lo previsto en el Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, aprobado por D.S. N° 23318-A, de 3 de noviembre de 1992 y sus modificaciones (Art. 2 D.S. N° 0718, 2010)

5.3.1.2. Auditor o Contador Público

En Bolivia, el auditor es aquella persona que posee título en provisión nacional de Contador Público, Licenciado en Auditoría, Auditor Financiero u otra denominación que hayan utilizado las universidades en Bolivia y que esté escrita como tal en el Colegio de Profesionales respectivo (Rocha, 2015).

Un auditor es contratado para emitir o hacer emitir una comunicación escrita que expresa una conclusión sobre la confiabilidad de una afirmación escrita que es responsabilidad de un tercero. En una auditoría de estados financieros los auditores se comprometen a reunir evidencia y a proporcionar un alto nivel de seguridad que los estados financieros siguen los principios de contabilidad generalmente aceptados, u otra base apropiada de contabilidad. Una auditoría comprende la búsqueda y verificación de los registros contables y el examen de otra evidencia que soporte esos estados financieros (Whittington, *et al.* 2001).

El auditor examina los estados financieros, que son de la sociedad y constituyen manifestaciones de su dirección. Es responsable de formar y expresar una opinión sobre los estados financieros (Aguirre & Escamilla, 2001).

5.3.1.3. Auditor gubernamental

El auditor gubernamental o grupo de auditores gubernamentales designados para realizar la auditoría deben tener individualmente y en conjunto, respectivamente, la suficiente capacidad técnica, entrenamiento y experiencia profesional, para lograr los objetivos de auditoría (Res. N° CGE/94/2012, NAG).

5.3.1.4. Independencia del auditor

Una opinión dada por un contador público independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros de una compañía es de valor cuestionable, a menos que el contador sea verdaderamente independiente (Whittington, *et al.* 2001).

Una auditoría debe hacerla una persona o firma independiente de capacidad y competencia profesional reconocidas. Esta persona o firma debe ser capaz de ofrecer una opinión imparcial o profesionalmente experta acerca de los resultados de la auditoría, en el supuesto de que una opinión ha de acompañar al informe presentado al término del examen y concediendo que pueda expresarse una opinión basada en la veracidad de los documentos y de los estados financieros y en que no se impongan restricciones al auditor en su trabajo de investigación (Holmes, 1979).

En la sociedad moderna el auditor ejerce una función que podría llamarse de atestificador: expresa una opinión, como experto independiente, sobre si el informe de datos económico-financieros que un ente presenta está adecuadamente preparado. La condición básica para el ejercicio de la auditoría que es la independencia del auditor con relación al sistema objeto de la auditoría. (Slosse, *et al.* 2003).

El auditor debe cumplir con el Código de ética del contador profesional, ser independiente tanto “mental y de apariencia”, dar fe pública sobre la razonabilidad de los estados financieros, prevenir o detectar errores o fraudes relevantes de las entidades, cumplir con normas auditoría en la realización de su trabajo (Rocha, 2013).

El auditor en todas las cuestiones relacionadas en el ejercicio de su profesión, debe mantener una actitud mental de independencia, siendo el factor más esencial en la existencia de la profesión. La independencia mental posibilita emitir una opinión sin ser afectados por influencias que comprometan el juicio profesional y su dirección, y permite actuar al auditor con integridad, y ejercer objetividad y escepticismo profesional.

Los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos y prejuicios que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad. Además, deben mantener una actitud y apariencia de independencia (Res. N° CGE/94/2012, NAG).

5.3.1.5. Desempeño y competencia profesional del auditor gubernamental

Los profesionales auditores gubernamentales que participan en una auditoría, deben tener conocimientos sobre normas de auditoría según sus tipos, así como de las operaciones o actividades de la entidad auditada. Se podrá requerir la participación de especialistas de acuerdo a las características de las operaciones o actividades examinadas, conformando la comisión e auditoría por un equipo multidisciplinario (Rocha, 2015).

El auditor gubernamental requiere un adecuado entrenamiento, experiencia y competencia especializada, adquiridos del conocimiento técnico así como de la experiencia práctica relacionados con la auditoría y contabilidad, a fin de emitir una opinión basada en la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y los criterios establecidos (Rocha, 2015).

El auditor gubernamental debe mantener y demostrar absoluta independencia de criterio con respecto al ejercicio de sus funciones. Debe ser imparcial, objetivo y equitativo en el ejercicio de sus funciones y demostrarlo, evitando los conflictos de interés que comprometan su independencia y objetividad (Res. N° CGR-1/021/96).

Según el artículo 14 de la Ley N° 1178, después de los responsables superiores de la administración de las entidades públicas, el auditor gubernamental de la Unidad de Auditoría Interna, es el funcionario de la entidad pública que debe ejercer el control interno posterior u otra unidad que apoye a la UAI; asimismo, el profesional independiente o especialista que sea contratado para el efecto (Art. 3, Res. N° CGE/013/2014).

5.3.2. Informe de auditoría interna

El informe de auditoría es el documento en que el contador público profesional expone el alcance y naturaleza de su examen y en que expresa su opinión independiente acerca de los estados financieros de la entidad (Holmes, 1979).

El informe de auditoría es el documento final del trabajo del auditor en que se indica el alcance del trabajo realizado y su opinión sobre los estados financieros. Opinión sobre si los estados financieros reflejan de forma adecuada la situación financiero-patrimonial de la entidad auditada, así como el resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados; la opinión hará mención a la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados de forma consistente respecto a ejercicios anteriores (Aguirre & Escamilla, 2001).

Para emitir un informe de auditoría, los auditores reunirán la evidencia necesaria obteniendo una comprensión del control interno de la compañía, inspeccionando documentos, observando activos, investigando dentro y fuera de la compañía y realizando otros procedimientos de auditoría. Ese informe de auditoría establece que, en opinión de los auditores, los estados financieros se ajustan a los principios de contabilidad generalmente aceptados (Whittington, *et al.* 2001).

Cualquiera sea el objeto del examen y tipo de auditoría a ejecutarse, la misma debe ser planificada y supervisada; estar acompañada de evidencia; y sus resultados deben ser comunicados en forma escrita (Res. N° CGE/94/2012, NAG).

5.3.3. Auditoría especial

La auditoría especial tiene el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde establecer indicios de responsabilidad por la función pública (Choque, 2015)

El objetivo de la auditoría de cumplimiento del sector público es, permitir a las Entidades Fiscalizadoras Superiores evaluar si las actividades de las entidades públicas cumplen con las autoridades que las rigen. Esto involucra presentar informes sobre el grado en que la entidad auditada cumple con los criterios establecidos. La auditoría de cumplimiento también puede llevar a que las EFS, con poderes jurisdiccionales, emitan juicios y sanciones a aquellos responsables de la administración de los fondos públicos. Algunas EFS están obligadas a remitir, a las autoridades judiciales, los datos que puedan ser sujetos a persecución penal (ISSAI, 400)

La auditoría especial es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública. El establecimiento de indicios de responsabilidad por la función pública no es un fin u objetivo de la auditoría, sino el resultado de la misma (NE/CE-015, 2012).

La auditoría especial puede dar lugar a tres tipos de informes: a) Aquel que contiene los hallazgos de auditoría que dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, establecidos en el informe legal. b) Aquel que contiene los hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, pero que son relevantes al control interno. c) Aquel que contiene el pronunciamiento del auditor que demuestre, el cumplimiento de los objetivos y alcance de auditoría previstos en el Memorándum de Planificación de Auditoría (NE/CE-015, 2012).

5.3.4. Corrupción

Se incluye en las bases teóricas la corrupción, debido a que en Bolivia la gran parte de las auditorías especiales están relacionadas con hechos de corrupción.

La palabra corrupción viene del latín *corruptio* que significa acción y efecto de destruir o alterar globalmente por putrefacción, también la acción de dañar, sobornar o pervertir a alguien³.

La corrupción dentro de un enfoque social y legal se define como la acción humana que transgrede las normas legales y los principios éticos. “En un sentido más analítico significa el incumplimiento intencionada del principio de imparcialidad con la finalidad de extraer de este tipo de conducta un beneficio personal o para personas relacionadas”. La corrupción tanto administrativa como política se refiere a los delitos que se cometen en el ejercicio de un cargo público, para conseguir una ventaja ilegítima, acto que se comete de manera secreta y privada. Algunas formas de corrupción son: El soborno, es el más repetitivo de los delitos contra la administración pública, y que va desde la entrega de una módica suma a un oficial de seguridad, para evitar una multa, hasta el ofrecimiento de grandes cantidades de dinero para la evasión de los impuestos. El tráfico de influencias, cuando un funcionario utiliza sus influencias para conseguir a favor de alguien allegado (un familiar por ejemplo), una actividad que involucre una posición o un trabajo de beneficio. El Peculado, ocurre cuando un sujeto se enriquece de forma ilegal en perjuicio del Estado, el uso en provecho de los bienes públicos, el uso de materiales y equipos distintos al objeto de su compra; representan actos de peculado⁴.

La corrupción es una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad. Socava la democracia y el estado de derecho, da pie a violaciones de los derechos humanos, distorsiona los mercados, menoscaba la calidad de vida y permite el florecimiento de la delincuencia organizada, el terrorismo y otras amenazas a la seguridad humana. Este fenómeno maligno se da en todos los países grandes y pequeños, ricos y pobres pero sus efectos son especialmente devastadores en el mundo en desarrollo. La corrupción afecta infinitamente más a los pobres porque desvía los fondos destinados al desarrollo, socava la capacidad de los gobiernos de ofrecer servicios básicos, alimenta la desigualdad y la injusticia y desalienta la inversión y las ayudas extranjeras. La corrupción es un factor clave del bajo rendimiento y un obstáculo para el alivio de la pobreza y el desarrollo (Naciones Unidas, 2004)

La corrupción es el requerimiento o la aceptación, el ofrecimiento u otorgamiento directo o indirecto, de un servidor público, de una persona natural o jurídica, nacional o

³ <http://etimologias.dechile.net/?corrupcio.n>

⁴ <https://conceptodefinicion.de/corrupcion/>

extranjera, de cualquier objeto de valor pecuniario u otros beneficios como dádivas, favores, promesas o ventajas para sí mismo o para otra persona o entidad, a cambio de la acción u omisión de cualquier acto que afecte a los intereses del Estado (Art. 2, Ley N° 004).

6. MARCO METODOLÓGICO

En el presente trabajo de investigación, con la finalidad de lograr los objetivos planteados, se aplicaron los siguientes métodos:

6.1. Enfoque

Por las características del tema, en el presente trabajo se ha definido el enfoque cualitativo de la investigación científica. “Este permite conocer los hechos, procesos, estructuras y personas en su totalidad y no a través de la medición de algunos de sus elementos. Posibilita examinar el tema que por cierto es poco estudiado” (Hernández *et al*, 2010).

“El enfoque cualitativo se caracteriza por explorar los fenómenos en profundidad, se conduce básicamente en ambientes naturales, los significados se extraen de los datos y no se fundamenta en la estadística. El proceso de la investigación se realiza de manera inductiva, recurrente en el que se analiza múltiples realidades subjetivas y no tiene secuencia lineal. Sus bondades son la profundidad de significados, la amplitud, la riqueza interpretativa y contextualiza el fenómeno” (Hernández *et al*, 2010).

6.2. Tipo

Se ha aplicado el tipo de investigación explicativo, la cual busca establecer las causas de los hechos y deficiencias de control posterior en las entidades públicas (Auditoría con limitaciones del principio de independencia). Su objetivo se focaliza en justificar por qué sucede un hecho, las condiciones en las que se manifiesta y la relación que pudiera existir entre las variables.

Los estudios explicativos van más allá de la descripción de conceptos o fenómenos o del establecimiento de relaciones entre conceptos; es decir, están dirigidos a responder por las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales. Como su nombre lo indica, su interés se centra en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta, o por qué se relacionan dos o más variables (Hernández *et al*, 2010).

Con el análisis e interpretación de la realidad de los procesos de Auditoría interna en las entidades públicas, se ha especificado las conclusiones y planteado las propuestas de soluciones a las deficiencias en los proceso de la UAI de las entidades públicas.

6.3. Diseño

En el presente trabajo por la naturaleza de control posterior de las entidades públicas se ha definido el diseño de investigación no experimental, el que se caracteriza como la investigación que se realiza sin manipular deliberadamente variables y se observa fenómenos tal como se dan en su contexto natural o situaciones ya existentes para posteriormente analizarlos.

6.4. Método

Se aplicó el método explicativo, que está dirigido a responder por las causas de los eventos y fenómenos físicos o sociales. Se enfoca en explicar por qué ocurre un fenómeno y en qué condiciones se manifiesta, o por qué se relacionan dos o más variables. Los estudios explicativos buscan encontrar las razones o causas que provocan ciertos fenómenos| (Hernández *et al*, 2010).

6.5. Técnicas e instrumentos

Se emplearon las técnicas de investigación y análisis documental, con la finalidad de analizar las normas, información bibliográfica y otros aspectos relacionados con la investigación.

Se trabajó con la información disponible en la Contraloría General del Estado sobre la evaluación y aprobación de los informes de auditoría interna, publicaciones en prensa escrita sobre el desempeño de las entidades públicas, problemas de corrupción, etc.

7. MARCO PRÁCTICO

7.1. Relación de informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública y reportes con observaciones y recomendaciones de control interno

Desde la vigencia de la Ley 1178 (SAFCO), en todas las entidades públicas, las Máximas Autoridades Ejecutivas designan en el puesto de la Jefatura de la Unidades de Auditoría Interna y Auditores a personas que gozan de su confianza, basada en relaciones personales sociales o políticas preexistentes, aspecto que afecta a la independencia del auditor interno. Los efectos se reflejan del 100% de informes de auditoría interna, menos del 8% corresponden a informes con indicios de responsabilidad por la función pública (responsabilidad administrativa, responsabilidad civil, responsabilidad penal, responsabilidad ejecutiva) y el 92% solo son observaciones de control interno (Apaza, 2017).

Los reportes de Apaza (2017), indican que no se visualizan o se esconden la ineficiencia de gestión y en algunos casos la corrupción en las entidades públicas. La calidad de los resultados de gestión, se debería reflejar en la opinión independiente e imparcial de los tipos de informe de auditoría interna de las entidades públicas; tales aspectos están íntimamente relacionados con la eficiencia (resultado alcanzado pero usando menor recursos) y la eficacia (hacer bien para alcanzar resultados deseados) componentes de principales factores estratégicos que conducen al conocimiento de que se está haciendo bien y que se está haciendo mal.

En las entidades públicas, la práctica laboral del auditor interno en el proceso del examen durante la auditoría de confiabilidad de los registros de los Estados Financieros, se constata la verificación de los comprobantes contables ya sea por muestreo o general, y los resultados se reportan con énfasis sobre la aplicación del control interno como errores, acción u omisión en el cumplimiento de los procedimientos. Los informes en su mayoría no muestran observaciones sobre la realidad del desempeño relacionados con la eficiencia y eficacia de gestión y posibles indicios de corrupción.

Se percibe, que en algunos casos de denuncia de indicios de corrupción o existencia de riesgos en la gestión de la Entidad, la Jefatura de la Unidad de Auditoría Interna asigna auditorías especiales de gran magnitud y para un tiempo muy reducido e insuficiente, al funcionario que menos le simpatiza; es más, durante este proceso muchas de las irregularidades

comunicadas, la Jefatura instruye para que sean subsanadas o simplemente no se publica como hallazgo, inclusive no se registra en los papeles de trabajo para no dejar evidencia, observaciones que probablemente son omitidas para favorecer a la Máxima Autoridad Ejecutiva.

En el sector público las Unidades de Auditoría Interna, usualmente verifican con más énfasis los controles internos y se descuida el examen del desempeño o gestión de la entidad; por lo tanto, la auditoría no presenta una opinión equilibrado y como resultado existe la tendencia negativa de mitigación de riesgos. Por ser fondos públicos deben ser más cuidadosamente cautelados y como es derecho público todo está normado por eso hay más carga de controles que a veces termina siendo excesiva y va absorbiendo la gestión (muchas aprobaciones, muchas firmas, mucha burocracia, etc.), lo que es peor es que algunas veces son falsos controles creando una falsa seguridad, cuando todos revisan todo en realidad nadie revisa nada (Badillo, 2016).

7.2. Casos de corrupción en entidades públicas, identificados por informes de auditoría o informes circunstanciados que reportan indicios de responsabilidad penal

Fernando Sainz, Exdirector Regional de la Dirección de Registro, Control y Administración de Bienes Incautados (DIRCABI) guarda detención preventiva en la cárcel de Palmasola y Gabriel Moreno exjefe Nacional de Operaciones escapó a Perú, debido a posible corrupción y responsabilidad penal por la función pública, por la disposición ilegal de tres camiones en San Ignacio de Velasco, que son investigadas por el Fiscal General del Estado (Reportan 2 nuevos casos de corrupción en Dircabi, 2017).

Gisela López Ministra de Comunicación presentó una denuncia sobre cinco proyectos sospechosos de corrupción en el canal estatal Bolivia TV, que en conjunto representaron un desembolso de Bs 131, 3 millones de un total de Bs 280,5 millones que inicialmente estaban destinados a otros proyectos. De 66 contratos revisados, seis de ellos presentan “serios indicios de corrupción” y uno de ellos fue denunciado formalmente ante el Ministerio Público. En este caso hay diez personas acusada entre ellas los exgerentes Gustavo P. y Rubén M., además de Lilian P. funcionarios y exfuncionarios del canal estatal Bolivia TV por la comisión de tres delitos: conducta antieconómica, incumplimiento de deberes y firma de contratos lesivos al Estado (Montero, 2017).

Tres nuevos casos de corrupción en entidades estatales en menos de un mes erosionan la credibilidad del Gobierno. El Ministerio de Defensa, el Banco Unión y la Empresa de Apoyo a la Producción de Alimentos (EMAPA) son los nuevos escenarios. En el primer caso, se trata de un desfalco de 3,5 millones de bolivianos, situación por la que el jueves pasado fue detenido preventivamente el militar Rodolfo Gonzales. En el segundo, el funcionario Juan Pari se halla detenido en el penal de Chonchocoro, acusado del robo de 37,6 millones de bolivianos del Banco Unión, y en el tercer caso, seis funcionarios de la EMAPA se vieron implicados en la venta irregular de maíz a precio preferencial para granjas “fantasmas” (Mendoza, 2017).

En 5 casos de corrupción en las FFAA de Bolivia se calcula un daño de \$us 40 millones. El caso de Barcazas chinas/Enabol, en la que 21 personas están implicadas en la compra “fraudulenta de 16 barcazas y dos empujadores, ocasionando un daño económico de \$us. 28.9 millones; los involucrados fueron acusados por los delitos de contratos lesivos al Estado, conducta antieconómica, incumplimiento de deberes, entre otros. El caso de la quiebra de la Empresa de Construcciones del Ejército (ECE), que dejó un daño económico de al menos Bs 60.919.828, monto que fue un anticipo para la ejecución de seis obras en distintos puntos del país, por este hecho fueron detenidos varios militares, entre ellos el exgerente de la ECE, Nikita Apaza López, por los supuestos delitos de incumplimiento de contratos, malversación de recursos y enriquecimiento ilícito. Un tercer proceso penal caso cemento asfáltico, la irregularidad se suscitó en el Comando de Ingeniería del Ejército que ocasionó un daño de Bs 10 millones aproximadamente; por este hecho fue procesado el general Mario Merino Revollo y otras personas por los delitos de incumplimiento de contratos, contratos lesivos al Estado y conducta antieconómica. El caso aviones T-33 en la que son procesadas varias personas por delitos de negociaciones incompatibles con el Estado, incumplimiento de deberes contratos lesivos al Estado, incumplimiento de contratos y conducta antieconómica. Este hecho ocasionó un daño económico de al menos Bs 5.392.332. Hecho de corrupción en contra del Almirante Freddy Ballesteros (también implicado en el caso Barcazas) y otros, son imputados por delitos de incumplimiento de deberes, peculado y enriquecimiento ilícito. El daño económico en este caso es de Bs 3.335.662 aproximadamente. Hecho de corrupción en contra del Almirante Freddy Ballesteros (también implicado en el caso Barcazas) y otros, son imputados por delitos de incumplimiento de deberes, peculado y enriquecimiento ilícito. El daño económico en este caso es de Bs 3.335.662 aproximadamente (ANF, 2017).

El Ministerio Público, imputó a la expresidenta de la ABC, Noemí Villegas; al gerente nacional técnico, Erick de las Heras; al subgerente socioambiental de la entidad, Jonatán Lazarte; y al representante legal de consorcios de supervisión, Luis Alberto Aguilar, por favorecimientos en tres contrataciones que recibió en 2016, causando un perjuicio al Estado de Bs 100.5 millones. La imputación 65/2018 del 22 de mayo, presentada ante la juez anticorrupción, Melina Lima, por una comisión de fiscales de La Paz, fue resuelta luego del memorial presentado en uno de noviembre de 2017 por Marcos Farith Loayza, también ex presidente de la ABC, por la probable comisión de los delitos de uso indebido de influencias, negociaciones incompatibles con el ejercicio de la función pública, contratos lesivos al Estado, conducta antieconómica y asociación delictuosa (Melendres, 2018).

En Bolivia, las empresas estatales administran el 33,7 por ciento de 214.650 millones de bolivianos del presupuesto consolidado de gastos por nivel, según el Presupuesto General del Estado (PGE, 2018). En YPFB hubieron cinco escándalos de corrupción y otras denuncias menores, la última de contrabando de combustible. Los cinco primeros hechos derivaron en los cambios de presidencia de la firma estatal. En 2017 se denunció las irregularidades en la adjudicación para la compra de tres taladros (López y Aguilar, 2018).

Al menos 17 vehículos, entre ellos un cuadratrack, y dos inmuebles fueron incautados al exjefe de operaciones de la agencia de la localidad de Batallas del Banco Unión, Juan Franz Pari, quien desfalcó al menos 37,6 millones de bolivianos. Están implicadas más de 23 personas, entre familiares de Pari, amigos de colegio y funcionarios del banco que guardan detención preventiva en diferentes cárceles de La Paz (Recuperan 17 vehículos y dos bienes inmuebles, 2017).

En nuestro país, el soborno –más conocido como “diezmo”– es una de las formas de corrupción más habituales en los procesos de contratación que efectúan las entidades del Estado. Esta actividad delictiva (delito de Cohecho Activo, según el artículo 158 del Código Penal) perjudica el desarrollo del país, ya que, al final de cuentas, incrementa el valor de los bienes y servicios contratados por el Estado (Apaza, 2018). Este tipo de corrupción parece presentarse de forma generalizada en las entidades públicas principalmente en aquellos que efectúan inversión pública como las entidades descentralizadas, municipios y otros.

Analistas como el Investigador sociopolítico Armando Ortuño y el Director del Centro de Investigaciones Sociales de la Vicepresidencia, Farit Rojas (2017). Sostienen que “Cuando

crece la torta manejada por el Estado, la corrupción crecerá al ritmo de este crecimiento”, manifestó el primero; Mientras que Rojas remarcó que esto lleva a pensar en la modificación del sistema de gestión estatal, para tener un mejor control que evite o detecte estos casos. Estos analistas coinciden en que la mayor participación estatal en el ámbito de la economía, por ejemplo en el Producto Interno Bruto (PIB) y en la inversión, es una de las razones para que se presenten más casos de hechos irregulares cometidos por funcionarios públicos, lo que va de la mano con la percepción ciudadana de que hay mayor corrupción en el país (Gómez, 2017).

7.3. Análisis del desempeño de la Unidad de Auditoría Interna en función de la dependencia de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad pública

La dependencia de las unidades de auditoría interna ante la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Entidad, incide en la calidad y opinión de los resultados de informes de auditoría, debido a que se presentan limitaciones y dificultades por el hecho de ser designados por la MAE. En el caso de que los informes de auditoría interna no reflejen imparcialidad es posible que oculte la deficiente gestión institucional, el incumplimiento de normas y en particular hechos de corrupción.

Las Unidades de Auditoría Interna para detectar responsabilidades principalmente aquellos que causan daño económico al Estado, realizan auditorías especiales. La experiencia práctica demuestra que no es suficiente enfrentar la corrupción con sólo opiniones independientes expresadas en los reportes de auditorías especiales, si no deberían existir hechos o acciones por parte de las autoridades correspondientes para contrarrestar y sancionar a los responsables.

Según los reportes expuestos en los anteriores apartados, en Bolivia existen casos detectados sobre vergonzosos hechos de corrupción aún no resueltos; por ejemplo, el Fiscal General ordenó terminar las investigaciones en el caso del Fondo Indígena, donde se causó un daño económico al Estado superior a los Bs. 100 millones, mientras los jueces permiten la salida de la cárcel de importantes exautoridades que son sospechosas de tener responsabilidad y sin que quede claro cómo es que se produjo ese desfalco y cómo se recuperará el dinero. Solo por citar algunos ejemplos, el país supo de la firma de seis contratos irregulares en Bolivia TV, con un presunto daño económico de Bs 130 millones. En el Banco Unión se produjo un desfalco de

37,6 millones de bolivianos, que aún está irresuelto. Por si eso fuera poco, se denunció el robo de tarjetas de Entel por una suma también de varios ceros y ocurrieron malos manejos en el Ministerio de Defensa, dejando un gran bache económico. Seguramente las auditorías en las Entidades Públicas tendrían resultados veraces si es que los auditores gozaran de una independencia real de la Máxima Autoridad Ejecutiva y generaran confianza en la ciudadanía; sin embargo, las investigaciones de los casos mencionados y de otros dejaron más dudas que esclarecimiento.

También sería útil y daría sustento a las palabras del primer mandatario que las autoridades de los principales organismos de fiscalización del Estado dejaran de ser interinas y se cumpliera la ley para la designación de personas idóneas y con experiencia, de manera que esos cargos dejen de ser nominados en base a la confianza política del principal ejecutivo del país (Lucha contra la corrupción, 2017).

Los datos expuestos indican que la independencia en el desempeño de las Unidades de Auditoría Interna, está afectada por estar bajo la dependencia organizacional y funcional de la Máxima Autoridad Ejecutiva de las entidades públicas; por tanto, los informes de auditoría interna no reflejan imparcialidad. Las posibles razones o causas identificadas que limitan y dificultan la independencia de las Unidades de Auditoría Interna son las siguientes:

- a. La Jefatura de Auditoría Interna, toma la actitud de proteger y cuidar a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad pública, en correspondencia a que fue designado por ser persona de confianza, de esta manera la emisión de los informes de auditoría interna se realizan previa coordinación entre la MAE y la Jefatura de la UAI.
- b. Actitud sumisa(o) o miedo para informar sobre los hallazgos y observaciones de materialidad, por presiones de las autoridades superiores. Los auditores verifican los respaldos y reportan casos relevantes que son analizados por la Jefatura de Auditoría Interna y la Máxima Autoridad Ejecutiva, de acuerdo a la magnitud de las observaciones y de los responsables, la Jefatura de la UAI instruye la eliminación de los hallazgos desde los papeles de trabajo. Esta eliminación se efectúa para que la contraloría no constate el hallazgo.
- c. Actitud de perfil bajo de los auditores en el momento del examen (no molesto para que no me molesten). Los responsables se niegan a validar los hallazgos y comunican a la Máxima Autoridad Ejecutiva, quien interviene mediante una reunión con la Jefatura de

la Unidad de Auditoría Interna para que el hallazgo no sea reportado en el informe de auditoría.

- d. Excesiva carga de documentos para su revisión, por dificultades para conformar equipos de auditoría multidisciplinarios.
- e. Insuficiente fuente de información para detectar y afirmar hallazgos. Los auditores por falta de tiempo examinan parcialmente los documentos (muestreo) y no se detectan ni se reportan hallazgos.
- f. Falta de uniformidad en los conocimientos y experiencia, existe desequilibrio frente a otras Unidades de Auditorías Internas. Algunas Jefaturas por falta de asesoramiento y conocimiento a profundidad no realiza una buena planificación.
- g. Enfoque excesivo sobre la revisión de los gastos y no así en la eficiencia.
- h. Restricciones presupuestarias para la Unidad de Auditoría Interna.

8. CONCLUSIONES

La designación de la Jefatura de la Unidad de Auditoría Interna y los funcionarios Auditores son designadas mediante convocatorias, sin embargo, los funcionarios son dependientes de la Máxima Autoridad Ejecutiva, lo cual afecta en gran manera la dependencia jerárquica respecto a la independencia referente a los resultados y reportes de los tipos de auditoría.

Se percibe que la Ley 1178, de Administración y Control Gubernamentales ha sido descontextualizada ante la dinámica creciente de la economía del Estado Plurinacional de Bolivia; por otra parte, existe desconfianza e insatisfacción en la población por el elevado índice de percepción de la corrupción que refleja falta de honestidad de las máximas autoridades y funcionarios del Estado. Ante esta situación, existe la necesidad de la modificación del artículo 15 de la Ley de Administración y Control Gubernamental referente a que los auditores internos tengan dependencia funcional de la Contraloría General del Estado de manera que se garantice la independencia e imparcialidad en el desempeño de estos funcionarios, de esta manera se contribuirá de manera objetiva, permitiendo al Estado proteger y garantizar los recursos económicos y bienes del Estado, pero sobre todo, se evitará la impunidad de los actos de corrupción.

Si las Unidades de Auditoría Interna de las Entidades Públicas, dependieran de la Contraloría General del Estado desde la designación de los Auditores y Jefaturas de las UAI, existirían la independencia e imparcialidad respecto a los hallazgos u observaciones en la administración y gestión de éstas entidades.

9. RECOMENDACIONES

Se recomienda realizar trabajos de investigación para analizar de qué manera, la dependencia organizacional y funcional de las Unidades de Auditoría Interna de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad pública, influyen en la objetividad, calidad y opinión independiente e imparcial, que se expresa en los informes de auditoría interna emitidos por las Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

Se recomienda elaborar un proyecto de Ley, en base a un estudio técnico y legal para la modificación del Artículo 15 de la Ley 1178 de Administración y Control Gubernamentales de 20 de julio de 1990, que exprese a que los Auditores Internos y las Jefaturas de Auditoría Interna de las UAI de las Entidades Públicas, sean designados previo un proceso de selección y tengan dependencia funcional de la Contraloría General del Estado Plurinacional de Bolivia.

10. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguirre, J.M., Escamilla, J.A. (2001). Auditoría. Normas técnicas. Control interno. Planificación del trabajo. Objetivos y procedimientos. (Ed.) Madrid, España: Cultural de Ediciones, S.A.
- ANF (30 de septiembre de 2017). En 5 casos de corrupción en las FFAA se calcula un daño de \$us 40 millones. El Deber. Recuperado de <https://www.eldeber.com.bo/bolivia/En-5-casos-de-corrupcion-en-las-FFAA-se-calcula-un-dano-de-us-40-millones--20170930-0038.html>
- Apaza, M. (2017). Auditores. Perspectiva. La Paz, Bolivia.
- Apaza, M. (2018). Medidas de control contra el “diezmo” o soborno, La Gaceta. Normativa (26 de julio de 2018).
- Badillo, A. J. (2016) Conferencia: Debilidades y amenazas de la auditoría interna en el sector público. Congreso Latinoamericano de Control Interno. Fundación Latinoamérica de Auditores Interno (FLAI). Buenos Aires, Argentina. Recuperado de <https://iaia.org.ar/debilidades-amenazas-la-Auditoría-interna-sector-publico/>
- Bolivia - Índice de la percepción de la corrupción 2017 (n.d.). Recuperado de <https://datosmacro.expansion.com/estado/indice-percepcion-corrupcion/bolivia>
- Cahuaya, W. (14 de abril de 2018). Seis grandes casos de corrupción en Cochabamba se estancan, pp. Actualidad.
- Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia. (7 de febrero de 2009).
- Decreto Supremo N° 29894. Estructura organizativa del Poder Ejecutivo del Estado Plurinacional. (De 7 de febrero de 2009).
- Decreto Supremo N° 23215. Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la Republica. (De 22 de junio de 1992).
- Decreto Supremo N° 0718. Delimitación de la independencia de las Unidades de Auditoría Interna de las entidades del sector público. (De 1 de diciembre de 2010).
- Decreto Supremo N° 181 Sistema de Administración de Bienes y Servicios. (De 28 de junio de 2009. Actualizado septiembre 2016).
- Decreto Supremo N° 26115 Bolivia: Normas Básicas de Administración de Personal. (De 16 de marzo de 2001).

- Definición de auditoría especial (n.d.). Recuperado de <https://definicion.org/Auditoría-especial>
- Gómez, M. (12 de noviembre de 2017). A mayor participación estatal, más corrupción. La Razón, pp. Nacional.
- Hierro, R. L.A., Herrera, M. J.M. (n.d.) Mecanismos de intervención del sector público. Las empresas públicas. Recuperado de http://personal.us.es/lhierro/Luis_Angel_Hierro/Materiales_docentes_files/LA%20EMPRESA%20PUBLICA.pdf
- Holmes, A.W. (1979) Auditoría. Principios y procedimientos (2ª. ed. español). España: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.
- Instituto Nacional de Estadística (2018) Encuesta de Hogares 18 de mayo 2018
- International Accounting Standardas Board IASB. (2011). Normas internacionales de información financiera (NIIF). International Financial Reporting Standards (IFRS). Londres, IFRS Foundation 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
- IPSAS. (2016). Manual de Pronunciamientos Internacionales de Contabilidad del Sector Público. Edición de 2016. New York, USA. International Federation of Accountants.
- IPSOS (12 de mayo de 2018). La corrupción es el principal problema en Bolivia. Prensa El Día, pp. Portafolio.
- ISSAI. (400). Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento
- Reportan 2 nuevos casos de corrupción en DIRCABI (4 de mayo de 2017). Página Siete, pp. Seguridad. Recuperado de <https://www.paginasiete.bo/seguridad/2017/5/4/reportan-nuevos-casos-corrupcion-dircabi-136467.html>
- Recuperan 17 vehículos y dos bienes inmuebles. (20 de diciembre de 2017). El Diario, pp. Sociedad.
- Ley N° 1178. Ley de Administración y Control Gubernamentales. (20 de julio de 1990).
- Ley N° 777. Ley del Sistema de Planificación Integral del Estado – SPIE. (21 de enero de 2016).
- Ley N° 786. Plan de Desarrollo Económico y Social 2016-2020 en el marco del Desarrollo Integral para Vivir Bien. (10 de marzo de 2016).
- Ley N° 031. Ley Marco de Autonomías y Descentralización “Andrés Ibáñez”. (19 de julio de 2010).
- Ley N° 466. Ley de la Empresa Pública. (26 de diciembre de 2013).

- López, E.; Aguilar, W. (7 de junio de 2018). Casos de corrupción salpicaron a siete empresas del Estado en 10 años. Los Tiempos. <http://www.lostiempos.com/actualidad/economia/20180607/casos-corrupcion-salpicaron-siete-empresas-del-estado-10-anos>
- Lucha contra la corrupción. (28 de diciembre de 2017). El Deber. Recuperado de <https://www.eldeber.com.bo/opinion/Lucha-contra-la-corrupcion-20171227-0072.html>
- Mamani, L. (9 de abril de 2018). Nivel central tiene la ejecución menos eficiente del año 2017. Página Siete, pp. Economía.
- Melendres, M.A. (6 de junio de 2018). Fiscalía imputa a la expresidenta de la ABC por favorecer tres contratos. El Deber. Recuperado de <https://www.eldeber.com.bo/economia/Fiscalia-imputa-a-la-expresidenta-de-la-ABC-por-favorecer-tres-contratos-20180605-0095.html>
- Melendres, M. A. (14 de julio de 2018). 17 ministerios ejecutaron menos del 30% de su presupuesto hasta abril. El Deber. Recuperado de <https://www.eldeber.com.bo/economia/17-ministerios-ejecutaron-menos-del-30-de-su-presupuesto-hasta-abril-20180713-0079.html>
- Mendoza, L. (22 de octubre de 2017). Otros tres casos de corrupción en un mes enlodan más al Gobierno de Evo Morales. Los Tiempos. Recuperado de <http://eju.tv/2017/10/otros-tres-casos-de-corrupcion-en-un-mes-enlodan-mas-al-gobierno-de-evo-morales/>
- Molina, G. (15 de febrero de 2018). Gobierno creó 26 empresas con crédito de Banco Central. El Diario, pp. Economía.
- Montero, B. (19 de junio de 2017). Ministra de Comunicación destapa casos de corrupción en Bolivia TV. La Razón, pp. Nacional.
- Naciones Unidas (2004). Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción. Nueva York. Oficina de las naciones Unidas contra la droga y el delito. Viena.
- Norma Internacional de Auditoría 610 (2013). Utilización del trabajo de los auditores internos. ¿Qué es una auditoría? Recuperado de <https://debitoor.es/glosario/definicion-Auditoria>
- Resolución Suprema N° 222957. Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (De 4 de marzo de 2005).
- Resolución Ministerial N° 07. Directrices de Formulación Presupuestaria y de Planificación e Inversión Pública, para el presupuesto gestión 2017. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. (De 24 de junio de 2016).

- Resolución CGR–1/070/2000. Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno emitidas por la Contraloría General de la República, aprobado mediante de 21 de septiembre de 2000 vigentes a partir de enero de 2001.
- Resolución CGR-1/021/96. Contraloría General del Estado. Control externo CE/03/1. Código de ética del Auditor Gubernamental (De 6 de mayo de 1996).
- Resolución CGE/013/2014. Contraloría General del Estado. Reglamento de la Declaración Anual de Independencia del Auditor Gubernamental de la Unidad de Auditoría Interna, RE/CI/039 (De 6 de febrero de 2014).
- Resolución CGE/094/2012. Contraloría General del Estado. Normas para el ejercicio de la auditoría interna. (De 27 de agosto de 2012)
- Revista datos, 2018. La corrupción en Bolivia sigue igual, Recuperado de <http://www.datos-bo.com/Bolivia/Sociedad/La-corrupcion-en-Bolivia-sigue-igual>
- Rocha, C. J. (2013). Auditoría financiera. Con normas nacionales e internacionales NA – NIA. (Ed.). Cochabamba, Bolivia: Editorial Sabiduría y Cultura.
- Rocha, C.J. (2015). Auditoría de estados financieros y aplicación práctica. (ED.). Cochabamba, Bolivia.
- Slosse, C.A., Gordicz, J.C., Giordano, S.P., Servideo, F.A., López, L. D., Dreispiel, G.F., Pace, C.A., De Marco, D.J. (2003). Auditoría. Un nuevo enfoque empresarial. (2ª. ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.
- Whittington, O.R., Pany, K. (2001). Auditoría. Un enfoque integral. (12ª. Ed.). Santafé de Bogotá, Colombia: McGraw-Hill.

10.1. Bibliografía consultada

- Aliendre E. F. E, (2015). ¿Qué deben hacer las entidades públicas?. La Paz, Bolivia.
- Brethin, A. H. (2007). Aspectos fundamentales de la contabilidad, de la auditoría, y del análisis de Estados Financieros. (1° Ed.). La Paz, Bolivia.
- Coronel, C. R. (2012). Auditoría financiera basada en riesgos. (1° Ed.). La Paz, Bolivia. Impresión Graficolor.
- Hernández, S., Fernández, C. y Baptista, P. (2010). Metodología de la investigación. (5° ed.). México: McGraw-Hill.
- Koria Paz, Richard A. (2007). La Metodología de la Investigación desde la Práctica Didáctica. 2007. La Razón. La Paz, Bolivia.
- Pinto R. F. F.; Mukay M. E. D. (2017). Guía Práctica de una Auditoría de Estados Financieros. (Ed. 2017 actualizada con las modificaciones de concordancia que establecen las NIA nuevas y revisadas vigentes). Foro de Firmas Interamericanas. Asociación Interamericana de Contabilidad. Santa Cruz, Bolivia.
- Sierra, C. y Álvarez, C. (2000). Metodología investigación científica. Cochabamba, Bolivia: IPSE.
- Valcárcel N., Comas L. (2004). La investigación científica: un reto al presente. La Paz Bolivia: Instituto Internacional de Integración del Convenio Andrés Bello.
- Valcárcel N. (2004). Educación investigación. La Paz Bolivia: Instituto Internacional de Integración del Convenio Andrés Bello.
- Viciedo, C. (1996). Acerca de los métodos y técnicas de la investigación científica. La Paz Bolivia: Instituto Internacional de Integración del Convenio Andrés Bello.