

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURÍA PÚBLICA



PETAENG

**PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACIÓN PARA ANTIGUOS
ESTUDIANTES NO GRADUADOS**

MODULO ACTUALIZACIÓN NIVELACIÓN Y EVALUACIÓN

**“MARCO NORMATIVO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL Y
DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL”**

POR: MIRIAM VIRGINIA AREQUIPA TEJERINA

LA PAZ – BOLIVIA

2020

DEDICATORIA

A mi Dios, a mis padres Octavio y Lia, a mis hermanos Verónica, Aldo, Ada y Galo, por su apoyo y gran paciencia en todo momento. A todos los docentes que impartieron sus conocimientos y colaboraron para lograr un objetivo esperado.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco en primer lugar a Dios, quien es mi ayudador y sustentador de mis días, a mi familia y amigos.

A la Universidad Mayor de San Andrés, por la oportunidad de estudiar y finalizar nuestra carrera profesional.

RESUMEN

El Trabajo – Informe, se inicia dando una definición de forma general, lo que es una auditoría, la importancia y la finalidad de la misma.

Considerando la importancia de la Ley N° 1178, se describe la finalidad y el ámbito de aplicación de la Ley N° 1178, posteriormente se mencionada los 8 sistemas de la Ley, de los cuales 7 corresponden a la parte administrativa de la gestión pública y el último Sistema que es de Control Gubernamental para controlar la gestión del Sector Público.

Se menciona los componentes del Control Gubernamental, el cual está integrado por el Control Interno y el Control Externo Posterior, señalando también, que el Control Interno comprende los instrumentos de control interno previo y posterior.

De la misma manera, se señala que el Control Externo posterior es practicado mediante la auditoría externa y que debe ser independiente e imparcial de las operaciones o actividades ya realizadas por la Entidad a fin de calificar la eficacia de los Sistemas de la Ley N° 1178.

Conforme establece el artículo 213 de la Constitución Política del Estado, la Contraloría General de 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, señala también, que está facultada para determinar indicios de responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal. De igual manera se describe las Facultades y Atribuciones de la misma.

El artículo 23 de la Ley N° 1178, menciona que la Contraloría General del Estado es el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión, además señala que la Contraloría General del Estado emitirá las normas básicas de control interno y externo; por lo que se indica la normatividad del control gubernamental que está integrada por las normas básicas y secundarias del Control Interno y del Control Externo Posterior.

También, se refiere al ejercicio de control gubernamental externo posterior a través de la Contraloría General del Estado, las unidades de auditoría interna o de auditoría interna de las entidades que ejercen tuición y las firmas o profesionales independientes contratados en apoyo al control externo posterior, teniendo como resultado los informes de auditoría.

Del mismo modo, se describe las normas generales y específicas de la auditoría gubernamental, asimismo se señala el código de ética del auditor gubernamental.

Se pormenoriza sobre la Responsabilidad por la Función Pública, indicando que todos los servidores públicos, sin distinción de jerarquía, están obligados a responder por los resultados emergentes del desempeño de las funciones, deberes y atribuciones asignados a su cargo.

En este entendido, considero importante describir a través del presente trabajo, la normativa dispuesta a través de la Ley N° 1178, el Decreto Supremo N° 23215, las Normas de Auditoría Gubernamental, tanto generales como específicas, para que la auditoría gubernamental se lleve a cabo en el marco de lo orientado en las referidas Normas.

Contenido

1. INTRODUCCIÓN	1
2. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS	1
2.1 Objetivo General	1
2.2 Objetivos Específicos	2
2.3 Justificación	2
2.4 Alcance	2
2.5 Nivel de Investigación	3
2.6 Técnica de Investigación	3
3. MARCO CONCEPTUAL	4
3.1 DEFINICIÓN DE AUDITORIA	4
3.2 AUDITORÍA INTERNA E INTERNA	6
3.3 IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA	7
3.4 FINALIDAD DE LA AUDITORIA	7
3.5 LA AUDITORIA EN LAS DIFERENTES ÁREAS	8
3.6 CONTROL GUBERNAMENTAL	12
3.7. LEY N° 1178 DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTALES	12
3.7.1. FINALIDAD DE LA LEY N° 1178.....	13
3.7.2. AMBITO DE APLICACIÓN.....	14
3.8. SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL	15
3.9 SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL	18
3.10 COMPONENTES DEL CONTROL GUBERNAMENTAL	19
3.10.1 SISTEMA DE CONTROL INTERNO.....	19
3.10.2 CONTROL EXTERNO POSTERIOR.....	21
3.11. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA - ENTE DE CONTROL GUBERNAMENTAL	22
3.12 FACULTADES DE LA CONTRALORIA GENERAL DE ESTADO	23
3.13 REGLAMENTO PARA EL EJERCICIO LAS ATRIBUCIONES DE LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO (D.S. 23215, 1992)	24
3.14 ELABORACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMATIVIDAD DE CONTROL GUBERNAMENTAL - D.S. 23215	29
3.15 EJERCICIO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL EXTERNO POSTERIOR – D.S. 23215	

3.16	SERVICIOS LEGALES PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL (D.S. 23215, 1992)	37
3.17	AUDITORIA GUBERNAMENTAL	38
3.18	IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL	39
3.19	NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (D.S. 23215, 1992)	39
3.20	NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL	41
3.21	TIPOS DE AUDITORIA	53
3.22	NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA	53
3.23	NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL	62
3.24	NORMAS DE AUDITORIA AMBIENTAL	80
3.25	NORMAS DE AUDITORIA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA	88
3.26	NORMAS DE AUDITORÍA DE TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN	95
3.27	NORMAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA INTERNA	102
3.28	CÓDIGO DE ETICA DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL	110
3.29	RESPONSABILIDAD POR LA FUNCIÓN PÚBLICA (LEY N° 1178, 1992)	111
4.	CONCLUSIONES	114
5.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	116

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se refiere a las normas que están establecidas y relacionadas para el desarrollo del Control Gubernamental a través de las Auditorías Gubernamentales.

Así también, el trabajo efectuado tiene la finalidad de describir y difundir las normas que fueron emitidas por las instancias correspondientes, para que las mismas sean aplicadas en la realización del Control Gubernamental que de acuerdo a la Ley N° 1178, lo componen el Control Interno y el Control Externo Posterior, que a su vez el Control Interno comprende los instrumentos de control interno previo y control interno posterior, efectuando así el ejercicio del Control Gubernamental mediante las siguientes Auditorías:

- Auditoría Financiera
- Auditoría Operativa
- Auditoría Especial
- Auditoría Ambiental
- Auditoría de Proyectos de Inversión Pública
- Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación

Las citadas auditorías deberán ser efectuadas en observancia a las Normas de Auditoría Gubernamental, existiendo para cada una de ellas su norma específica, que en el presente trabajo se particularizan las mismas, así como las normas para el ejercicio de la Auditoría Interna, entre otras normas, como ser el Código de Ética del Auditor Gubernamental.

Siendo que la Contraloría General del Estado, es el Ente emisor de las normas básicas de control gubernamental interno y de control externo posterior, así como de las normas secundarias de control gubernamental se describe las mismas, complementando información sobre las facultades y atribuciones de la Contraloría.

De la misma manera se menciona sobre la Responsabilidad por la Función Pública, para que todo servidor público sin distinción de jerarquía tome conocimiento a que están obligados a responder por los resultados emergentes del desempeño de las funciones, deberes y atribuciones asignados a su cargo.

2. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS

2.1 Objetivo General

Considero importante describir a través del presente Trabajo - Informe, la normativa dispuesta a través de la Ley N° 1178, el Decreto Supremo N° 23215, las Normas de

Auditoría Gubernamental, tanto generales como específicas, para que la auditoría gubernamental se lleve a cabo en el marco de lo orientado de las referidas Normas.

Con la finalidad de que dichas normas sean difundidas y que cada servidor público actúe en función de ellas, tanto para el auditor que va a efectuar las auditorías, como para los que desarrollan actividades en cualquier ámbito, principalmente en el sector público.

2.2 Objetivos Específicos

- Materializar las diferentes normas para el desarrollo del Control gubernamental
- Plasmar las Normas Generales de Auditoría Gubernamental
- Describir las Normas Específicas de Auditoría Financiera, Operacional, Especial, Ambiental, de Auditoría de Inversión Pública y las Normas de Auditoría de Tecnologías de Información y Comunicación.

2.3 Justificación

El trabajo – Informe fue realizado para que las normas detalladas en el mismo puedan ser difundidas ya sea de manera individual o en su conjunto, considerando que se describe todas normas de Auditoría Gubernamental generales y específicas, y otras normas relacionadas con el Control Gubernamental, asimismo se describe la finalidad de la Ley N° 1178 para que se obtenga como resultado, el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos.

Considero que el presente trabajo podría ser de beneficio para aquellos estudiantes interesados en cursar la carrera de auditoría y que podría ser una base para el inicio de sus estudios.

2.4 Alcance

El alcance del Trabajo – Informe, corresponde al área de Control Gubernamental a través de la Auditoría Gubernamental, describiendo en el mismo las normas que afectan en el

desarrollo de las diferentes auditorías que se realizan tanto de Control Interno como de Control Externo Posterior.

2.5 Nivel de Investigación

La investigación realizada para el presente trabajo fue la de recopilación de información de diferentes fuentes, como ser libros, textos, Normas, páginas Web, las mismas que fueron extraídas para conformar un conjunto de información sobre las normas con relación al Control Gubernamental y de las Auditorías Gubernamentales, el nivel de investigación se apoya a un nivel descriptivo para su elaboración.

2.6 Técnica de Investigación

Según Baena, (1985), define la investigación documental cómo una técnica que consiste en la selección y compilación de información a través de la lectura y crítica de documentos y materiales bibliográficos, bibliotecas de periódicos, centros de documentación e información. (<https://investigacioncientifica.org>)

Por su parte, Garza (1988) señala que la investigación documental se caracteriza por el uso predominante de registros gráficos y sonoros como fuentes de información (...), registros en forma manuscrita e impresos. (<https://investigacioncientifica.org>)

De acuerdo a la página citada, (<https://investigacioncientifica.org>) la investigación depende de la información y los datos difundidos por diversos medios. Estos medios se pueden clasificar en impresos, electrónicos, gráficos y audiovisuales.

Conforme a lo señalado, la técnica de investigación realizada es de carácter documental, pues se apoya en la recopilación de antecedentes a través de documentos, los cuales son la base de este trabajo y se complementan, aportando distintas definiciones y normas relacionadas con el Control Gubernamental y la Auditoría Gubernamental, siendo éste último el objeto del presente trabajo – informe.

Así también, señalar que la técnica de investigación utilizada se aproxima a la deductiva, puesto que se procedió a la búsqueda y recopilación de Información de forma general, extrayendo información desde la Constitución Política del Estado, la Ley N° 1178, el

Decreto Supremo 23215, las Normas Generales de Auditoría Gubernamental hasta llegar a las Normas Específicas de las distintas Auditorías Gubernamentales.

Considerando lo mencionado, a continuación, se detalla los medios utilizados para obtener información y realizar el Trabajo - Informe:

- ❖ Leyes
- ❖ Decreto Supremo
- ❖ Libros
- ❖ Normas
- ❖ Artículos
- ❖ Publicaciones
- ❖ Páginas web

3. MARCO CONCEPTUAL

3.1 DEFINICIÓN DE AUDITORIA

Auditoría es la revisión de cuentas de una empresa o entidad con el objetivo de investigar si están de acuerdo con las disposiciones establecidas previamente y, de esta manera reparar si fueron implementadas con eficacia. El término auditoría es de origen latín del verbo “*audire*” que significa “*oír*”, esto se debe a la función de los primeros auditores consistía en escuchar y juzgar la verdad o falsedad de los hechos que le era sometido. (www.significados.com/auditoria, 2016)

La Auditoría se define como un proceso sistemático de obtener y evaluar los registros patrimoniales de un individuo o empresa a fin de verificar su estado financiero. Tiene como objeto determinar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos administrativos contables presentados por la dirección, así como expresar las mejoras o sugerencias de la organización. La tarea del Auditor es analizar la exactitud y veracidad de los registros mostrados por una empresa, a fin de corregir errores, irregularidades y fraudes. Se basa la auditoría en el funcionamiento de la Contabilidad, pero los objetivos son más amplios: emitir una opinión acerca de la marcha de la empresa, evaluar las metas, examinar su gestión y actores,

efectuar un posterior seguimiento de las recomendaciones en la empresa. (Florida Maria Alc var Cede o, 2016)

Se llama auditoría al proceso de inspeccionar los pormenores de la contabilidad de una determinada empresa o institución a fin de establecer con precisión los recursos de los que se dispone. A partir de este uso del término se han derivado otros, por lo que es posible referirse a distintos tipos de auditorías, aunque siempre conservando la noción de inspeccionar y analizar algo para conocer su verdadero estado. El origen del término se remonta a la forma latina “auditorius” y hace referencia a la capacidad de oír. (<https://www.definicionabc.com/economia/auditoria.php>, s.f.)

Auditoria, en su acepción más amplia significa verificar la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumplen con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera teniendo al máximo el aprovechamiento de los recursos (<https://www.monografias.com/trabajos17/auditoria/auditoria.shtml>, s.f.)

La Auditoría es la acción de verificar que un determinado hecho o circunstancia ocurra de acuerdo a lo planeado. (<https://es.wikipedia.org/wiki/Auditor>, s.f.)

Holmes define la auditoria de forma clara y sencilla como lo siguiente: **“La auditoría es el examen de las demostraciones y registros administrativos; donde el auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos.”** (Santillana González, Juan Ramón, Fundamentos de la Auditoría, p. 37, 42)

La **Universidad de Harvard**, también tiene la siguiente definición: **“La auditoría es el examen de todas las anotaciones contables a fin de comprobar su exactitud, así como la veracidad de los estados o situaciones que dichas anotaciones producen.**

Auditoria, en un concepto más amplio, significa verificar que la información financiera, administrativa y operacional que genera una entidad es confiable veraz y oportuna; en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma

en que fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos se hayan observado y respetado; se cumple con las obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Asimismo, significa evaluar la forma en que se administra y opera con el fin de aprovechar los recursos al máximo. (Santillana González, Juan Ramón, p. 28)

Auditoría es la acumulación y evaluación de la evidencia basada en información para determinar y reportar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos. **La auditoría debe realizarla una persona independiente y competente.** (Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, Auditoría un Enfoque integral, p. 4)

3.2 AUDITORÍA INTERNA E INTERNA

Las auditorías pueden ser internas o externas a la empresa. Las internas son las realizadas por el personal de la propia empresa mientras que las externas son las efectuadas por personas ajenas. En el primer caso, su principal objetivo es el de llevar un correcto control de la entidad; en el segundo, se agrega la potestad de dar Fe Pública, aspecto necesario para las fusiones y compras de empresas. (<https://www.definicionabc.com/economia/auditoria.php>, s.f.)

La auditoría interna es realizada por un agente interno de la empresa que tiene como función realizar un análisis profesional, objetivo y crítico como resultado de la evaluación de los controles internos y el fiel cumplimiento de programas o planes con el fin de mejorar las operaciones financieras y administrativas de la empresa. (www.significados.com/auditoria, 2016)

A su vez, **la auditoría externa** es realizada por un personal independiente de la empresa y distribuye su función en diferentes áreas de gestión como: de recursos humanos, financieras, jurídica, todo ello para determinar la eficiencia que posee una empresa en el desarrollo de sus funciones. (www.significados.com/auditoria, 2016)

El auditor de la auditoría expresa tiene un tiempo para dictar un informe y sugerir soluciones para resolver los problemas de empresa y recomendaciones para mejorarla.

En comparación, al auditor interno que posee conocimientos de la empresa y tiempo para realizar su función. (www.significados.com/auditoria, 2016)

3.3 IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA

En primer lugar, una empresa tiene que demostrar que el uso de sus recursos es eficiente, dado que hay personas que dependen de la actividad que realiza (por ejemplo, acreedores o sus propios trabajadores).

En segundo lugar, las empresas tienen que hacer frente a todas las regulaciones legales como el pago de impuestos (Impuesto sobre Sociedades) de una manera fiel. Por último, la auditoría implica dar confianza a futuros acreedores que la empresa pueda tener. (<https://debitoor.es/glosario/definicion-auditoria>, s.f.)

3.4 FINALIDAD DE LA AUDITORIA

La finalidad de una auditoría es el certificar la confiabilidad de los Estados Financieros Contables para los usuarios en un periodo determinado, para lo que el auditor tiene que diseñar y aplicar procedimientos que le ayuden a obtener la información apropiada para después generar conclusiones razonables y emitir una opinión independiente sobre la presentación de las cifras que aparecen en dichos estados. (<https://es.wikipedia.org/wiki/Auditor>, s.f.)

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas(ICAC), en la introducción a las normas de auditoría, se pronuncia en los siguientes términos: «El objetivo de la auditoría de cuentas anuales de una entidad, considerada en su conjunto, es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos , la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como el resultado de sus operaciones en el periodo examinado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Los procedimientos de auditoría se diseñan para que el auditor de cuentas pueda alcanzar el objetivo expuesto anteriormente y no necesariamente para detectar error es o irregularidades de todo tipo e importe que hayan podido cometerse.

3.5 LA AUDITORIA EN LAS DIFERENTES ÁREAS

- En la página web www.significados.com/auditoria, 2016, menciona las siguientes clases de auditoría:

El término auditoría es utilizado en diferentes contextos, con más énfasis en la administración de una empresa o entidad, lo que se conoce como **auditoría contable**, es un proceso realizado por un auditor independiente de la empresa, que recurre al examen crítico y sistemático de libros, cuentas y registros de la misma para corroborar si es correcto su estado financiero y si los comprobantes están adecuadamente presentados, de acuerdo a las normas contables vigentes de cada país. (www.significados.com/auditoria, 2016)

De igual manera, en una empresa es de suma importancia la **auditoría jurídica** que consiste en verificar todos los aspectos legales de la empresa o de situaciones concretas, con el fin de subsanar oportunamente algún incumplimiento legal, como por ejemplo: la verificación de los requisitos para cada actividad económica, la relación laboral con los empleados, la constitución de la empresa, entre otros. (www.significados.com/auditoria, 2016)

Las auditorías son confidenciales y, al final de ellas se presentan un informe detallado sobre que se examinó, el diagnóstico jurídico, sugerencias que permitan a la empresa seguir en crecimientos y lograr sus objetivos económicos y, por último, las conclusiones por parte del auditor. (www.significados.com/auditoria, 2016)

En el área de informática, **la auditoría** se encarga de recoger, agrupar y evaluar evidencias para determinar si un sistema informático salvaguarda activos, mantiene la integridad de los datos, a través del uso eficaz de los fines de la organización y eficiencia de los recursos. Por lo tanto, el objetivo principal de la auditoría informática es proteger los activos y la integridad de datos. (www.significados.com/auditoria, 2016)

La auditoría fiscal, tal como lo indica su nombre, consiste en la revisión de la situación tributaria de una persona o empresa para verificar si han cumplido con las declaraciones y el pago de impuestos en relación con las finanzas de la empresa o individuo auditado. Cada cierto tiempo el Estado realiza desarrolla auditorías para

verificar que el contribuyente han cumplido con sus obligaciones y, en el caso de existir una situación irregular o de verificar la evasión fiscal puede ser castigado de diferentes formas ya que este es un delito. (www.significados.com/auditoria, 2016)

En relación a lo anterior, **la auditoría forense** consiste en prevenir y detectar un fraude financiero y, se puede enfocar a través de una auditoría forense preventiva y una auditoría forense detectiva. La primera tiene la capacidad de detectar, prevenir y evitar fraudes financieros a través de controles y programas antifraude y, la segunda es orientada a identificar la existencia del fraude y todos sus aspectos, por ejemplo: presuntos culpables, autores y cómplices, posible tipificación, etcétera, esta auditoría ayuda a tomar decisiones con el respectivo fraude. (www.significados.com/auditoria, 2016)

La auditoría de gestión tiene como finalidad evaluar la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de los logros de la empresa a través del uso correcto de los recursos, operación y, el cumplimiento de una adecuada política. (www.significados.com/auditoria, 2016)

La auditoría en salud se encarga de investigar la calidad de los servicios suministrados y si cumplen con las normas establecidas. Tiene como principal finalidad la evaluación del sistema de calidad de los sistemas y la racionalización de los recursos en atención de salud con la misión de mejorar los mismos. (www.significados.com/auditoria, 2016)

La auditoría ambiental consiste en evaluar normas de una empresa, el nivel de interacción con el medio ambiente y, la posición medioambiental de una empresa. La auditoría ambiental evalúa los procesos de una empresa en cuanto a contaminación y riesgo ambiental. (www.significados.com/auditoria, 2016)

Esta auditoría permite observar si la empresa cumple con lo estipulado en la ley de protección del ambiente e identifica los aspectos que debe mejorar la empresa. (www.significados.com/auditoria, 2016)

- **En la página web** (<https://es.wikipedia.org/wiki/Auditor>, s.f.), **señala los siguientes tipos de auditoría:**

Auditoría de comunicación: es aquella realizada por un profesional, experto en comunicación e imagen, sobre los estados de la comunicación interna y externa de una organización.

Auditoría de estados financieros: es aquella realizada por un profesional, experto en auditoría que realiza el examen sobre los estados financiero -llamados contables en algunos países- de una entidad o ente, con el fin de emitir una opinión independiente sobre el apego de dichos estados a las Normas Internacionales de Información Financiera u otra normatividad aplicable según la legislación o lineamientos particulares según la actividad del sujeto auditado.

Auditoría administrativa: es la técnica de control administrativo que examina - sistemática e integralmente- el grado de eficiencia en la aplicación del proceso administrativo a las distintas funciones de una entidad, así como la manera en que esta eficiencia influye en la efectividad de las mismas.

Auditoría energética: una inspección, estudio y análisis de los flujos de energía en un edificio, proceso o sistema con el objetivo de comprender la energía dinámica del sistema bajo estudio.

Auditoría jurídica: la efectuada por un profesional del derecho, con capacidad y experiencia que realiza la revisión, examen y evaluación de los resultados de una gestión específica o general de una institución o cuerpo, con el propósito de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño.

Auditoría informática: proceso de recoger, agrupar y evaluar evidencias para determinar si un sistema de información salvaguarda el activo empresarial. Además, mantiene la integridad de los datos, lleva a cabo eficazmente los fines de la organización y utiliza eficientemente los recursos.

Auditoría web: proceso cuya realización da lugar a un informe de las vulnerabilidades, riesgos, potenciales fallas de seguridad, análisis de rendimientos y tiempos de carga, eficiencia del código, etc. de una página web.

Auditoría medioambiental: cuantificación de los logros y la posición medioambiental de una organización.

Auditoría social: proceso que una empresa u organización realiza con ánimo de presentar balance de su acción social y su comportamiento ético.

Auditoría de seguridad de sistemas de información: análisis y gestión de sistemas para identificar y posteriormente corregir las diversas vulnerabilidades que pudieran presentarse en una revisión exhaustiva de las estaciones de trabajo, redes de comunicaciones o servidores.

Auditoría de innovación: proceso de obtención de información sobre la situación actual de la empresa frente a la innovación.

Auditoría política: revisión sistemática de los procesos y actividades, orientadas ideológicamente, de toma de decisiones de un grupo para la consecución de unos objetivos, en beneficio de todos y todas.

Auditoría electoral: la realizada a sistemas electorales de los diferentes países con sistema democrático y se realizan para darle confiabilidad y transparencia al sistema.

Auditoría de accesibilidad: revisión de la accesibilidad de un sitio web por parte de un experto.

Auditoría de marca: metodología para medir el valor de una marca.

Auditoría de código de aplicaciones: proceso de revisar el código de una aplicación para encontrar errores en tiempo de diseño.

Auditoría Sarbanes-Oxley o auditoría SOx: revisión es practicada a las firmas de auditoría de las compañías que cotizan en bolsa, de acuerdo a lo prescrito por la ley Sarbanes-Oxley.

Auditoría científico-técnica: realizada a instituciones encargadas de la investigación científica y técnica en las diferentes áreas del trabajo humano.

Auditoría farmacéutica: verificar que la entrega de medicamentos a los clientes haya sido correcta.

Auditoría forense: cuando se revisan datos y documentos históricos de empresas y se comparan con el fin de detectar principalmente fraudes, robos, trucos fiscales, trucos contables o cualquier otra situación anómala en la que se investiga a los involucrados intelectuales y materiales del hecho; regularmente se hacen estimaciones en dinero de las cifras malversadas.

Auditoría de Prevención: constituye la única herramienta para poder hacer un seguimiento del cumplimiento efectivo de las actividades preventivas desarrolladas por las empresas, tanto si asumen la prevención como si la tienen externalizada parcial o completamente.

3.6 CONTROL GUBERNAMENTAL

Entendemos por Control Gubernamental a la verificación periódica del resultado de la gestión pública, a la luz del grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía que hayan exhibido en el uso de los recursos públicos, así como del cumplimiento por las entidades de las normas legales de los lineamientos de política y planes de acción. Evalúa la eficacia de los sistemas de administración y control y establece las causas de los errores e irregularidades para recomendar las medidas correctivas. (<http://ntich54.blogspot.com/2006/02/definicion.html>, s.f.)

En la página web de la Contraloría del Perú <http://www.contraloria.gob.pe> define al control gubernamental que consiste en la supervisión, vigilancia y verificación de los actos y resultados de la gestión pública, en atención al grado de eficiencia, eficacia, transparencia y economía en el uso y destino de los recursos y bienes del Estado, así como del cumplimiento de las normas legales y de los lineamientos de política y planes de acción, evaluando los sistemas de administración, gerencia y control, con fines de su mejoramiento a través de la adopción de acciones preventivas y correctivas pertinentes.

3.7. LEY N° 1178 DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL GUBERNAMENTALES

El 20 de julio de 1990 es promulgada la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales.

El Licenciado Gabriel Herbas en su libro “Historia de la Contraloría en Bolivia” señala: “Para alguien que está familiarizado con la teoría de sistemas podrá señalar que ésta es la Ley que cumple con todos los requisitos que permiten al Estado funcionar como un verdadero componente sistémico, en el que sus partes cumplen las funciones particulares, pero que mantienen la capacidad de articularse en un todo en conjunto.

3.7.1. FINALIDAD DE LA LEY N° 1178

En el artículo 1° de la presente ley indica que, regula los sistemas de Administración y de Control de los recursos del Estado y su relación con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública, con el objeto de:

- ✓ Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos del Sector Público;
- ✓ Disponer de información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y estados financieros;
- ✓ Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no sólo de los 4 LEY N° 1178 Ley de Administración y Control Gubernamentales objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación;
- ✓ Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos del Estado.

De acuerdo al artículo 2 de la Ley, los sistemas que se regulan son:

- a)** Para programar y organizar las actividades:

- Programación de Operaciones.
- Organización Administrativa.
- Presupuesto.

b) Para ejecutar las actividades programadas:

- Administración de Personal.
- Administración de Bienes y Servicios.
- Tesorería y Crédito Público.
- Contabilidad Integrada.

c) Para controlar la gestión del Sector Público:

- Control Gubernamental, integrado por el Control Interno y el Control Externo Posterior.

3.7.2. AMBITO DE APLICACIÓN

Los sistemas de Administración y de Control se aplicarán en todas las entidades del Sector Público, sin excepción, entendiéndose por tales la Presidencia y Vicepresidencia de la República, los ministerios, las unidades administrativas de la Contraloría General de la República y de las Cortes Electorales; el Banco Central de Bolivia, las Superintendencias de Bancos y de Seguros, las Corporaciones de Desarrollo y las entidades estatales de intermediación financiera; las Fuerzas Armadas y de la 5 LEY N° 1178 Ley de Administración y Control Gubernamentales Policía Nacional; los gobiernos departamentales, las universidades y las municipalidades; las instituciones, organismos y empresas de los gobiernos nacional, departamental y local, y toda otra persona jurídica donde el Estado tenga la mayoría del patrimonio. (LEY N° 1178, 1992)

Así también, se aplicará del acuerdo al artículo 4, en los Poderes Legislativo y Judicial a sus unidades administrativas las mismas normas contempladas en la presente Ley, conforme a sus propios objetivos, planes y políticas, en el marco de la independencia y coordinación de poderes. D.S. 23215 Arts. 4 y 47.

Asimismo, conforme al artículo 5, a toda persona no comprendida en los artículos 3 y 4, cualquiera sea su naturaleza jurídica, que reciba recursos del Estado para su inversión o funcionamiento, se beneficie de subsidios, subvenciones, ventajas o exenciones, o preste servicios públicos no sujetos a la libre competencia, según la reglamentación y con las excepciones por cuantía que la misma señale, informará a la entidad pública competente sobre el destino, forma y resultados del manejo de los recursos y privilegios públicos y le presentará estados financieros debidamente auditados. También podrá exigirse opinión calificada e independiente sobre la efectividad de algunos o todos los sistemas de administración y control que utiliza.

3.8. SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL

❖ Sistema de Programación de Operaciones

Traducirá los objetivos y planes estratégicos de cada entidad, concordantes con los planes y políticas generados por el Sistema Nacional de Planificación, en resultados concretos a alcanzar en el corto y mediano plazo; en tareas específicas a ejecutar; en procedimientos a emplear y en medios y recursos a utilizar, todo ello en función del tiempo y del espacio. Esta programación será de carácter integral, incluyendo tanto las operaciones de funcionamiento como las de ejecución de preinversión e inversión. El proceso de programación de inversiones deberá corresponder a proyectos compatibilizados con las políticas sectoriales y regionales, de acuerdo con las normas del Sistema Nacional de Inversión Pública.

❖ Sistema de Organización Administrativa

Se definirá y ajustará en función de la Programación de Operaciones. Evitará la duplicidad de objetivos y atribuciones mediante la adecuación, fusión o supresión de las entidades, en seguimiento de los siguientes preceptos.

- a) Se centralizará en la entidad cabeza de sector de los diferentes niveles de gobierno, las funciones de adoptar políticas, emitir normas y vigilar su ejecución y cumplimiento; y se desconcentrará o descentralizará la ejecución de las políticas y el manejo de los sistemas de administración.

b) Toda entidad pública organizará internamente, en función de sus objetivos y la naturaleza de sus actividades, los sistemas de administración y control interno de que se trata esta ley.

❖ **Sistema de Presupuesto**

Preverá, en función de las prioridades de la política gubernamental, los montos y fuentes de los recursos financieros para cada gestión anual y su asignación a los requerimientos monetarios de la Programación de Operaciones y de la Organización Administrativa adoptada.

❖ **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.

❖ **Sistema de Administración de Bienes y Servicios**

Establecerá la forma de contratación, manejo y disposición de bienes y servicios, se sujetará a los siguientes preceptos:

a) Previamente exigirá la disponibilidad de los fondos que compromete o definirá las condiciones de financiamiento requeridas; diferenciará las atribuciones de solicitar, autorizar el inicio y llevar a cabo el proceso de contratación; simplificará los trámites e identificará a los responsables de la decisión de contratación con relación a la calidad, oportunidad y competitividad del precio del suministro, incluyendo los efectos de los términos de pago.

b) Las entidades emplearán los bienes y los servicios que contraten, en los fines previstos en la Programación de Operaciones y realizarán el mantenimiento preventivo y la salvaguardia de los activos, identificando a los responsables de su manejo. 9 LEY N° 1178 Ley de Administración y Control Gubernamentales

- c) La reglamentación establecerá mecanismos para la baja o venta oportuna de los bienes tomando en cuenta las necesidades específicas de las entidades propietarias. La venta de acciones de sociedades de economía mixta y la transferencia o liquidación de empresas del Estado, se realizará previa autorización legal específica o genérica, con la debida publicidad previa, durante y posterior a estas operaciones.

❖ **Sistema de Tesorería y Crédito Público**

El Sistema de Tesorería y Crédito Público manejará los ingresos, el financiamiento o crédito público y programará los compromisos, obligaciones y pagos para ejecutar el presupuesto de gastos. Aplicará los siguientes preceptos generales:

- a) Toda deuda pública interna o externa con plazo igual o mayor a un año será contraída por la máxima autoridad del Sistema de Tesorería del Estado, por cuenta del Tesoro Nacional o de la entidad beneficiaria que asume la responsabilidad del servicio de la deuda respectiva.

Las disposiciones del párrafo anterior no serán aplicables a las entidades públicas que de acuerdo a Reglamento, contraigan obligaciones a través del mercado de valores nacional o extranjero, siendo dichas instituciones las únicas responsables del cumplimiento de las obligaciones contraídas. Las obligaciones así adquiridas deberán estar consignadas en sus respectivos presupuestos aprobados mediante Ley del Presupuesto General de la Nación.

- b) Las deudas públicas con plazo inferior al año serán contraídas por cada entidad con sujeción a la programación financiera fijada por la máxima autoridad del Sistema de Tesorería del Estado.
- c) Serán de cumplimiento obligatorio por las entidades del Sector Público, las políticas y normas establecidas por la máxima autoridad del Sistema de Tesorería del Estado para el manejo de fondos, valores y endeudamiento.

❖ **Sistema de Contabilidad Integrada**

Incorporará las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales en un sistema común, oportuno y confiable, destino y fuente de los datos expresados en términos monetarios. Con base en los datos financieros y no financieros generará información relevante y útil para la toma de decisión por las autoridades que regulan la marcha del Estado y de cada una de sus entidades, asegurando que:

- a) El sistema contable específico para cada entidad o conjunto de entidades similares, responda a la naturaleza de las mismas y a sus requerimientos operativos y gerenciales respetando los principios y normas de aplicación general;
- b) La Contabilidad Integrada identifique, cuando sea relevante, el costo de las acciones del Estado y mida los resultados obtenidos.

De los ocho sistemas señalados en la Ley SAFCO, siete corresponden a la parte administrativa de la gestión pública y cuyo órgano rector se constituye el actual ministerio de Economía y Finanzas Públicas (ex Ministerio de Hacienda). En lo concerniente al Control Gubernamental, sólo el último sistema corresponde a esta área señalando los dos componentes del Control Gubernamental: el Control Interno y Control Externo Posterior. Esta Ley, asimismo, señala como órgano rector del Sistema de Control Gubernamental a la Contraloría General de la República, actual Contraloría General del Estado. (Herbas Camacho, 2012)

3.9 SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL

Objeto de la Ley N° 1178

El artículo 13 de la Ley N° 1178, señala que tendrá por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en 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.

El Control Gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los sistemas de administración de los recursos públicos.

3.10 COMPONENTES DEL CONTROL GUBERNAMENTAL

De acuerdo al artículo 13 el Control Gubernamental está integrado por:

- Sistema de Control Interno
- Sistema de Control Externo Posterior

3.10.1 SISTEMA DE CONTROL INTERNO

El sistema de Control Interno que comprenderá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada entidad y la auditoría interna.

Así también, el Lic. Herbas señala: Este sistema debe ser establecido en cada entidad pública con la finalidad de promover que los actos administrativos se sujeten a derecho; protegiendo sus recursos contra irregularidades, fraudes y errores; asegurando que se genere información útil, oportuna, confiable y verificable; promover la eficiencia de sus operaciones y lograr el cumplimiento de sus planes, programa y presupuestos. Está integrado por los Sistemas de Control Interno Previo y Posterior a cargo de los responsables superiores de las entidades en el primer caso y de la auditoría interna en el segundo. (Herbas Camacho, 2012)

El concepto de **Auditoría interna** establecido por el Institute of Internal Auditors, es una función independiente de evaluación; establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar las adecuaciones y eficiencia de los controles. (Institute of Internal Auditors, The Statement of Responsibilities of Internal Auditing, 2a. EUA 1998)

✓ **Control Interno Previo** (LEY N° 1178, 1992)

De acuerdo al artículo 14 de la Ley N° 1178, los procedimientos de control interno previo se aplicarán por todas las unidades de la entidad antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o de que sus actos causen efecto. Comprende la verificación del cumplimiento de las normas que los regulan y los hechos que los respaldan, así como de su conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la entidad. Se prohíbe el ejercicio de controles previos por los responsables de la auditoría interna y por parte de personas, de unidades o de entidades diferentes o externas a la unidad ejecutora de las operaciones. Tampoco podrá crearse una unidad especial que asuma la dirección o centralización del ejercicio de controles previos.

Está conformado por el conjunto de elementos de control, entendidos como los procedimientos y medidas contenidos en los reglamentos, manuales y procedimientos de cada entidad. Debe ser aplicado por todos los servidores públicos antes de la ejecución de sus operaciones y actividades. (Herbas Camacho, 2012)

✓ **Control Interno Posterior**

De acuerdo a la Ley, será practicado:

- a) Por los responsables superiores, respecto de los resultados alcanzados por las operaciones y actividades bajo su directa competencia; y
- b) Por la unidad de auditoría interna.

De acuerdo al artículo 15 de la Ley, **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.

Así también señala, que 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.

El **Control Interno Posterior** debe ser practicado por los “responsables superiores” respecto de los resultados alcanzados por las operaciones y actividades bajo su directa competencia y por las Unidades de Auditoría Interna, que realizan las tareas de control posterior a ser establecidas y aplicadas por una unidad especializada de la entidad, que no participa en ninguna actividad administrativa y depende del máximo ejecutivo de la entidad, sea ésta colegiada o no. (Herbas Camacho, 2012)

3.10.2 CONTROL EXTERNO POSTERIOR

Conforme señala el artículo 16 de la Ley, la auditoría externa será independiente e imparcial, y en cualquier momento podrá examinar las operaciones o actividades ya realizadas por la entidad, a fin de calificar la eficacia de los sistemas 13 LEY N° 1178 Ley de Administración y Control Gubernamentales de administración y control interno; opinar sobre la confiabilidad de los registros contables y operativos; dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros; y evaluar los resultados de eficiencia y economía de las operaciones. Estas actividades de auditoría externa posterior podrán ser ejecutadas en forma separada, combinada o integral, y sus recomendaciones, discutidas y aceptadas por la entidad auditada, son de obligatorio cumplimiento.

El Sistema de Control Externo Posterior, es practicado mediante la auditoría externa independiente e imparcial, respecto a operaciones ya ejecutadas. Tiene por objetivos generales, aumentar la eficiencia de los sistemas de administración y control interno; mejorar la pertinencia, oportunidad, confiabilidad y razonabilidad del sistema de información gerencial, contribuir al incremento del grado de economía y eficiencia de las operaciones e informar a las autoridades competentes, sobre los resultados de las auditorías realizadas, a fin de facilitar el cumplimiento de las acciones administrativas o judiciales que sean pertinentes. (Herbas Camacho, 2012)

El Sistema de Control Externo por la Ley N° 1178, ha sido encomendado a la Contraloría General, Unidades de Auditoría Interna de las entidades que ejercen tuición y las firmas o profesionales independientes contratados para el efecto. (Herbas Camacho, 2012)

Información para fines de Control Externo Posterior:

Conforme establece la Ley N° 1178, todo servidor público de las entidades públicas sujetas a Control Externo Posterior, tiene la obligación 76 Historia de la Contraloría en Bolivia de exhibir la documentación o información necesarias para el examen y facilitar las copias requeridas con las limitaciones contenidas en los artículos 51, 52 y 56 del Código de Comercio. El incumplimiento de esta disposición puede generar responsabilidad penal, conforme lo dispone el artículo 36 de la Ley N° 1178. (Herbas Camacho, 2012)

3.11. CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA - ENTE DE CONTROL GUBERNAMENTAL

De acuerdo al **artículo 213 de la Constitución Política del Estado**, la Contraloría General del Estado es la institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquéllas 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.

Su organización, funcionamiento y atribuciones, que deben estar fundados en los principios de legalidad, transparencia, eficacia, eficiencia, economía, equidad, oportunidad y objetividad, se de-terminarán por la ley.

Así también, **el artículo 217 de la Constitución Política del Estado**, señala que la Contraloría General del Estado será responsable de la supervisión y del control externo posterior de las entidades públicas y de aquéllas en las que tenga participación o interés económico el Estado. La supervisión y el control se realizará asimismo sobre la adquisición, manejo y disposición de bienes y servicios estratégicos para el interés colectivo.

El artículo 23 de la Ley 1178, señala que la Contraloría General del Estado es el órgano rector del sistema de Control Gubernamental, el cual se implantará bajo su dirección y supervisión. **La Contraloría General de la República 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 Contaduría 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 de que trata esta Ley.

Dentro del Funcionamiento de la Contraloría General de la República, en el artículo 41, señala que 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. Una vez aprobado, el Ministerio de Finanzas efectuará los desembolsos que requiera la Contraloría de conformidad con los programas de caja elaborados por la misma.

3.12 FACULTADES DE LA CONTRALORIA GENERAL DE ESTADO

- a)** La Contraloría podrá contratar los servicios de firmas o profesionales calificados e independientes u ordenar a las entidades del Sector Público y a las personas comprendidas en el artículo 5 de la presente Ley, la contratación de dichos servicios, señalando los alcances del trabajo, cuando requiera asesoría o auditoría externa especializada o falten los recursos profesionales necesarios para ejecutar los trabajos requeridos. En todos los casos la contratación se sujetará al reglamento que al efecto expida la Contraloría General.
- b)** Todo informe de auditoría interna o externa será enviado a la Contraloría inmediatamente de ser concluido, en la forma y con la documentación que señale la reglamentación.
- c)** La Contraloría podrá conocer los programas, las labores y papeles de trabajo de las auditorías que realicen las entidades públicas y las firmas o profesionales independientes, sin afectar la responsabilidad de los mismos.
- d)** La Contraloría podrá examinar en cualquier momento los registros y operaciones realizadas por las entidades sujetas al Control Gubernamental.

3.13 **REGLAMENTO PARA EL EJERCICIO LAS ATRIBUCIONES DE LA CONTRALORIA GENERAL DEL ESTADO (D.S. 23215, 1992)**

El Reglamento para el ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General del Estado – Decreto Supremo N° 23215, regula el ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales a la Contraloría General de la República como **Órgano Rector del Control Gubernamental** y autoridad superior de auditoría del Estado.

Las atribuciones conferidas a la Contraloría General de la República por la Ley 1178 se agrupan y sistematizan en la siguiente forma:

- a) elaborar y emitir la normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Posterior Externo;
- b) supervigilar la normatividad de los sistemas contables del Sector Público;
- c) promover la implantación de los sistemas de contabilidad y control interno;
- d) evaluar la eficacia del funcionamiento de los sistemas de administración, información y control interno;
- e) ejercer el control externo posterior, así como reglamentar y supervisar su ejercicio;
- f) anotar los contratos celebrados por las entidades públicas para efectos del control externo posterior;
- g) tener acceso en cualquier momento y sin limitación ni restricción alguna a los registros, documentos y operaciones, para fines de control externo posterior;
- h) requerir, cuando a su criterio fuere necesario, al máximo ejecutivo de las entidades públicas, la realización de análisis, auditoría y otra clase de exámenes posteriores.

- i) reglamentar la contratación de servicios profesionales de auditoría externa o consultoría especializada en apoyo de la misma;
- j) contratar los servicios de firmas o profesionales calificados e independientes u ordenar a las entidades del sector público y a las personas comprendidas en el Art. 5. de la Ley N° 1178, la contratación de dichos servicios, señalando el alcance del trabajo;
- k) examinar los programas y papeles de trabajo de los análisis, auditorías y evaluaciones que realicen las entidades públicas y las firmas o profesionales independientes, sin sustituir la responsabilidad de los mismos;
- l) evaluar los informes de auditoría elaborados por las unidades de auditoría interna de las entidades sujetas al control gubernamental y por firmas o personas independientes; rechazar los informes que no se ajusten a las normas básicas de auditoría gubernamental o secundarias de general aplicación o de aplicación específica o aquellos en los que no se haya cumplido con el alcance del trabajo u otros requerimientos de la contratación, casos en los cuales la Contraloría dispondrá las medidas conducentes para subsanar las deficiencias y evitarlas en el futuro;
- m) dictaminar en los casos previstos por la Ley, incluyendo los de responsabilidad por violación a la independencia de la unidad de auditoría interna, parcialización de dicha unidad o deficiente ejercicio profesional de sus servidores;
- n) recomendar la suspensión o destitución del principal ejecutivo y, en su caso, de la dirección colegiada de las entidades en las que se hubiese dictaminado responsabilidad ejecutiva;
- o) realizar el Control Posterior Externo del cumplimiento y de las recomendaciones aceptadas de las acciones adoptadas por la entidad como consecuencia de los dictámenes de responsabilidad emitidos; o) requerir la destitución del ejecutivo o asesor legal principal de las entidades en las que se hubiese determinado responsabilidad por incumplimiento del inciso c) del artículo 43 de la Ley N° 1178;

- p) ordenar el congelamiento de cuentas corrientes bancarias y/o suspensión de entrega de fondos por los tesoros del gobierno central, departamental, judicial, municipal o universitario o por cualquier otra fuente u organismo financiero o hacer los trámites necesarios en el exterior para tal efecto, en el caso de las entidades que incumplan los plazos y condiciones fijados para la implantación progresiva de los sistemas;
- q) conducir los programas de capacitación y especialización de los servidores públicos en el manejo de los sistemas que establece la Ley, mediante la definición, programación, elaboración y dictado de cursos, seminarios, conferencias y otros, así como efectuar las correspondientes convocatorias y reglamentaciones;
- r) ejercer conforme a lo previsto en la Ley N° 1178 y su Reglamento la autonomía operativa, técnica y administrativa, requerida en su calidad y naturaleza de Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado;
- s) otras previstas por las Leyes de la República que sean compatibles con su naturaleza como Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado.

La Contraloría General de la República ejercerá las atribuciones conferidas por la Ley N° 1178 sobre todas las entidades señaladas en su artículo 3 y las unidades administrativas de los Poderes Legislativo y Judicial indicadas en su artículo 4.

La Contraloría General de la República se limitará a requerir los informes, opiniones y estados financieros auditados establecidos para las personas señaladas en el artículo 5 de dicha Ley y podrá asimismo conocer los programas, las labores y los papeles de trabajo que respaldan las auditorías realizadas.

Si no existieren tales informes, estados, programas o papeles de trabajo, o a criterio de la Contraloría no fueren satisfactorios, ésta podrá ejercer la atribución contenida en el inciso a) del artículo 42 de la Ley N° 1178, a fin de obtener informes de auditoría operacional, dictámenes de auditoría financiera y opiniones calificadas e independientes sobre la efectividad de algunos o todos los sistemas de administración que utilizan dichas personas. La Contraloría hará conocer a las entidades que ejercen

tuición o control, directa o indirectamente, los resultados de las auditorías contratadas u ordenadas. En ningún caso la propia Contraloría podrá realizar estas auditorías.

Ninguna autoridad, ejecutivo o servidor de las entidades, unidades o personas a que se refiere el artículo anterior, ni tercero, podrá oponerse o interferir el ejercicio de las funciones y atribuciones de la Contraloría bajo conminatoria de responsabilidad y enjuiciamiento penal.

El **Control Gubernamental** está integrado por el Sistema de Control Interno y el Sistema de Control Externo Posterior.

- ⇒ 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.
- ⇒ El **control gubernamental interno** se ejerce por los servidores de las unidades ejecutoras de las operaciones, por los responsables superiores de las operaciones realizadas y por la unidad de auditoría interna de cada entidad. Su ejercicio es regulado por las normas básicas que emita la Contraloría General de la República, por las normas básicas de los sistemas de administración que dicte el Ministerio de Finanzas y por los reglamentos, manuales e instructivos específicos que elabore cada entidad pública.
- ⇒ El sistema de control gubernamental interno está dado por el plan de organización de cada entidad y las técnicas de autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física, incorporadas en los procedimientos administrativos y operativos para alcanzar los objetivos generales del sistema. Está compuesto por el control interno previo, el control interno posterior a cargo de los responsables superiores y la auditoría interna.

- ⇒ **El control interno previo** comprende los procedimientos incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados en sus unidades por los servidores de las mismas, antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o que sus actos causen efecto, con el fin de verificar el cumplimiento de las normas que las regulan, los hechos que las respaldan y la conveniencia y oportunidad de su ejecución.

- ⇒ **El control interno posterior** a cargo de los responsables superiores comprende los procedimientos de control incorporados en el plan de organización y en los reglamentos, manuales y procedimientos administrativos y operativos de cada entidad, para ser aplicados por los responsables superiores sobre los resultados de las operaciones bajo su directa competencia.

- ⇒ 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.

- ⇒ El **Sistema de Control Gubernamental Externo Posterior** respecto a las entidades públicas tiene por objetivos generales 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.

- ⇒ El **Sistema de Control Gubernamental Externo Posterior** comprende los siguientes instrumentos: el análisis de sistemas operativos, de administración, información y de las técnicas y procedimientos de control interno incorporados en

ellos; la evaluación del trabajo de la unidad de auditoría interna; la auditoría externa de registros contables y operativos o de estados financieros; la evaluación de inversiones y contratos o de los resultados de economía y eficiencia de las operaciones; y el análisis legal de los resultados presentados en los informes de auditoría interna y externa. Los anteriores instrumentos son aplicados por la Contraloría General de la República, por las unidades de auditoría interna de las entidades que ejercen tuición y, excepto el análisis legal, por los profesionales o firmas de auditoría o consultoría especializada contratadas por la Contraloría o las entidades públicas en apoyo a las atribuciones de control externo posterior.

3.14 ELABORACIÓN E IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMATIVIDAD DE CONTROL GUBERNAMENTAL - D.S. 23215

La normatividad del Control Gubernamental está integrada por las normas básicas y secundarias de control interno y de Control Externo Posterior.

Las normas básicas de control gubernamental interno son emitidas por la Contraloría General de la República, forman parte integral del Control Gubernamental y son normas generales de carácter principista que definen el nivel mínimo de calidad para desarrollar adecuadamente las políticas, los programas, la organización, la administración y el control de las operaciones de las entidades públicas. Dichas normas deben ser tenidas en cuenta por el Órgano Rector de los Sistemas de Administración en el diseño y desarrollo de los mismos y por las entidades públicas en la elaboración de la normatividad secundaria.

Las normas básicas de Control Externo Posterior son:

- a) las normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República con el propósito de permitir el desarrollo uniforme o compatible de las actividades de auditoría externa practicada por la Contraloría, por las entidades tutoras y por las firmas o profesionales independientes contratados por la Contraloría o las entidades públicas para tal objeto; y,
- b) los reglamentos que emita la Contraloría General de la República, cuya aplicación corresponda a todas las entidades públicas.

- **La normatividad secundaria de control gubernamental** la componen las normas de aplicación general dictadas por la Contraloría General de la República en desarrollo de las normas básicas emitidas por la misma y la normatividad elaborada por cada entidad pública con fundamento en las normas básicas dictadas por los órganos rectores.

- **La normatividad secundaria de control gubernamental interno** estará integrada en los sistemas de administración y se desarrollará en reglamentos, manuales, instructivos o guías emitidos por los ejecutivos y aplicados por las propias entidades. Dicha normatividad comprende:
 - a) las técnicas y procedimientos de control incluidos en las normas básicas de los sistemas de administración diseñados por el órgano rector correspondiente;

 - b) los instructivos y guías de aplicación general dictados por la Contraloría General de la República en desarrollo de las normas básicas de control interno emitidas por la misma;

 - c) los reglamentos específicos y las técnicas y procedimientos de autorización, procesamiento, clasificación, registro, verificación, evaluación, seguridad y protección física de las operaciones o actividades, establecidos por los ejecutivos de cada entidad para alcanzar los objetivos generales del sistema de control interno, así como los específicamente diseñados para ser aplicados por los responsables de las operaciones de cada unidad, antes de su ejecución o que sus actos causen efecto, y para ser aplicados Decreto Supremo N° 23215 Reglamento para el ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República 55 o utilizados por los responsables superiores a fin de evaluar los resultados obtenidos por las operaciones bajo su directa competencia; y,

 - d) las técnicas, instrumentos o procedimientos establecidos en cada entidad pública por la unidad de auditoría interna para evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de las técnicas e instrumentos de control interno incorporados en ellos, determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros, y analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones.

Los plazos para la incorporación de la normatividad básica de control gubernamental interno en las normas básicas de administración y en la normatividad secundaria, serán establecidos por la Contraloría General de la República.

- **La normatividad secundaria de control gubernamental interno** no podrá imponer actividades de control previo a las unidades de auditoría interna ni a unidades diferentes o externas a las propias unidades ejecutoras de las operaciones.

La Contraloría General de la República y las entidades públicas promoverán la implantación de la normatividad de control gubernamental, mediante su difusión escrita y la realización de talleres, seminarios, simposios, conferencias y otras actividades.

La máxima autoridad ejecutiva y el personal profesional de auditoría interna de cada entidad pública, cuando fuere pertinente, están obligados a presentar sugerencias fundamentadas al Ministerio de Finanzas o a la Contraloría General de la República, según sea el caso, para mejorar la normatividad básica de administración y de control interno o la secundaria de implantación general, en base a los resultados de su aplicación. La presentación de dichas sugerencias no constituye excusa para dejar de implantar la normatividad vigente.

Las entidades públicas que realizan actividades similares podrán elaborar en forma conjunta, total o parcialmente, la normatividad secundaria de administración, información y control interno, sin que ello sea justificativo para incumplir el plazo establecido para la implantación de la norma por cada entidad.

La Contraloría General de la República ejercerá la supervigilancia normativa de los sistemas contables del sector público mediante el análisis y evaluación de la eficacia de su aplicación, a efecto de formular al órgano rector de dichos sistemas y a las entidades públicas, las recomendaciones para modificar o mejorar las normas básicas y secundarias de contabilidad. En el caso que el órgano rector o las entidades no atiendan oportunamente las recomendaciones formuladas, la Contraloría informará al Presidente de la República y a las Comisiones de Economía y Finanzas de la H. Cámara de Senadores Decreto Supremo N° 23215 Reglamento para el ejercicio de

las Atribuciones de la Contraloría General de la República 57 y de Planeamiento, Política Económica y Financiera de la H. Cámara de Diputados, alertando sobre los peligros de un sistema contable deficiente.

La Contraloría General de la República emitirá el reglamento para la contratación de profesionales y firmas de auditoría o consultoría especializada, calificados e independientes, necesaria para ejercer eficazmente el control gubernamental.

3.15 EJERCICIO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL EXTERNO POSTERIOR – D.S. 23215

- ★ La Contraloría General de la República, las unidades de auditoría o de auditoría interna de las entidades que ejercen tuición y las firmas o profesionales independientes contratados en apoyo al control externo posterior, evaluarán la eficacia de los sistemas operativos, de administración, información y de las técnicas y procedimientos de control interno incorporados en ellos, para mejorar la eficacia de dichos sistemas así como la respectiva normatividad básica o secundaria y para determinar la naturaleza y alcance de la programación de cada auditoría.
- ★ Los resultados de las auditorías externas constarán en informes elaborados por la Contraloría General de la República, por las unidades de auditoría de las entidades tutoras o por las firmas o profesionales independientes contratados para el efecto. Dichos informes estarán respaldados en papeles de trabajo que serán conservados por la Contraloría o estarán disponibles para inspección por parte de ésta y las autoridades competentes cuando se trate de una unidad de auditoría de una entidad tutora o de una firma o profesional independiente.
- ★ Los resultados de las evaluaciones de contratos e inversiones o de economía y eficiencia de las operaciones, constarán en informes de auditoría operacional elaborados por la Contraloría General de la República, unidades de auditoría y de auditoría interna de entidades tutoras, o por firmas contratadas para el efecto. Dichos informes estarán respaldados en papeles de trabajo que serán conservados por la Contraloría o estarán disponibles para inspección por parte de ésta Decreto Supremo N° 23215 Reglamento para el ejercicio de las Atribuciones

de la Contraloría General de la República 59 cuando se trate de una evaluación efectuada por una entidad tutora o por una firma consultora.

- ★ El Dictamen de Auditoría sobre los Estados Financieros de una entidad pública y los Informes de Auditoría Operacional, que sean emitidos por la Contraloría General de la República, estarán dirigidos al H. Congreso Nacional, al H. Concejo Municipal o al H. Consejo Universitario, según sea el caso. Una vez emitidos, el informe correspondiente será enviado por el Contralor General al máximo ejecutivo y a la dirección colegiada de la entidad auditada, así como a la máxima autoridad de la entidad que ejerce tuición y dentro de los veinte días siguientes a las pertinentes Comisiones del H. Congreso Nacional, al H. Concejo Municipal o al H. Consejo Universitario.
- ★ Los informes de auditoría interna estarán dirigidos al máximo ejecutivo de la entidad y los de auditoría externa emitidos por las unidades de auditoría de entidades tutoras, firmas o profesionales calificados e independientes contratados por las entidades públicas, estarán dirigidos a la máxima autoridad, sea colegiada o no, de la entidad pública auditada. Dichas unidades, firmas o profesionales, de conformidad con el artículo 42 de la Ley N° 1178, inciso b), remitirán a la Contraloría General de la República, simultáneamente al envío a la máxima autoridad de las respectivas entidades, copia de todo informe de auditoría que produzcan sobre una entidad pública, manifestándoles la disponibilidad de los papeles de trabajo para su inspección.
- ★ La Contraloría evaluará dichos informes y si considerase que son significativos enviará informes analíticos siguiendo el mismo procedimiento señalado en el artículo anterior. Esto no excluye la facultad de la Contraloría de efectuar directamente el control externo posterior en dichas entidades en el momento que lo considere oportuno.
- ★ Las recomendaciones para mejorar la eficacia de los sistemas de operación, administración, información y control interno, presentadas en los informes de análisis de dichos sistemas y en los informes de auditoría de los registros contables y operativos, auditoría financiera y auditoría operacional, serán explicadas por los auditores al máximo ejecutivo de la entidad al hacer entrega del informe respectivo,

quien tendrá diez días hábiles para expresar por escrito a la Contraloría General de la República o a la unidad de auditoría de la entidad que ejerce tuición o al profesional o firma contratada, según corresponda, la aceptación de cada una de ellas; en caso contrario fundamentará su decisión. Copia de la aceptación o no de las recomendaciones será enviada a la Contraloría, excepto que hayan sido formuladas por ésta.

Cuando sea necesario y conveniente que, sobre alguna situación, en el transcurso de la auditoría, se tome acción urgente, los auditores podrán preparar un informe parcial de auditoría a efecto de dar a conocer a la entidad a que compete los hallazgos y las recomendaciones pertinentes.

- ★ La entidad auditada, dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de la aceptación de las recomendaciones, presentará a la Contraloría General de la República o a la unidad de auditoría de la entidad que ejerce tuición, o al profesional o firma contratada, un cronograma de implantación de las recomendaciones de auditoría aceptadas, enviando copia a la Contraloría excepto que las recomendaciones hayan sido formuladas por ésta. El incumplimiento de dicho cronograma será informado por la Contraloría al Presidente de la República, a la máxima autoridad de la entidad que ejerce tuición y a las Comisiones de Economía y Finanzas de la Honorable Cámara de Senadores y de Planeamiento, Política Económica y Financiera de la H. Cámara de Diputados o, si fuere el caso, al H. Concejo Municipal o al Decreto Supremo N° 23215 Reglamento para el ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República 61 H. Consejo Universitario, advirtiendo los peligros de su negligencia y sin perjuicio de las acciones de ley.
- ★ Las recomendaciones de auditoría externa justificadas, pero no aceptadas por la entidad pública, serán reiteradas, según corresponda, en un informe complementario del ente o unidad que realizó la auditoría, con copia a la Contraloría salvo que dicho informe haya sido emitido por ésta. La Contraloría informará al Presidente de la República, a la máxima autoridad de la entidad que ejerce tuición, y a las Comisiones de Economía y Finanzas del H. Senado Nacional y de Planeamiento, Política Económica y Financiera de la H. Cámara de Diputados

o, en su caso al H. Concejo Municipal o al H. Consejo universitario, advirtiendo los peligros de tal circunstancia.

- ★ El informe de auditoría que incluya hallazgos que puedan originar un dictamen de responsabilidad, debe ser sometido a aclaración, entendiéndose por tal el procedimiento por el cual la Contraloría General de la República o las unidades de auditoría de las entidades públicas, según sea el caso, hacen conocer dichos hallazgos al máximo ejecutivo de la entidad y a las personas presuntamente involucradas y éstos presentan por escrito sus aclaraciones y justificativos, anexando la documentación sustentatoria.
- ★ Para cumplir el procedimiento de aclaración del informe de auditoría, el servidor público autorizado entregará copia de dicho informe o de la parte de éste que fuere pertinente, debidamente firmada, a cada una de las personas involucradas. Si no fuere posible encontrarlas, Decreto Supremo N° 23215 Reglamento para el ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República 62 la respectiva unidad de auditoría las invitará por aviso de prensa en un diario de circulación nacional a fin de que puedan recibir la copia mencionada. Las personas involucradas tendrán un plazo de 10 días hábiles, o más a criterio debidamente justificado del jefe de la unidad de auditoría de la Contraloría o de la entidad Pública, según sea el caso y bajo su responsabilidad, para considerar el informe, solicitar por escrito una reunión de explicación sobre asuntos específicos y presentar sus aclaraciones y justificativos con la documentación sustentatoria, los cuales se anexarán al informe. Concluido dicho plazo, en base a los resultados de este procedimiento los auditores elaborarán un informe complementario en el cual se ratificará o modificará el informe original.
- ★ La máxima autoridad colegiada, si la hubiera, o el máximo ejecutivo de cada entidad pública enviará a la Contraloría General de la República, dentro de los diez días hábiles siguientes a la fecha de recepción, sus comentarios sobre cada informe de auditoría interna o externa que reciba.
- ★ Para la evaluación del resultado de la gestión de las entidades públicas, se tomarán en cuenta las políticas gubernamentales definidas por los sistemas nacionales de planificación e inversión pública y entre otros, los siguientes criterios:

- a) las metas cuantitativas y cualitativas establecidas por la propia entidad en la programación de operaciones; y,
 - b) los índices de eficiencia planeados o históricos de la entidad, u otros que sean pertinentes.
- ★ A fin de que la Contraloría General de la República pueda evaluar la oportunidad de las operaciones contables:
- a) Las entidades que dependan de otra y que no tengan patrimonio propio ni autonomía financiera, entregarán a la entidad de la cual dependen la información financiera que ésta les disponga y en el plazo que les señale, que no podrá ser mayor en ningún caso de 45 días contados a partir de la finalización del ejercicio fiscal. Asimismo, enviarán dentro de este plazo a la entidad que ejerce tuición sobre la que dependen, a la Contaduría General del Estado y a la Contraloría, copia de la constancia de haber cumplido dicha entrega.
 - b) Las entidades públicas con patrimonio propio y autonomía financiera, dentro de los 90 días siguientes a la finalización del período anual, enviarán a la Contraloría copia de la constancia de haber entregado los estados financieros de dicho período con sus respectivas notas explicativas, los anexos analíticos y el informe del auditor interno de la entidad o del organismo tutor, según sea el caso, a la Contaduría General del Estado y a la máxima autoridad de la entidad que ejerce tuición.
 - c) La Contaduría General del Estado dentro de los 90 días siguientes a la finalización del ejercicio fiscal, enviará a la Contraloría copia de la constancia de haber entregado al Presidente de la República y al Ministro de Finanzas, los estados financieros de la Administración Central con sus respectivas notas explicativas, los anexos analíticos y el informe del director de la unidad de auditoría de la entidad.

- d) Igualmente, la Contaduría General del Estado dentro de los 150 días siguientes a la finalización del ejercicio fiscal pondrá a disposición de la Contraloría su informe general anual sobre la contabilidad del sector público, incluyendo resúmenes analíticos y comentarios sobre los resultados más significativos y sobre las mejoras y deficiencias de los sistemas contables.

Todo lo anterior se cumplirá sin perjuicio de que la Contraloría pueda en cualquier momento examinar los registros contables y operativos de las operaciones ya realizadas por las entidades públicas y de que éstas presenten al máximo ejecutivo, dentro de los cinco primeros días de cada mes, la información y estados financieros correspondientes al mes anterior con comentarios analíticos de lo ocurrido.

- ★ La Contraloría General de la República emitirá un instructivo para el seguimiento de las auditorías externas que realicen las unidades de auditoría interna de las entidades tutoras y las firmas o profesionales independientes y para inspeccionar en cualquier momento los programas y papeles de trabajo elaborados por ellos.

3.16 SERVICIOS LEGALES PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL GUBERNAMENTAL (D.S. 23215, 1992)

↪ La Contraloría General de la República contará con los servicios legales requeridos para el ejercicio del Control Gubernamental. Dichos servicios legales comprenderán principalmente los siguientes aspectos:

- a) análisis legal para auditoría;
- b) (...)

Los informes de auditoría, tiene como respaldo el análisis legal a través de la emisión de un informe legal que respalde dicho informe de auditoría.

↪ En caso de negativa a la exhibición o entrega y a fin de asegurar el acceso a la documentación necesaria para efectuar el control posterior gubernamental, como se establece en el Artículo 36 de la Ley, se acudirá al servicio legal para que éste envíe, con la documentación correspondiente, un informe legal al Contralor General, quien si lo considera justificado solicitará al Fiscal de Distrito en lo Penal

requiera dentro de las 24 horas siguientes al Juez competente dictar auto inicial de instrucción por los delitos que corresponda, expida mandamiento de ley conforme al inciso 2) del Art. 91 del Código de Procedimiento Penal y dicte las medidas jurisdiccionales que sean necesarias.

- ✎ Los Informes de Auditoría que involucren al máximo ejecutivo de las entidades públicas y los dictámenes de responsabilidad pronunciados por el Contralor General de la República, deberán ser enviados dentro de los veinte días siguientes de su emisión a las Comisiones correspondientes del H. Congreso Nacional.

3.17 AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La Auditoria Gubernamental es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones financieras y/o administrativas, efectuado con posterioridad a su ejecución, en las entidades sujetas al sistema nacional de control, elaborando el correspondiente informe. Se debe efectuar de acuerdo a normas de auditoria gubernamental, y disposiciones especializadas emitidas por la Contraloría General, aplicando las técnicas, métodos y procedimientos establecidos por la profesión del contador público. (H. BALDIVIESO & LUNA S.R.L. Auditores, 2020)

La auditoría gubernamental es la herramienta por la cual se controla y verifica la gestión pública. El análisis de su actividad y economía, para que sus entidades trabajen con transparencia y eficiencia, que actúen acordes a sus disposiciones legales pertinentes. (H. BALDIVIESO & LUNA S.R.L. Auditores, 2020)

La auditoría gubernamental es necesaria en la actualidad debido a que la sociedad exige transparencia de la actividad pública, que sea responsable y confiable. (H. BALDIVIESO & LUNA S.R.L. Auditores, 2020)

Entre las principales características de la auditoria gubernamental: (H. BALDIVIESO & LUNA S.R.L. Auditores, 2020)

- Evaluaciones, estudios e investigaciones de la gestión pública.
- Es una auditoria objetiva, realizada y dirigida imparcialmente
- Evalúa las operaciones que se han llevado a cabo (análisis ex post)

- Compara con las normas de rendimiento, calidad o disposiciones y principios aceptados
- La auditoría gubernamental termina con un informe verbal y escrito (H. BALDIVIESO & LUNA S.R.L. Auditores, 2020)

3.18 IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La importancia de la auditoría gubernamental reside en que, los procesos y las actividades que se realizan en el ámbito público y en el privado deben ser supervisados de alguna manera. Lo contrario, sería correr riesgos: pérdidas económicas, procedimientos inadecuados, hábitos laborales nocivos, etc. (H. BALDIVIESO & LUNA S.R.L. Auditores, 2020)

3.19 NORMAS GENERALES DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (D.S. 23215, 1992)

La Auditoría Gubernamental debe practicarse en observancia a las Normas Generales de Auditoría Gubernamental que fue aprobada mediante Resolución N° CGE/094/2012 del 27 de agosto de 20102.

El propósito de las Normas es que permitan asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental en Bolivia.

Aplicación

Estas normas son de aplicación obligatoria en la práctica de la auditoría realizada en toda entidad pública comprendida en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178, de Administración y Control Gubernamentales, promulgada el 20 de julio de 1990, por los auditores gubernamentales de las siguientes organizaciones de auditoría:

- Contraloría General del Estado;
- Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas; y
- Profesionales independientes o firmas de auditoría.

Cuando cualquiera de los miembros de las organizaciones mencionadas ejecuta tareas de auditoría gubernamental en el sector público, se los denomina auditores gubernamentales, para efectos de la aplicación de estas Normas.

Auditoría

Es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y los criterios establecidos.

Consideraciones básicas

Los servidores públicos deben rendir cuenta de su gestión a la sociedad. En este sentido, los servidores públicos, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los recursos públicos han sido administrados correctamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, sino también de la forma y resultado de su aplicación, en términos de eficacia, eficiencia, economía y efectividad.

El presente documento contribuye al cumplimiento de la obligación que tienen los servidores públicos de responder por su gestión. Incluye conceptos y áreas de auditoría que son vitales para los objetivos de confiabilidad de la información.

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implantando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son elementos importantes de control y responsabilidad pública, y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

Sobre la **contratación de servicios de auditoría**, las Normas de Auditoría Gubernamental señala que, aunque no constituye una norma de auditoría, es importante aplicar las políticas y procedimientos idóneos para la adjudicación y contratación de servicios de auditoría y supervisar que las mismas se realicen de acuerdo a las condiciones pactadas conforme establece el Reglamento emitido por la Contraloría General del Estado.

Registro de firmas y profesionales independientes de auditoría externa

Para prestar servicios de auditoría en las entidades públicas comprendidas en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178 y en aquellas entidades comprendidas en las previsiones del artículo 5 de la referida disposición legal, concordante con el artículo 5 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N°23215, los profesionales independientes y las firmas de auditoría externa, deben inscribirse en el Registro que está a cargo de la Contraloría General del Estado. Al respecto, el proceso de inscripción debe sujetarse al Reglamento que el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental emita a tal efecto.

3.20 NORMAS DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

Las normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo (CENCAP)

Tal como lo señala el artículo 23 de la Ley N° 1178, faculta a la Contraloría General del Estado a emitir las Normas básicas de control interno y externo, en este sentido la Contraloría ha emitido las Normas de Auditoría Gubernamental. Considerando que el control externo posterior se ejerce a través de la auditoría. (CENCAP)

- ❶ **COMPETENCIA** (Contraloría General del Estado C. , Normas de Generales de Auditoría Gubernamental, 2012)

La primera norma es:

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.

- ✓ Con relación a la asignación de los recursos humanos necesarios, las organizaciones de auditoría deben para garantizar que el examen sea ejecutado por personal que, colectivamente, posea conocimientos y habilidades necesarios para llevarlo a cabo. A tal efecto, cuando corresponda, en apoyo a la auditoría gubernamental, se debe contratar profesionales con conocimiento y experiencia comprobados en las áreas de especialidad que requieran.
- ✓ El equipo de auditoría debe poseer conocimientos de los métodos y técnicas aplicables al examen que realiza, así como la educación, habilidades y experiencia para aplicar tales conocimientos.
- ✓ Las organizaciones de auditoría deben diseñar e implementar un programa de educación y capacitación continua que asegure la calidad profesional de su personal para satisfacer las exigencias de esta norma en particular y aplicar las Normas de Auditoría Gubernamental en general.
- ✓ Los auditores gubernamentales deben mejorar permanentemente sus competencias profesionales.
- ✓ Las organizaciones de auditoría son responsables de establecer e implementar un programa que asegure que todos los auditores que participan en la ejecución de auditorías gubernamentales, cumplan con el requerimiento establecido en el punto anterior. Asimismo, las organizaciones de auditoría deben mantener documentación que respalde el cumplimiento de capacitación profesional permanente del auditor gubernamental.
- ✓ El auditor gubernamental para el ejercicio de sus funciones deberá contar con el título profesional en Provisión Nacional.

② INDEPENDENCIA

La segunda norma general es:

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.

- ✓ 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 también 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 de la entidad sujeta a examen, 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, financieros y/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.

El auditor gubernamental está obligado a excusarse formalmente de realizar o participar en una auditoría, en caso de incompatibilidad o conflicto de intereses, e informar al superior inmediato, tan pronto se presente cualquier causal de impedimento.

Los casos de excusa y recusación, se sujetarán a reglamentación emitida por el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental.

✓ Para preservar la independencia de los auditores internos dentro de la entidad:

- Los auditores internos deben informar de los resultados de su trabajo y rendir cuentas de su gestión a la Máxima Autoridad Ejecutiva.

No deben prestar asesoría directa a las unidades funcionales en cuanto a la toma de decisiones.

- La Máxima Autoridad Ejecutiva no deberá transferir o rotar a los auditores internos a otras unidades de trabajo u otra entidad.

Lo anterior no limita o impide que el auditor por voluntad propia pueda postular y acceder a otros cargos dentro de la entidad u otra.

✓ El auditor gubernamental no debe perder su imparcialidad y objetividad en el ejercicio de sus funciones, ante influencias de orden político en particular, o de otra índole, en general.

✓ Los auditores gubernamentales deben suscribir la Declaración de Independencia emitida por la Contraloría General del Estado, para reflejar su

adhesión a criterios que fortalecen su objetividad, imparcialidad y rectitud. Dicha declaración (excepto en el caso de profesionales independientes y de firmas privadas de auditoría), deberá ser suscrita en las siguientes situaciones:

- Anualmente hasta el 15 de febrero de cada año.
- Al momento de asumir el cargo.
- Ante la presencia de cualquier situación que afecte la independencia del auditor gubernamental, que no haya sido contemplada en las dos situaciones anteriores.

Los profesionales independientes y de firmas de auditoría, deben suscribir la Declaración de Independencia prevista en el Reglamento que emita la Contraloría General del Estado, para la contratación de servicios de auditoría en apoyo al control externo posterior.

✓ La Declaración de Independencia debe ser remitida:

- A la Máxima Autoridad Ejecutiva, en caso de auditores internos.
- A la entidad auditada, en caso de los profesionales independientes y de firmas privadas de auditoría, de acuerdo al Reglamento antes mencionado.
- A la instancia definida por la Contraloría General del Estado, para los auditores gubernamentales de su dependencia.

③ ÉTICA

La tercera norma general es:

En el ejercicio de sus funciones, el auditor gubernamental debe regirse por el Código de Ética del auditor gubernamental emitido por la Contraloría General del Estado.

④ DILIGENCIA PROFESIONAL

La cuarta norma general es:

Se debe ejercer el debido cuidado y diligencia profesional en la planificación, ejecución y comunicación de resultados del examen, así como en otras actividades que hacen a la labor de auditoría.

- ✓ La diligencia profesional obliga a cada una de las personas del equipo de auditoría a realizar su trabajo de acuerdo y en observancia de las Normas de Auditoría Gubernamental.
- ✓ El ejercicio del debido cuidado y diligencia profesional, también requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo y del criterio empleado para determinar el alcance de la auditoría, identificar los riesgos y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos que serán aplicados. Debiendo emplearse el mismo criterio para evaluar los resultados obtenidos y para presentar los informes correspondientes.

⑤ **Control de calidad**

La quinta norma general es:

Las organizaciones de auditoría deben implantar un sistema interno de control de calidad.

Este sistema debe estar sujeto a revisiones periódicas internas y externas.

El sistema interno de control de calidad es un conjunto de políticas y procedimientos orientados a obtener una seguridad razonable de que:

- La organización ha adoptado y cumple las Normas de Auditoría Gubernamental.
- Se alcancen los objetivos de auditoría preestablecidos y se concluya sobre los mismos.

- Los resultados obtenidos sean comunicados oportunamente a las instancias correspondientes.
 - Se apliquen procedimientos de auditoría adecuados.
 - Se reduzca el riesgo de error en la realización del trabajo.
- ✓ Las políticas que debe incluir un sistema interno de control de calidad están dirigidas, principalmente a:
- a) Preservar la independencia, tanto de hecho como de apariencia.
 - b) Asignar el personal competente para satisfacer los objetivos del examen.
 - c) Contar con personal idóneo para absolver consultas técnicas de los auditores gubernamentales.
 - d) Asegurar una supervisión adecuada que proporcione seguridad razonable sobre el cumplimiento de las políticas y procedimientos de la organización.
 - e) Mantener un sistema de selección del personal que brinde seguridad razonable de incorporar personal competente.
 - f) Promover el desarrollo profesional del personal para proporcionarles conocimientos que contribuyan al adecuado cumplimiento de sus obligaciones.
 - g) Velar para que la promoción del personal asegure que éste cuente con las cualidades necesarias para asumir sus nuevas obligaciones.
 - h) Evaluar periódicamente el desempeño del personal.
 - i) Proporcionar una seguridad razonable de que todos los procedimientos de control estén siendo debidamente aplicados.

- ✓ Los procedimientos para aplicar las políticas señaladas dependen de varios factores, entre ellos, el tamaño de la organización, su grado de autonomía, su

estructura organizativa, etc. El sistema también debe considerar apropiadamente la relación costo/beneficio en la aplicación de aquellos procedimientos.

- ✓ La organización de auditoría debe someter periódicamente su sistema interno de control de calidad a revisiones internas, por personal de la misma organización, y externas, por terceros independientes.

⑥ **Ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales**

La sexta norma general es:

El auditor gubernamental debe obtener una seguridad razonable sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales que resulten significativas para el logro de los objetivos de auditoría.

- ✓ El ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables comprenden las normas jurídicas que emanan de un órgano público competente, como ser las leyes (nacional, departamental y municipal), decretos, resoluciones, etc.

Las obligaciones contractuales son aquellas que surgen de una relación o acuerdo entre partes.

- ✓ El auditor gubernamental tiene la obligación de conocer el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables al sujeto y objeto de la auditoría, para diseñar el examen de tal forma que le permita obtener seguridad suficiente acerca del cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, que sean significativas para la consecución de los objetivos del examen.
- ✓ El auditor gubernamental debe comprender el control interno relacionado con el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales

aplicables, y obligaciones contractuales para identificar los potenciales incumplimientos, los factores que originan el riesgo de incumplimientos significativos y el diseño de las respectivas pruebas de auditoría.

- ✓ El auditor gubernamental, puede requerir el apoyo legal para: i) identificar el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales; ii) diseñar las pruebas de cumplimiento de dichas disposiciones; iii) evaluar los resultados de estas pruebas; y iv) determinar el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo, otras normas legales aplicables y/u obligaciones contractuales.

La Unidad Legal pertinente deberá otorgar oportunamente el apoyo legal requerido.

Los indicios emergentes del incumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo, otras normas legales aplicables, y/u obligaciones contractuales conllevan a la aplicación de la Norma General de Auditoría Gubernamental 217 o las Normas de Auditoría Especial 250 según corresponda.

7 Relevamiento de información

La séptima norma general es:

Las organizaciones de auditoría, deben realizar relevamiento de información a efectos de determinar la inclusión de auditorías en el programa de operaciones anual o la auditabilidad, según corresponda.

- ✓ Relevamiento de información general

Consiste en la recopilación y evaluación de la información sobre las actividades y operaciones que realiza una entidad, con el fin de conocer su complejidad, magnitud y naturaleza de sus operaciones e identificar áreas críticas, para determinar la inclusión de las auditorías en el programa de operaciones anual elaborado por la organización de auditoría, cuando corresponda.

✓ Relevamiento de información específica

Consiste en la recopilación y evaluación de la información, a fin de tener una apreciación preliminar del área, programa, convenio, contrato, actividad, operación o proceso objeto de la auditoría, a fin de determinar la auditabilidad.

A los efectos de interpretación de esta norma se entiende por auditabilidad la condición que debe reunir el sujeto y el objeto de la auditoría para poder ser auditado, es decir contar con la predisposición de la Máxima Autoridad Ejecutiva de someter a la entidad, área, proyecto, proceso, operación u otros, a una auditoría; y la existencia de información y documentación necesaria y suficiente para ejecutar la auditoría.

La organización de auditoría analizará la pertinencia y oportunidad de efectuar el relevamiento de información específica a efectos de atender sugerencias de auditoría identificadas por el auditor, solicitudes de auditoría y/o denuncias de terceros.

En base a los resultados del relevamiento, se comunicará por escrito al denunciante o a quien requirió la auditoría, la decisión asumida por la organización de auditoría.

Si como resultado del relevamiento se advierten:

- Indicios de responsabilidad por la función pública, por principio de oportunidad, se trasladará a conocimiento de la Unidad Legal pertinente y ésta mediante la autoridad legal competente, remitirá a la instancia que corresponda.
- Hallazgos de control interno relevantes, se emitirá un informe por separado sobre los aspectos identificados, a efectos de sugerir las acciones correctivas y actividades de control necesarias. Este informe debe ser remitido a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad auditada y de que ejerce tuición.

- ✓ El informe de relevamiento de información general y específica, debe contener como mínimo lo siguiente: Antecedentes, Objetivo, Objeto, Alcance, Resultados y Conclusión.

⑧ Ejecución

La octava norma general es:

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.

- ✓ La ejecución del examen debe ceñirse a la Norma de Auditoría Gubernamental específica.
- ✓ Cuando existan limitaciones para aplicar los procedimientos de auditoría se deberá justificar y documentar, revelando tal situación en su informe, como restricciones al alcance del trabajo.

⑨ Seguimiento

La novena norma general es:

La Contraloría General del Estado y las Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas deben verificar oportunamente el cumplimiento de las recomendaciones contenidas en sus informes. Además, las Unidades de Auditoría Interna deben verificar el cumplimiento de las recomendaciones emitidas por las firmas privadas de auditoría y profesionales independientes.

- ✓ El **cumplimiento de las recomendaciones** debe ser considerada de la siguiente manera:

Cumplida: cuando las causas que motivaron la recomendación fueron anuladas o minimizadas, asegurando que los efectos no se repitan; y se hayan cumplido los procesos institucionales para ponerlas en práctica. **No cumplida:** cuando no se ha realizado ninguna acción para el efecto o cuando las actividades realizadas no aseguran la eficacia de la solución planteada por la entidad (por ejemplo, un manual de funciones elaborado pero que no tiene la capacidad de anular la causa que originó la recomendación, ya sea porque es incompleto, no cumple la normativa vigente, etc.). En este caso, deberá identificar las causas de la falta de cumplimiento.

No aplicable: Son aquellas recomendaciones que al momento de su seguimiento presentan situaciones que imposibilitan su cumplimiento o aplicabilidad, tales como:

- Modificaciones del marco normativo que rige el accionar de la entidad.
- El proyecto, unidad o proceso se hayan cerrado o eliminado al momento del seguimiento.

Las situaciones señaladas precedentemente no son limitativas, pudiendo surgir otras situaciones; a tal efecto, toda recomendación no aplicable deberá ser debidamente justificada y documentada.

- ✓ Como resultado del seguimiento, se emitirá un informe que debe contener como mínimo lo siguiente: Antecedentes, Objeto, Objetivo, Alcance, Resultados, Conclusión y Recomendación.
- ✓ El incumplimiento injustificado al cronograma de implantación de las recomendaciones aceptadas, constituye una causal para la determinación de indicios de responsabilidad por la función pública.
- ✓ No debe realizarse más de dos evaluaciones al cumplimiento de las recomendaciones.

En caso de establecerse en el segundo seguimiento recomendaciones no cumplidas, la organización de auditoría deberá analizar la pertinencia de efectuar una nueva auditoría de similar naturaleza con un alcance actualizado.

3.21 TIPOS DE AUDITORIA

La auditoría dentro del Control Externo Posterior es la acción de revisar las operaciones y actividades ya ejecutadas, para emitir una opinión sobre el grado de correspondencia entre los resultados examinados y los criterios establecidos. La principal característica de la auditoría es la independencia en la opinión emitida. En el ámbito del Control Gubernamental en la CGE, actualmente se han establecido los siguientes tipos de auditorías: (Herbas Camacho, 2012)

- ❶ Auditoría Financiera
- ❷ Auditoría Operacional
- ❸ Auditoría Especial
- ❹ Auditoría Ambiental
- ❺ Auditoría de Proyectos de Inversión Pública
- ❻ Auditoría de la Tecnología de la Información

3.22 NORMAS DE AUDITORIA FINANCIERA

(Contraloría General del Estado C. , Normas de Generales de Auditoría Gubernamental, 2012)

La auditoría financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de:

- a) Emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro –inversión – financiamiento.
- b) Determinar si: i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; ii) la entidad auditada ha

cumplido con requisitos financieros específicos; y iii) el control interno relacionado con la presentación de estados financieros ha sido diseñado e implementado para lograr los objetivos.

Ejercicio de la auditoría interna

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.

Las Normas de Auditoría Gubernamental deben ser aplicadas por el auditor interno gubernamental.

❶ Planificación

La primera norma de auditoría financiera es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

- La planificación de la auditoría debe permitir un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.
- La planificación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental puede modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a la metodología previamente establecida y otros aspectos, excepto el objetivo. Toda modificación debe justificarse y documentarse en una adenda al Memorándum de Planificación de Auditoría.

La planificación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

- Durante la planificación, el auditor gubernamental debe considerar varios aspectos para elaborar una estrategia detallada que le permita alcanzar los objetivos de la auditoría.
- El auditor gubernamental debe planificar la auditoría para obtener seguridad razonable de encontrar errores e irregularidades significativos en los estados financieros, así como incumplimientos al ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, que resulten significativos para los objetivos del examen.
- Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar el Memorándum de Planificación de Auditoría, el cual debe contener todos los aspectos señalados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos, objeto, alcance y metodología del examen.

🕒 Supervisión

La segunda norma de auditoría financiera es:

Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

- La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría definidos en el Memorándum de Planificación de Auditoría.
- La actividad de supervisión, entre otros, incluye:
 - Instruir al equipo de auditoría;
 - Informarse de los problemas significativos;
 - Revisar el trabajo realizado;

- Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos; y
- Asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

- Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, por qué se va realizar y qué se espera lograr.
- En los papeles de trabajo debe quedar evidencia de la supervisión ejercida durante todas las etapas del examen.
- La supervisión del trabajo de evaluación puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo realizado por otro miembro del equipo con menor experiencia.

③ Control interno

La tercera norma de auditoría financiera es:

Debe efectuarse un estudio y una evaluación apropiados del control interno, como base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

- El control interno es un proceso implementado por la dirección y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para el logro de los objetivos institucionales.

Comprende los instrumentos de control interno previo y posterior incorporados en el plan de organización, incluyendo la Unidad de Auditoría Interna y todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la entidad para la consecución de los objetivos institucionales.

- La auditoría financiera otorga fundamental importancia a los controles internos que tienen relación directa e importante con los registros financieros, a efectos de evaluar

dichos controles para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

- El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:
 - a) Conocimiento y comprensión de los procesos y procedimientos establecidos en la entidad y del sistema de contabilidad, al término del cual, el auditor gubernamental debe estar en capacidad de efectuar una evaluación preliminar sobre el cumplimiento del control interno.
 - b) Comprobación de que los controles internos incorporados a los procesos y procedimientos de la entidad están siendo aplicados y funcionan tal como fueron observados en la primera fase, con el propósito de determinar el grado de confianza que permitirá la definición del enfoque de la auditoría.
- Los resultados de la evaluación del control interno deben documentarse en papeles de trabajo.
- Las deficiencias significativas resultantes del estudio y evaluación del control interno, dan lugar a la emisión de un informe de evaluación del control interno relacionado principalmente con el sistema contable.

④ Evidencia

La cuarta norma de auditoría financiera es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para fundamentar la opinión del auditor gubernamental.

- El trabajo del auditor gubernamental consiste, en gran parte, en obtener y examinar la evidencia relativa a las afirmaciones contenidas en los estados financieros para emitir su opinión con base en la misma.
- Las afirmaciones son declaraciones de la gerencia de la entidad que se incluyen en los estados financieros como componentes. Pueden ser explícitas o implícitas, y se clasifican de acuerdo con las siguientes categorías:

-Existencia u ocurrencia.

-Integridad.

-Propiedad o exigibilidad.

-Valuación.

-Presentación y revelación.

- La evidencia que respalda dichas afirmaciones está constituida principalmente por la información contable y otra información de fuente diferente que la corrobore.
- Para que la evidencia sea competente, debe ser tanto válida como relevante. La evidencia es válida si la misma ha sido obtenida en cualquiera de las siguientes situaciones:
 - a) De fuentes independientes a la entidad auditada.
 - c) Cuando la evidencia ha sido obtenida directamente por el auditor gubernamental, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, cálculos e inspección, etc.
 - d) De documentación original.
 - e) Cuando la contabilidad y los estados financieros han sido elaborados bajo condiciones satisfactorias de control interno.

La evidencia es relevante cuando existe una conexión lógica entre el propósito u objetivo del procedimiento de auditoría que fue diseñado para ser aplicado y la afirmación bajo examen. Por lo señalado, un determinado tipo de procedimiento de auditoría puede proveer evidencia relevante para ciertas afirmaciones, pero no para otras.

- La evidencia es suficiente si basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental, para ello debe ejercitar su juicio profesional con el propósito de determinar la cantidad y tipo de evidencia necesarios.

Al respecto, el auditor gubernamental no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión razonable. Sin embargo, la suficiencia de la evidencia debe permitir a terceras personas arribar a la misma conclusión a la que ha llegado el auditor gubernamental.

- Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:
 - ✓ Testimoniales.
 - ✓ Documentales.
 - ✓ Físicas.
 - ✓ Analíticas.
 - ✓ Informáticas.

- La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo.

- Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por los auditores gubernamentales, de manera que, en conjunto, constituyan un compendio de las pruebas realizadas durante el proceso de auditoría y de las evidencias obtenidas para llegar a formarse una opinión o abstenerse de ella.

- Los papeles de trabajo tienen tres propósitos: proporcionar el principal sustento del informe de los auditores gubernamentales, permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen la auditoría y, por último, permitir que otros revisen la calidad de la auditoría.

- Los papeles de trabajo deben contener:
 - a) Los objetivos, alcance y procedimientos, incluyendo cualquier criterio de muestreo utilizado;

 - b) La documentación del trabajo realizado para sustentar conclusiones y juicios significativos, incluyendo descripciones de las transacciones y registros examinados que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar las mismas transacciones y registros;

 - c) Las recomendaciones, de corresponder;

- d) La evidencia de las revisiones de supervisión realizadas sobre el trabajo efectuado; y
 - e) Los requisitos técnicos mínimos como ser: nombre de la entidad, propósito de la cédula, referencias, correferencias, fecha y rúbrica del auditor responsable.
- ✓ Los papeles de trabajo son propiedad de la organización de auditoría.
 - ✓ La organización de auditoría debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo ser protegidos para evitar la revelación no autorizada de su contenido y mantenerlos, como mínimo, por el período de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General del Estado, el plazo que resulte mayor.

⑤ **Comunicación de resultados**

La quinta norma de auditoría financiera es:

El informe debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada. Asimismo, debe señalar si dichas normas no han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.

El informe debe contener una opinión respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o la afirmación de que no se puede expresar una opinión. Cuando no se pueda expresar tal opinión, se deben consignar los argumentos debidamente sustentados. Asimismo, el informe debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros.

El informe debe indicar claramente que la auditoría ha sido realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.

El Licenciado Gabriel Herbas Camacho señala: La auditoría financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de:

- Emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, y de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento. (Herbas Camacho, 2012)
- Determinar si: la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; la entidad auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos, y el control interno relacionado con la presentación de informes financieros, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos. (Herbas Camacho, 2012)

Como resultado de la auditoría financiera se pueden emitir informes los cuales deben expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y si dichas normas han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior. (Herbas Camacho, 2012)

Este informe debe contener una opinión respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o la afirmación de que no se puede expresar una opinión. Cuando no se pueda expresar una opinión se deben consignar las razones para ello. Asimismo, el informe debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros. El informe de auditoría financiera puede expresar las siguientes opiniones: (Herbas Camacho, 2012)

- **Opinión limpia o sin salvedades:** Los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos y gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento del ejercicio fiscal. (Herbas Camacho, 2012)

- **Opinión con salvedades:** Cuando se han comprobado desviaciones a las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación razonable de los estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia establecidos. (Herbas Camacho, 2012)
- **Opinión adversa o negativa:** Cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto. (Herbas Camacho, 2012)
- **Abstención de opinión:** Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto. (Herbas Camacho, 2012)

Así mismo, la auditoría financiera, podrá elevar informes, sobre aspectos contables y de control interno emergente de la auditoría financiera, en el cual se exponen observaciones sobre aspectos relativos al control interno, relacionados con el sistema contable, las que se deben informar oportunamente para conocimiento y acción correctiva futura por parte de los ejecutivos de la entidad. (Herbas Camacho, 2012)

3.23 NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL

(Contraloría General del Estado C. , Normas de Auditoría Operacional , 2016)

❶ PLANIFICACIÓN

La primera norma de auditoría operacional es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que el objetivo de la misma sea alcanzado eficientemente.

- ✓ La Planificación de la auditoría debe permitir un adecuado desarrollo del resto de sus etapas, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.

- ✓ La planificación de la auditoría no tiene carácter rígido. El auditor gubernamental con excepción del objetivo y objeto, puede modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliación a la metodología previamente establecida.
- ✓ El auditor gubernamental debe tomar conocimiento y comprensión del objeto y de la entidad sujeto de auditoría.
- ✓ En la etapa de planificación, el auditor gubernamental debe precisar el objetivo, objeto, alcance y metodología de la auditoría.
- ✓ Cuando corresponda, el auditor deberá definir el grado de eficacia que pueda considerarse para calificar una gestión eficaz o en su caso deficiente o negligente, tomando en cuenta las características y contexto propios de la entidad.
- ✓ Deben elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.
- ✓ Como resultados del proceso de planificación, se debe tomar en elaborar el Memorandum de Planificación de Auditoría debidamente respaldado, documento que debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con el objetivo, objeto y alcance de la auditoría.

② SUPERVISIÓN

La segunda norma de auditoría operacional es:

Personal competente debe supervisar sistemáticamente y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

- ✓ La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución del objetivo de auditoría.

- ✓ La actividad de supervisión, entre otros incluye:
 - Instruir al equipo de auditoría en el desarrollo de las diferentes etapas de la auditoría;
 - Informarse de los problemas significativos;
 - Revisar oportunamente el trabajo realizado;
 - Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos;
 - Asistir y capacitar oportunamente al equipo de auditoría en todas las etapas de la auditoría y;
 - Asegurar que la evidencia obtenida sea competente y suficiente.

- ✓ Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución de la auditoría y el logro del objetivo de la misma, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar ¿por qué se va a realizar? y ¿qué se espera lograr?

- ✓ Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

- ✓ La supervisión del trabajo puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo efectuado por otro miembro del equipo con menor experiencia.

⑤ CONTROL INTERNO

La tercera norma de auditoría operacional es:

Se debe obtener comprensión del control interno asociado al objeto de auditoría.

- ✓ El control interno es un proceso implementado por la Máxima Autoridad Ejecutiva y todo el personal, diseñado con el objeto de proporcionar una seguridad razonable para el logro de objetivos institucionales.
- ✓ Cuando corresponda, se efectuará la evaluación del control interno que tiene relación directa e importante con el objeto de auditoría.
- ✓ La evaluación del control interno, incluirá dos fases:

- a) Conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad, al término del cual, el auditor gubernamental debe ser capaz de hacer una evaluación preliminar del control interno.
- b) Comprobación de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados y funcionando tal como fueron observados en la primera fase.

④ EVIDENCIA

La cuarta norma de auditoría operacional es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar las conclusiones y pronunciamiento del auditor gubernamental.

- ✓ El trabajo del auditor gubernamental consiste en obtener y examinar evidencia para arribar a conclusiones e informar respecto al objetivo de la auditoría.
- ✓ La evidencia obtenida en la ejecución de la auditoría debe sustentar las conclusiones, pronunciamiento y las deficiencias del control interno.
- ✓ Para que la evidencia sea competente, debe ser válida y relevante.
- ✓ La evidencia es suficiente si basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental, para ello debe ejercitar su juicio profesional con el propósito de determinar la cantidad y tipo de evidencia necesaria. El auditor no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión; sin embargo, la suficiencia de la evidencia debe permitir a terceras personas arribar a la misma conclusión a la que ha llegado el auditor gubernamental.
- ✓ La evidencia de auditoría puede clasificarse como sigue:
 - Testimonial
 - Documental
 - Física
 - Analítica
 - Informática
- ✓ La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo; comprende la totalidad de los documentos preparados u obtenidos por el

auditor, de manera que en conjunto, constituyan un compendio de las pruebas realizadas durante el proceso de auditoría y de las evidencias obtenidas para sustentar sus conclusiones y pronunciamiento.

- ✓ Los papeles de trabajo tienen tres propósitos:
 - a) Proporcionar el principal sustento del informe o informes del auditor gubernamental.
 - b) Permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen la auditoría.
 - c) Permitir que otros revisen la calidad del trabajo realizado.

- ✓ Los papeles de trabajo deben contener:
 - a) Los objetivos, alcance y procedimientos.
 - b) La documentación del trabajo realizado para sustentar conclusiones, incluyendo descripciones de los planes, programas, proyectos, operaciones y/o actividades examinadas, que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar la misma.
 - c) Las deficiencias significativas y las recomendaciones, si corresponde.
 - d) La evidencia de la supervisión realizada sobre el trabajo efectuado.
 - e) Los requisitos técnicos mínimos como ser: nombre de la entidad pública auditada, propósito de la cédula, referencias y correferencias, fuente de información, conclusión, marcas de auditoría y su explicación.

- ✓ Los papeles de trabajo son propiedad de la organización de auditoría.

- ✓ La organización de auditoría debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo mantenerlos, como mínimo, por el período de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativos y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General del Estado, el plazo que resulte mayor.

5 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

La quinta norma de auditoría operacional es:

El informe de Auditoría Operacional debe contener el pronunciamiento sobre la eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad del objeto de auditoría, de manera individual o en conjunto.

Para emitir un pronunciamiento sobre la gestión deficiente o negligente, necesariamente el objeto de la auditoría deberá ser la gestión anual; para tal efecto, se emitirá otro Informe que incluya indicios de responsabilidad ejecutiva, señalando las causas que dieron origen a la misma, respaldado con el informe legal y técnico, éste último en caso de participación del especialista.

Los informes deben ser oportunos, completos, veraces, objetivos y convincentes, así como lo suficientemente claros y concisos como lo permitan los asuntos tratados.

✓ Los informes serán:

- Completos y concisos
- Veraces
- Objetivos
- Convincentes
- Claros
- Oportunos

✓ El contenido del Informe de Auditoría Operacional debe hacer referencia a:

- a) Los antecedentes, acciones o circunstancias que dieron origen a la auditoría.
- b) El objeto de la auditoría
- c) El alcance de la auditoría
- d) La metodología de la auditoría
- e) Los resultados de la auditoría

✓ Cuando la gestión fue negligente o deficiente, se debe determinar indicios de responsabilidad ejecutiva.

✓ El informe con indicios de Responsabilidad Ejecutiva emergente de una gestión negligentes o deficiente, debe contener los siguiente:

- a) Los antecedentes, acciones o circunstancias que dieron origen a la auditoria.
- b) El objetivo de la auditoría
- c) El objeto, identificando aquello que ha sido auditado.
- d) El alcance de la auditoria
- e) La metodología de la auditoria
- f) El hallazgo con indicios de responsabilidad ejecutiva

⑥ PROCEDIMIENTO DE ACLARACIÓN

La sexta norma de auditoría operacional es:

El informe con Indicios de Responsabilidad Ejecutiva, debe someterse a procedimiento de aclaración, conforme al artículo 42 del Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública aprobado por el Decreto Supremo 23318-A.

- ✓ El procedimiento de aclaración consiste en la recepción y análisis de la competencia y suficiencia de los descargos presentados por el o los presuntos involucrados en el informe con indicios de responsabilidad ejecutiva. Este análisis debe ser efectuado conjuntamente con el apoyo legal y si corresponde del especialista, con pronunciamiento expreso a través de un informe.
- ✓ Si en un análisis sugieran indicios de responsabilidad ejecutiva que involucren a otras personas, se debe emitir un Informe Ampliatorio que debe sujetarse a procedimiento de aclaración.
- ✓ El procedimiento de aclaración dará lugar al Informe Complementario.

La auditoría operacional es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre: la eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos, y la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones. (Herbas Camacho, 2012)

Como resultado de esta auditoría se emite un informe cuyo contenido debe exponer hallazgos significativos que tengan relación con los objetivos de la auditoría, incluyendo información suficiente, competente y relevante de los hallazgos para facilitar su comprensión y que su exposición sea convincente y objetiva. (Herbas Camacho, 2012)

La evaluación de los sistemas de administración y control, es parte de la Auditoría Operacional, cuyo propósito fundamental es evaluar el diseño de los Sistemas de Administración y Control, de acuerdo con las Normas Básicas de cada uno de los sistemas y los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental; y su implantación y funcionamiento de acuerdo con los Reglamentos Específicos elaborados por cada entidad. (Herbas Camacho, 2012)

Los sistemas sujetos a evaluación son: Programación de Operaciones, Organización Administrativa, Presupuesto, Administración de Personal, Administración de Bienes y Servicios, Tesorería y Crédito Público, Contabilidad Integrada y Control interno posterior. (Herbas Camacho, 2012)

Como resultado de esta evaluación se emite un informe con los resultados de la auditoría sobre la implantación y funcionamiento de los sistemas para programar, ejecutar, controlar e informar sobre las operaciones de la entidad objeto del examen y el cumplimiento de las normas generales y específicas que regulan su accionar. (Herbas Camacho, 2012)

3.24 NORMAS DE AUDITORÍA ESPECIAL (Contraloría General del Estado C. , Normas de Auditoría Especial, 2019)

❶ Planificación

01.La primera norma de auditoría especial:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

02. La planificación de la auditoría debe posibilitar un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos y materiales involucrados.

03.La planificación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental debe estar preparado para modificar el periodo de la auditoría y/o los programas de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de modificar los aspectos citados.

Las modificaciones que ameriten deben ser resumidas en una adenda al Memorandum de Planificación de Auditoría, que refleje los aspectos modificados, así como su justificación.

La planificación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

04.En la planificación de la auditoría deben definirse claramente el objetivo, el objeto, la metodología y el alcance del examen.

05.La planificación de la auditoría debe contar con el apoyo legal y la asistencia especializada necesaria y suficiente, a requerimiento; salvoque la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se puede requerir el apoyo necesario.

06.Debe obtenerse una comprensión de las operaciones, actividades, unidades organizacionales y programas con el fin de establecer la trazabilidad de las operaciones relacionadas con el objeto y objetivo del examen.

Se entiende por trazabilidad, la reconstrucción de la historia de las operaciones y/o actividades sujetas a revisión, identificando a los actores, sus actuaciones y sus obligaciones.

07.Debe obtenerse una comprensión del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales existentes, relativas al objeto del trabajo.

08.Se deben evaluar los controles así como las deficiencias de los mismos, relacionados con las operaciones y/o actividades inherentes al objeto de la auditoría, con el propósito de identificar los problemas o factores de riesgo existentes, y sus posibles efectos, aspectos sobre los cuales se enfocará la auditoría, en función a sus objetivos.

09. Se debe determinar el riesgo de auditoría considerando sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección, a efectos de determinar el alcance de los procedimientos de auditoría.

10. Debe diseñarse una metodología, con el propósito de obtener y evaluar evidencia competente, suficiente y necesaria para alcanzar eficientemente el objetivo de la auditoría.

11. Deben elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.

12. Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar el Memorandum de Planificación de Auditoría, debidamente respaldado, que debe contener todos los aspectos detallados en la presente Norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el objeto y el alcance.

🕒 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría especial es:

Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría.

03. La actividad de supervisión incluye:

- Instruir al equipo de auditoría;
- Informarse de los problemas significativos;
- Revisar el trabajo realizado;
- Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos; y
- Asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.

04. Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar.

05. Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo.

06. La supervisión del trabajo puede variar dependiendo de la complejidad del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, sería adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo realizado por otro miembro del equipo.

07. La supervisión debe asegurar que la evidencia obtenida sea suficiente y competente.

08. La supervisión debe detectar debilidades en la competencia del personal asignado, a efectos de proponer a la instancia correspondiente, la elaboración de programas de entrenamiento efectivo.

③ Control interno

01. La tercera norma de auditoría especial es:

Debe efectuarse la evaluación del control interno relacionado con el objetivo y objeto del examen, a efectos de la planificación de la auditoría.

02. La evaluación del control interno debe llevarse a cabo tomando en cuenta las particularidades del examen.

03. A través de la evaluación del control interno, el auditor debe identificar los aspectos indicados en el numeral 08 de la Norma de Auditoría Especial 251.

④ Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría especial es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

02. Deben considerarse los aspectos mencionados en los numerales 05 al 13 de la Norma de Auditoría Financiera 224, en lo que sea pertinente, para respaldar los informes de auditoría con indicios de responsabilidad.

Se deben obtener los documentos legalizados por la autoridad competente, que constituyen evidencias útiles y necesarias para fines de una acción legal.

03. Durante la ejecución de la auditoría, la acumulación de evidencia, y el establecimiento de posibles indicios de responsabilidad por la función pública, deben contar con el apoyo legal necesario y suficiente, a requerimiento; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal de la Contraloría General del Estado.

04. A la finalización del trabajo de campo y con carácter previo a la redacción del borrador del informe de auditoría, debe obtenerse el informe legal que determine la existencia de indicios de responsabilidad por la función pública; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal de la Contraloría General del Estado.

5 Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría especial es:

El informe de auditoría especial debe:

- a. Ser oportuno, completo, veraz, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos tratados.
- b. Indicar los antecedentes, el objetivo, los objetivos específicos del examen, el objeto, el alcance y la metodología empleada.
- c. Señalar que el auditor gubernamental realizó la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
- d. Exponer los resultados de la auditoría considerando cada uno de los objetivos y alcance previstos en el Memorandum de Planificación de Auditoría, así como los hallazgos significativos, conclusiones y recomendaciones del auditor gubernamental, según el tipo de informe a emitir.
- e. Si corresponde, se debe hacer referencia a los indicios de responsabilidad expuestos en el informe legal y las condiciones para la presentación de descargos.

- f. Hacer referencia a informes legales o técnicos que sustenten el informe de auditoría especial; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se hará referencia a los informes de apoyo requeridos, cuando corresponda.
- g. Los informes con indicios de responsabilidad deben hacer referencia, si corresponde, a informes separados que contengan hallazgos sobre aspectos relevantes del control interno.

02. Para fines de la redacción del informe, deben considerarse los aspectos mencionados en la Norma de Auditoría Operacional 235, en lo que sea aplicable.

03. 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. Los hallazgos deben estar vigentes a la fecha de conclusión del trabajo de campo, debiendo emitirse el informe de forma inmediata.
- 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, sólo en el caso que no se identifiquen los aspectos citados en los incisos a) y b) del presente numeral.

04. El contenido del informe debe hacer referencia a:

- a) Los antecedentes que dieron lugar a la auditoría especial.
- b) El objetivo del examen, que puede ser la expresión de una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales.
- c) El objeto del examen que puede ser muy variable, desde una transacción hasta un área operativa o administrativa.

- d) El alcance que indicará que el examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental, el grado de cobertura, el período, dependencias y áreas geográficas examinadas.
- e) La metodología, explicando los procedimientos aplicados en la planificación de la auditoría, así como las técnicas y procedimientos empleados para la acumulación de evidencia base para la comunicación de resultados.
- f) Los resultados, considerando cada uno de los objetivos planteados y el alcance previstos en el Memorándum de Planificación de Auditoría, reportando los hallazgos de auditoría correspondientes al tipo de informe.
- g) Las conclusiones y recomendaciones; y,
- h) Si corresponde, el plazo y condiciones para la presentación de los descargos de las personas naturales y/o jurídicas presuntamente involucradas en los indicios de responsabilidad por la función pública, de acuerdo con las disposiciones de la Ley N° 1178, de Administración y Control Gubernamentales y sus reglamentos.

05. Los informes con indicios de responsabilidad por la función pública, para facilitar su comprensión y para que su exposición sea convincente y objetiva, deben exponer el relato completo de los hechos, especificando entre otros:

- La documentación e información relacionada con los hechos.
- Acciones y/u omisiones.
- Incumplimientos y contravenciones al ordenamiento jurídico aplicable, cuando corresponda.
- Nombres y apellidos completos, cargo y número del documento de identidad, de cada uno de los presuntos involucrados.
- En los casos que se determine indicios de responsabilidad civil, la suma líquida y exigible, cuando sea posible.
- Descripción de los presuntos ilícitos penales identificados, cuando se traten de los indicios de responsabilidad penal.

⑥ Procedimiento de aclaración

01.La sexta norma de auditoría especial es:

Los informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad deben someterse a procedimiento de aclaración, de conformidad con los artículos 39 y 40 del Reglamento aprobado por el Decreto Supremo N° 23215.

02.El procedimiento de aclaración, consiste en la recepción y análisis de la competencia y suficiencia de los descargos presentados por los involucrados en indicios de responsabilidad por la función pública. Este análisis debe ser efectuado conjuntamente con el área legal y si corresponde el área técnica, con pronunciamiento expreso a través de un informe; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se puede requerir el apoyo necesario.

03.Si en el análisis surgieran indicios de responsabilidad que involucren a otras personas, se incremente el monto del cargo inicial, o cambien aspectos relacionados con la identificación de los indicios de responsabilidad, se debe emitir un informe ampliatorio que debe sujetarse a procedimiento de aclaración.

El contenido del informe ampliatorio, debe considerar los aspectos descritos en el numeral 05 de la Norma de Auditoría Especial 255.

04.El procedimiento de aclaración dará lugar a un informe complementario que debe contener:

- a) La referencia al informe preliminar y, si corresponde, a los informes ampliatorios.
- b) Detalle de la documentación respaldatoria de los descargos.
- c) El análisis y evaluación de la integridad de los argumentos y documentos de descargo presentados.
- d) Conclusiones respecto a cada hallazgo reportado en el informe preliminar y/o ampliatorio evaluado.
- e) Conclusión general relacionada al objetivo de la auditoría.
- f) Las recomendaciones finales del auditor.
- g) El informe legal y si corresponde el informe técnico; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se adjuntarán los informes de apoyo requeridos.

7 Economía

01. La séptima norma de auditoría especial es:

Las organizaciones de auditoría deben aplicar el principio de economía por medio del ahorro de recursos humanos y económicos, de tiempo y esfuerzos

02. La economía será aplicada desde el Relevamiento de Información, planificación y durante todo el procedimiento de auditoría, considerando lo siguiente:

- a) Si con anterioridad a la emisión del informe preliminar se determina que los recursos económicos y humanos que se invertirán para el desarrollo de la planificación, ejecución, comunicación de resultados de la auditoría, y el inicio de las acciones legales emergentes de una auditoría especial con posibles indicios, fueren mayores o similares a los montos que resultaran observados, se prescindirá de la prosecución de la auditoría.
- b) Si durante el desarrollo del procedimiento de aclaración surgieran elementos que permitan disminuir el monto observado preliminarmente, resultando dicho importe igual o similar al que se prevé será invertido para la continuación de la auditoría e inicio y desarrollo del Proceso Coactivo Fiscal, se prescindirá de la prosecución de la auditoría correspondiendo al retiro de la auditoría.

03. La aplicación de la economía posibilita agotar vías alternas destinadas a la recuperación interna, entre las que se encuentra el Registro de Cuentas Pendientes, otras actuaciones extrajudiciales que la Unidad Jurídica considere pertinentes y/o las que prevea la normativa específica de la entidad que no signifiquen la utilización de recursos en mayor proporción a los que pretende recuperar.

04. Durante el Relevamiento de Información y todo el procedimiento de auditoría pueden anticiparse observaciones que sustentan indicios de responsabilidad civil lo que no implica que se convierta en el fin u objetivo de la Auditoría.

05. Todas las actividades que se ejecutan en una auditoría deben desarrollarse en los tiempos programados y con el empleo de esfuerzos en actividades relevantes a la auditoría, sin generar inversión innecesaria de recursos humanos o económicos.

③ RETIRO DE LA AUDITORÍA

01. La octava norma de auditoría especial es:

Si durante la auditoría se identifican actos o hechos que puedan dar lugar a indicios de responsabilidad administrativa, civil o penal, excepcionalmente se procederá al retiro de la auditoría en los casos siguientes:

02. Cuando se identifique la posible vulneración del ordenamiento jurídico administrativo o las normas que regulan la conducta funcionaria que puedan dar lugar a indicios de responsabilidad administrativa durante la planificación o ejecución de la auditoría, y se emita Nota Administrativa, que detalle los hechos identificados y los posibles responsables, así como las normas vulneradas, esta será puesta en conocimiento de la Máxima Autoridad Ejecutiva, o la autoridad que corresponda, para que la misma disponga la remisión a la autoridad legal competente.
03. Cuando se identifique la posible comisión de delitos que puedan dar lugar a indicios de responsabilidad penal durante la planificación o ejecución de la auditoría y se emita informe circunstanciado de hechos.
04. Cuando se identifique que los importes observados que puedan dar lugar a indicios de responsabilidad civil resultaren inferiores o similares a los gastos en que se incurriría para la realización o reformulación de la auditoría e inicio de acciones legales y se prescinda de la ejecución o continuación de la auditoría por economía, emitiendo el informe de costo beneficio.
05. Cuando durante el desarrollo del procedimiento de aclaración surgieran elementos que permitan disminuir el monto observado preliminarmente, resultando dicho importe menor o similar al que se prevé será invertido para la continuación de la auditoría e inicio y desarrollo del Proceso Coactivo Fiscal y se prescinda de la prosecución de la auditoría por economía, emitiendo el informe de costo beneficio.
06. El informe de costo beneficio tiene respaldo en informes de horas laborales, de acuerdo al haber mensual que recibe cada profesional que participará de la auditoría, material de escritorio, notificaciones, entre otros, generados por la Unidad de Auditoría Interna, y/o Unidad Legal u/u otra que corresponda.

07. En los casos que el retiro de la auditoría sea dispuesto por una Unidad de Auditoría Interna esta será efectiva solo cuando la Contraloría General del Estado exprese su conformidad, por lo cual la decisión de retiro, especificando las circunstancias que la fundamentan deberá ser remitida a la Contraloría General del Estado.

La Auditoría especial, es la acumulación y el 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 (administrativa, civil, penal y ejecutiva) (Herbas Camacho, 2012).

La auditoría especial puede dar lugar a dos tipos de informes:

i) Informe que contiene hallazgos de auditoría que dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, acompañados por el informe legal correspondiente. Es importante señalar que de acuerdo a la normatividad emitida por la Contraloría sólo le está permitida realizar auditoría especial a la Unidad de Auditoría Interna de las entidades, revisada y aprobada por la Contraloría; ninguna otra instancia puede aplicar esta forma de auditoría y menos establecer responsabilidades. (Herbas Camacho, 2012)

A partir de los hallazgos se pueden emitir los siguientes informes:

- **Informe de auditoría preliminar:** documento mediante el cual se comunica por escrito hallazgos con indicios de responsabilidad, que deben ser sujetos a proceso de aclaración. (Herbas Camacho, 2012)

- **Informe de auditoría ampliatorio:** documento mediante el cual se comunica que como resultado de la evaluación de la documentación de descargo presentada por los involucrados en el informe preliminar, se ha establecido la existencia de nuevos indicios de responsabilidad o nuevos involucrados sobre los hallazgos establecidos en el informe preliminar, que deben ser sujetos de un proceso de aclaración. (Herbas Camacho, 2012)

- **Informe de auditoría complementario:** documento mediante el cual el auditor gubernamental comunica por escrito los resultados de la evaluación de la documentación de

descargo presentada por los involucrados en el cual se ratificarán o modificarán los indicios de responsabilidad establecidos en el informe preliminar. (Herbas Camacho, 2012)

ii) Informe 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, formulando recomendaciones para ser superadas. (Herbas Camacho, 2012)

3.24 NORMAS DE AUDITORIA AMBIENTAL

(Contraloría General del Estado C. , Normas de Auditoría Ambiental, 2012)

❶ Planificación

01. La primera norma de auditoría ambiental es:

La auditoría ambiental se debe planificar en forma metodológica, para alcanzar eficientemente sus objetivos.

02. Planificar en forma metodológica una auditoría ambiental, implica diseñar y aplicar los métodos que permitan lograr los objetivos de la auditoría dentro del alcance definido. Para su diseño, se debe considerar las particularidades del subtipo de auditoría ambiental y del objeto de examen.

03. Una auditoría ambiental se planifica en dos niveles: general y específico. La planificación general permite contar con los Términos de Auditoría. La planificación específica permite emitir el Memorándum de Planificación de Auditoría.

04. Los Términos de Auditoría incluyen él o los objetivos generales y el alcance general, así como otras especificaciones que sean necesarias para ejecutar la auditoría ambiental. La comprensión del tema que se considera en la auditoría ambiental permite formular él o los objetivos generales y el alcance general. Este último comprende la definición de cuatro aspectos: el objeto de examen, el subtipo de auditoría ambiental, el sujeto de examen y los instrumentos normativos aplicables. Él o los objetivos generales deben ser coherentes con lo definido en el alcance general.

05. La planificación específica comprende lo siguiente:

05.1 La comprensión de los controles internos considerando la Norma de Auditoría Ambiental 243. Los resultados de la comprensión de los controles internos, deben ser considerados en las siguientes actividades.

05.2 La definición del alcance específico de la auditoría ambiental. Se realiza mediante la comprensión de los aspectos definidos en el alcance general incluido en los Términos de Auditoría, para lo cual debe obtenerse información cuya evaluación, análisis o examen permita:

- a) Delimitar el objeto de examen en función de sus características y de los objetivos generales de la auditoría ambiental. La delimitación señalada permite obtener el objeto específico de examen.
- b) Delimitar el sujeto de examen considerando el objeto específico de examen y los objetivos generales de la auditoría ambiental.
- c) Delimitar los instrumentos normativos de acuerdo con las delimitaciones anteriores, el subtipo de auditoría y los objetivos generales de la auditoría ambiental.
- d) Definir el periodo que se considerará en la auditoría ambiental, en base de lo delimitado anteriormente y de los objetivos generales de la auditoría ambiental.
- e) Definir la profundidad de la auditoría. Profundidad es la medida en que se examina el objeto sobre el cual se emitirá una opinión. En otras palabras, la profundidad implica definir hasta dónde llegará el examen. Se realiza en base de las anteriores delimitaciones.

05.3 La formulación de objetivos específicos en base del alcance específico, como consecuencia lógica y ordenada de la definición del mismo.

05.4 El diseño de los criterios. Éstos son manifestaciones de "lo que debe ser", contra los cuales se compara la evidencia para obtener los resultados de la auditoría ambiental. Se diseñan conforme el subtipo de auditoría ambiental y los objetivos y alcances específicos, en el marco de los objetivos generales de la auditoría ambiental. Deben sustentarse en lo dispuesto en los instrumentos normativos definidos en el alcance de la auditoría, pero en ningún caso los criterios pueden ser meras transcripciones de alguna disposición normativa.

05.5 Los criterios pueden complementarse con indicadores asociados. Los indicadores deben ser diseñados para permitir una mejor comparación de la evidencia con los criterios, facilitando la interpretación de los resultados que sean obtenidos. Por ejemplo, en una auditoría de desempeño ambiental bajo el enfoque de grado de cumplimiento, el criterio puede ser: "la entidad debe realizar acciones de control de los lodos", para el que puede incluirse el siguiente indicador: "número de acciones de control de lodos realizadas, en relación con el número establecido en la Licencia Ambiental". Como se observa, el indicador permite opinar sobre la forma en que la entidad se ha desempeñado.

05.6 Para el diseño de los métodos para obtener evidencia y preparar los resultados de la auditoría ambiental, se deben considerar las características del objeto específico de examen, en función de los objetivos y alcances específicos. Si algún método lo ameritara, deben establecerse con precisión los aspectos técnicos que aseguren la obtención de resultados válidos, como por ejemplo, el número, tipo y calidad de muestras.

05.7 La preparación de programas de trabajo. Esos programas contendrán, de forma ordenada, los procesos, actividades y tareas necesarias para ejecutar lo planificado de acuerdo con esta norma, en especial los métodos diseñados.

05.8 La asignación de responsabilidades al equipo de auditores gubernamentales.

06. Como resultado del proceso de planificación específica de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen: el Memorándum de Planificación de Auditoría, que debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma, así como aquellos que se considere necesario incluir.

07. Los objetivos y alcances específicos, los criterios, así como otros aspectos que se consideren necesarios, deben ser puestos en conocimiento del sujeto de examen, para que comprenda y facilite las siguientes etapas de la auditoría. Es importante que los criterios sean explicados al sujeto del examen, a fin de que comprenda la forma en que será examinado el objeto específico de examen. Sus comentarios pueden ser utilizados para mejorar el diseño de los criterios. Los aspectos expuestos no son presentados para

su aceptación, pero si el sujeto de examen presentara observaciones o sugerencias válidas, suficientemente justificadas, se podrá modificar lo que fuera pertinente.

08. La planificación de una auditoría ambiental no es rígida. La planificación se realiza para alcanzar los objetivos de la auditoría ambiental, por lo que no es sólo una etapa sino un proceso continuo durante el desarrollo del examen.

09. Durante el trabajo de campo, etapa en la que se acumula la evidencia y se preparan los resultados, pueden surgir aspectos que lleven a considerar la necesidad de realizar modificaciones a lo definido en la planificación específica de la auditoría. En las aclaraciones de la Norma de Auditoría Ambiental 244 sobre evidencia, se explica la forma en que se puede modificar lo definido en la planificación específica.

10. Si durante la planificación se detectaran indicios de incumplimiento de los instrumentos normativos revisados, debe considerarse la ejecución de una auditoría especial o de las acciones pertinentes.

🔗 **Supervisión**

01. La segunda norma de auditoría ambiental es:

Personal competente debe supervisar oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conforman el equipo de auditoría.

02. La supervisión debe ser ejercida por personal competente en el objeto de examen y en auditoría ambiental.

03. La supervisión debe dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia el logro de los objetivos de la auditoría ambiental.

04. Debe existir constancia de las tareas de supervisión en los papeles de trabajo de la auditoría ambiental.

05. La supervisión debe ser practicada en cada una de las etapas de la auditoría, e incluye:

- Revisar el trabajo realizado por los profesionales del equipo de auditoría.
- Asistir a los profesionales del equipo de auditoría para un adecuado desarrollo de la auditoría ambiental.
- Resolver los problemas que surjan en el desarrollo de la auditoría ambiental, en los aspectos técnicos propios de la misma y en los administrativos.
- Decidir sobre aspectos propios del desarrollo de la auditoría ambiental, por ejemplo, la definición de objetivos y de alcances específicos o la revisión de la evidencia obtenida para indicar si es suficiente. Esas decisiones deben basarse en lo dispuesto en las presentes normas.

③ Controles internos

01. La tercera norma de auditoría ambiental es:

Para el logro de los objetivos de la auditoría ambiental es necesario comprender los controles internos.

02. Los controles internos se implementan de acuerdo con las normas emitidas por el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental. Para comprenderlos se deben considerar esas normas y la información obtenida sobre su situación (reglamentos, manuales, entre otros documentos), en la entidad o entidades consideradas en la auditoría ambiental, en especial durante la planificación específica de la misma.

03. La comprensión de la situación de los controles internos debe coadyuvar a la definición de los objetivos y alcances específicos de una auditoría ambiental, al diseño de los criterios, de los métodos para obtener evidencia y a la preparación de los resultados de la auditoría ambiental.

④ Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría ambiental es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar la opinión del auditor gubernamental.

02. La evidencia es competente cuando es válida y relevante. Es válida cuando es consistente con los hechos y/o cuando ha sido obtenida o generada aplicando las normas técnicas que rigen la materia (p.e. las relativas a una toma de muestras y el correspondiente análisis de laboratorio). Es relevante cuando tiene directa relación con el objeto de examen, contribuye al logro de los objetivos y está dentro del alcance de la auditoría ambiental.
03. La evidencia es suficiente cuando basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental y persuada a una persona razonable sobre la validez y confiabilidad de los resultados de auditoría obtenidos sobre la base de dicha evidencia.
04. La evidencia se acumula, principalmente, en la etapa que se denomina trabajo de campo, mediante la aplicación de los métodos previstos en la planificación específica de la auditoría ambiental.
05. La evidencia puede clasificarse en testimonial (entrevistas, cuestionarios, confirmaciones, etc., que deben estar en un medio escrito), documental (informes, estudios, manuales, otros documentos), física (inspecciones, observaciones directas de alguna actividad, etc.), analítica (cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios, investigaciones u otras) e informática (contenida en soportes electrónicos e informáticos, programas, aplicaciones, etc.).
06. La evidencia obtenida debe ser conservada en los papeles de trabajo, los que deben contener la totalidad de los documentos recibidos y preparados por el equipo de auditoría. Los papeles de trabajo permiten ejecutar y supervisar la auditoría ambiental y hacen posible que otros revisen su calidad.
07. La evidencia acumulada se compara con los criterios diseñados para obtener los resultados de la auditoría ambiental (esto en la etapa de trabajo de campo). Esos resultados están conformados por el hallazgo de auditoría y por dos componentes adicionales: las recomendaciones y las conclusiones. El hallazgo está compuesto por cuatro atributos: condición, criterio, efecto y causa.
08. Los resultados obtenidos deben ser evaluados durante el trabajo de campo, para determinar si permiten el logro de los objetivos de la auditoría ambiental. De no ser así,

proceden las siguientes acciones: la obtención de evidencia adicional, la modificación de algún método, la modificación de algún criterio o la variación de alguno de los aspectos incluidos en el alcance específico. Puede realizarse una o varias de esas acciones, pero siempre de forma coherente con los objetivos generales y específicos de la auditoría y buscando su logro. Los cambios o modificaciones a lo definido como resultado de la planificación específica de la auditoría ambiental, deben estar explicados y registrados en los papeles de trabajo. En una auditoría ambiental los objetivos no pueden ser modificados.

09. Las causas de los hallazgos deben basarse en evidencia, no pueden ser simples inferencias efectuadas en base de las deficiencias u observaciones encontradas. Las causas deben ser confirmadas con el sujeto de examen, lo que también puede permitir su complementación, siempre y cuando se obtenga la evidencia de sustento necesaria. Las recomendaciones deben ser formuladas en directa correspondencia con las causas, buscando su eliminación o minimización. Las recomendaciones deben ser razonables y factibles de ser implantadas por el sujeto de examen.

⑤ Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría ambiental es:

El informe de auditoría ambiental debe ser escrito y presentar el siguiente contenido:

- a. Los antecedentes de la auditoría ambiental.
- b. Los Términos de Auditoría (objetivos y alcance generales), los objetivos específicos y los alcances específicos (los alcances efectivamente considerados, explicando cualquier cambio de lo originalmente planificado). En el alcance se debe especificar que la auditoría ambiental se realizó de acuerdo con las presentes normas.
- c. Los métodos y criterios efectivamente utilizados, explicando los eventuales cambios de lo determinado en la planificación específica de la auditoría ambiental.
- d. Los resultados de la auditoría ambiental, conformados por el hallazgo de auditoría, compuesto por cuatro atributos: condición, criterio, efecto y causa, y por dos componentes adicionales: la recomendación (que por lo general se incluye inmediatamente luego de la causa) y la conclusión respecto del objetivo específico.

- e. Las conclusiones correspondientes a los objetivos generales de la auditoría ambiental.
- f. Si correspondiera, se debe hacer referencia a las auditorías especiales que se hubieran iniciado por alguna situación evidenciada en la auditoría ambiental o a los informes de auditoría especial emergentes de la misma.

02. El informe de auditoría ambiental debe ser redactado con las siguientes características:

- Objetivo: que exponga los resultados obtenidos en la auditoría ambiental de manera fiel a la evidencia obtenida, sin incluir comentarios personales ni opiniones adicionales.
- Claro: que sea fácil de comprender, especialmente en los aspectos técnicos y en los propios de la auditoría ambiental.
- Conciso: que sea breve al expresar los conceptos pero sin perder exactitud, en especial respecto de los resultados de la auditoría ambiental.
- Completo: que contenga explicaciones suficientes para facilitar la comprensión de los resultados de auditoría y de los aspectos técnicos contenidos en ellos.

Una auditoría ambiental se define como la acumulación y examen metodológico y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental y/o el desempeño ambiental y/o los resultados de la gestión ambiental. En Bolivia se practican auditorías ambientales en el marco de la Reglamentación de Ley N° 1333 de Medio Ambiente, cuyo objetivo principal es la verificación del grado de cumplimiento de disposiciones legales, políticas ambientales y/o prácticas aceptadas, y que en caso de detectar alguna deficiencia, da lugar a que la Autoridad Ambiental Competente disponga la formulación del Plan de Adecuación y/o Remediación Ambiental. (Herbas Camacho, 2012)

Los objetos de este tipo de examen, entendidos como los asuntos que puede examinar, son los siguientes: los sistemas de gestión ambiental; las acciones asociadas a la gestión ambiental desarrolladas por los entes; los privilegios ambientales otorgados por el Estado; los ecosistemas; y los recursos naturales; asimismo, el sujeto de una auditoría ambiental es toda entidad o conjunto de entes cuyos sistemas de gestión ambiental estén vinculados al objeto del examen. (Herbas Camacho, 2012)

Existen tres tipos de auditoría ambiental gubernamental, que son:

- Auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental, cuyo objetivo es determinar la capacidad del diseño de dichos sistemas y/o la capacidad y efectividad de los controles asociados que aseguran la consecución de los fines de la calidad ambiental y/o de la protección y conservación ambientales. (Herbas Camacho, 2012)
- Auditoría de desempeño ambiental, cuyo objetivo es medir, entre otros: el grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y normas ambientales; la ecoeficiencia de las actividades desarrolladas; el grado de variación de la calidad ambiental; y el grado con el que se mejora de manera continua la eficacia de los sistemas de gestión ambiental. (Herbas Camacho, 2012)
- Auditoría de resultados de la gestión ambiental, cuyo objetivo es evaluar la variación en el estado ambiental, a fin de comprobar si dichos cambios corresponden a las especificaciones y/u objetivos preestablecidos de la gestión pública ambiental; y/o, a los previstos de acuerdo a los principios y normas ambientales de carácter nacional, sectorial, departamental y/o municipal. (Herbas Camacho, 2012)

3.25 NORMAS DE AUDITORIA DE PROYECTOS DE INVERSIÓN PÚBLICA

(Contraloría General del Estado C. , Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública, 2012)

❶ Planificación

01. La primera norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

La auditoría debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen sean alcanzados eficientemente.

02. La planificación debe permitir un adecuado desarrollo de las etapas subsecuentes del examen; para ello el auditor gubernamental debe tomar conocimiento del sujeto de auditoría (por ejemplo, a través de su misión, objetivos estratégicos y objetivos de gestión) así como comprender el objeto de auditoría y tomar conocimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables.

03. El auditor gubernamental debe identificar y comprender los procesos, operaciones y actividades relacionadas con el objeto de auditoría, así como el control interno asociado a ellos. Emergente de este análisis se determinarán las áreas críticas.

04. Relacionados con las áreas críticas, se definirán los objetivos específicos de la auditoría, los cuales tenderán al logro de los objetivos generales.

05. Se deben identificar los criterios a partir de la normatividad aplicable al objeto de auditoría. En el caso de que la normativa asociada al objeto de auditoría no permita identificar criterios de evaluación, éstos serán definidos por el auditor gubernamental y comunicados a la entidad. Todo criterio debe estar sustentado por evidencia suficiente y competente.

06. El alcance y la metodología para alcanzar los objetivos específicos de la auditoría se relacionan respectivamente con:

- El periodo que se audita y las actividades, áreas, etc., que son objeto de la auditoría, así como con la profundidad del examen.
- Los procedimientos de auditoría que se diseñan y aplican para obtener evidencia competente y suficiente.

Estos últimos aspectos deben plasmarse en programas de trabajo.

07. Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar el Memorandum de Planificación de Auditoría, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología.

Las modificaciones que ameriten, deben ser expuestas en una adenda al Memorandum de Planificación de Auditoría, que refleje los aspectos ajustados, así como su justificación.

🔗 Supervisión

01. La segunda norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.

02. La supervisión implica dirigir los esfuerzos para determinar si se están alcanzando los objetivos del examen. La supervisión incluye entre otros:

- Asegurar que los miembros del equipo comprendan los objetivos de la auditoría. En particular se debe asegurar que entiendan claramente el trabajo a realizar, por qué se va a efectuar y qué se espera lograr;
- Guiar a los miembros del equipo de auditoría a lo largo del desarrollo de sus tareas asignadas;
- Revisar oportunamente el trabajo realizado, a través de los respectivos papeles de trabajo;
- Ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos;
- Detectar debilidades en el personal asignado y proporcionar en consecuencia la capacitación necesaria o asegurarse que la misma sea proporcionada por terceros;
- Asegurar la confiabilidad y validez de la información generada por los auditores gubernamentales a lo largo del desarrollo de sus tareas; y
- Asegurar que la evidencia obtenida sea competente y suficiente.

03. La supervisión debe ser evidenciada en los papeles de trabajo acumulados durante la auditoría.

Control interno

01. La tercera norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Se deben analizar los controles internos asociados al objeto de auditoría diseñados e implementados por la entidad, para asegurar el logro de sus objetivos

02. El control interno es un proceso integrado a todos los demás procesos, técnicos y administrativos, que conforman el accionar de las entidades públicas hacia el logro de sus objetivos.

03. La auditoría de proyectos de inversión pública otorga particular interés a los controles internos relacionados a las operaciones vinculadas con el objeto de auditoría, por lo que se debe:

- Conocer y comprender los procedimientos diseñados y los controles asociados para el logro de los objetivos de la operación, con el fin de determinar su eficacia;
- Verificar si los procedimientos diseñados están siendo aplicados tal como fueron diseñados;
- Comprobar que los resultados logrados corresponden a los objetivos de la operación.

④ Evidencia

01. La cuarta norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

02. La ejecución de los procedimientos previstos en los programas de trabajo, tiene como objetivo acumular y evaluar evidencia que permita al auditor gubernamental concluir e informar respecto a los objetivos de auditoría.

03. La acumulación de evidencia es un proceso integrado a toda la ejecución de la auditoría y debe sustentar todos los atributos de los hallazgos de auditoría, es decir condición, criterio, causa y efecto.

04. La evidencia debe ser acumulada mediante un proceso supervisado de diseño y aplicación de metodologías y técnicas de evaluación. El diseño de las metodologías exige una comprensión cabal del objeto de examen, así como de los objetivos de auditoría. Las técnicas de evaluación son métodos técnicos específicos de obtención y/o verificación de información que pueden incluir técnicas analíticas de laboratorio o de campo, y otras técnicas analíticas que el auditor gubernamental considere necesarias para comprobar aspectos específicos del objeto de auditoría.

05. La evidencia es considerada competente cuando es respaldada por información válida y relevante. La evidencia es válida cuando es consistente con la realidad y los hechos, y, por ejemplo, ha sido obtenida de fuentes independientes a la entidad auditada; ha sido obtenida

por el auditor gubernamental en forma directa; o el auditor gubernamental se ha asegurado de la confiabilidad de la información generada por la entidad. La evidencia es relevante cuando tiene directa relación con el objeto de auditoría y contribuye a sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

06. La evidencia será suficiente cuando por sí sola sea capaz de sustentar la opinión del auditor gubernamental y persuadir sobre la validez y confiabilidad de los resultados obtenidos sobre la base de dicha evidencia.

07. Los auditores gubernamentales deben conservar la evidencia obtenida en papeles de trabajo, los cuales prueban el trabajo realizado y permiten la realización de actividades de supervisión y control y son el sustento del informe de auditoría.

08. Los papeles de trabajo deben contener información suficiente y comprensible para permitir que un auditor gubernamental competente en la materia examinada, sin conexión previa con el examen, encuentre en ellos la evidencia que respalda las conclusiones de los auditores gubernamentales.

09. Respecto a las características de competencia, suficiencia y clasificación de la evidencia, y a los papeles de trabajo que la contienen, deben considerarse los aspectos mencionados en los numerales 07 al 13 de la Norma de Auditoría Financiera 224.

⑤ Comunicación de resultados

01. La quinta norma de auditoría de proyectos de inversión pública es:

Deberá emitirse oportunamente un informe por escrito, el cual deberá contener una descripción clara y precisa de:

- a. Los objetivos, objeto y alcance de la auditoría de proyectos de inversión pública.
- b. La metodología, criterios y técnicas de evaluación utilizadas, especificando si fuera el caso, las normas técnicas asociadas.
- c. Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.
- d. Cuando existan limitaciones al alcance de la auditoría, estas serán expuestas en el informe de manera expresa.

e. Hacer referencia, si corresponde, a informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública.

02. El informe de auditoría debe ser:

- Completo, si contiene información suficiente respecto a los hallazgos, permitiendo una adecuada comprensión de los asuntos que informan, asegurando que se cumplan los objetivos de la auditoría;
- Conciso, si no se extiende en detalles que distraigan la atención o distorsionen el mensaje;
- Veraz, si la evidencia de respaldo de los hallazgos es competente y suficiente;
- Imparcial, si presenta los resultados de forma objetiva; y
- Convincente, si la exposición es suficientemente persuasiva para que los lectores no tengan duda alguna de la razonabilidad de las conclusiones y de la conveniencia de las recomendaciones.

03. El alcance se referirá al periodo examinado; así como a la profundidad y cobertura del trabajo realizado; a las fuentes de evidencia; y a las limitaciones encontradas.

En el alcance debe especificarse que el examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría gubernamental.

04. En la metodología se describen y explican las técnicas especializadas o procedimientos de auditoría que permitieron el logro de los objetivos de la auditoría, y se enuncian los criterios e indicadores técnicos empleados en el desarrollo del examen realizado. Cuando se utilicen métodos de muestreo, se explicará la forma en que se diseñó la muestra y los criterios para su selección.

05. Las conclusiones son inferencias lógicas sobre el objetivo de auditoría, basadas en los hallazgos y deben ser expresadas explícitamente evitando el riesgo de interpretaciones o deducciones erróneas o diferentes por parte de los lectores; para ello contienen el detalle y explicaciones suficientes para facilitar la comprensión de los aspectos técnicos expuestos.

06. Las recomendaciones deberán ser tendientes a eliminar o minimizar las causas que originan las deficiencias identificadas durante el examen, para que las mismas sean cumplidas oportunamente.

En las Normas de Auditoría Gubernamental, se define a la Auditoría de Proyectos de Inversión Pública (APIP), como la acumulación y examen objetivo, sistemático e independiente de evidencia con el propósito de expresar una opinión sobre el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión pública y/o de la entidad gestora del mismo. (Herbas Camacho, 2012)

El concepto de proyecto de inversión pública adoptado en las Normas de Auditoría Gubernamental, expresa que es toda solución a cargo de una entidad gubernamental que se idealiza y materializa con finalidad de satisfacer una o más necesidades de la colectividad o de la propia institución, y puede tratarse de obras, servicios o adquisición de bienes, para cuya ejecución, consecución u obtención, respectivamente, se emplean recursos públicos, aclarando que se refiere a aquellos proyectos relacionados con el incremento, mejora o reposición de capital físico de dominio público. (Herbas Camacho, 2012)

Es importante puntualizar que en la APIP el objeto de examen está íntimamente relacionado con las operaciones del ciclo de vida de los proyectos de inversión pública, ya sea cuando se examina en sí a los proyectos o bien a las entidades gestoras de éstos. Se entiende al ciclo de vida mencionado, como el proceso que sigue desde que nace como idea, se formula, evalúa, diseña, ejecuta y entra en operación; es decir las etapas y fases que se efectúan en la preinversión, ejecución y operación; mientras que gestión de proyectos de inversión pública es el conjunto de decisiones y actividades asociadas entre sí y orientadas a los objetivos institucionales relacionados con la idealización, materialización y/u operación de los proyectos de inversión pública. (Herbas Camacho, 2012)

Los objetos comúnmente examinados, están referidos en el caso de entidades, a las operaciones que se realizan para la elaboración y/o aprobación de diseños, la fiscalización, supervisión, construcción y mantenimiento de proyectos según la naturaleza y objetivos institucionales; y para el caso de proyectos, las operaciones examinadas se refieren por ejemplo al control de calidad, de plazos, elaboración y/o aprobación de certificados de pago, de ordenes de cambio, y otros aspectos que resulten críticos en la ejecución física de proyectos. (Herbas Camacho, 2012)

El resultado final de este tipo de auditoría son recomendaciones, que una vez aceptadas e implantadas por la entidad pretenden mejorar las operaciones examinadas, eliminando o minimizando aquellas causas que afectan o dificultan el logro de su objetivo. (Herbas Camacho, 2012)

3.26 NORMAS DE AUDITORÍA DE TECNOLOGÍAS DE INFORMACIÓN Y LA COMUNICACIÓN

(Contraloría General del Estado C. B., 2012)

❶ Planificación

01. La primera norma de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación es:

La auditoría de tecnologías de la información y la comunicación se debe planificar en forma metodológica, para alcanzar eficientemente los objetivos de la misma.

02. La planificación debe permitir un adecuado desarrollo de las etapas subsecuentes; para el efecto, se debe tomar conocimiento del sujeto y del objeto a evaluar. Además, es un proceso continuo y dinámico que puede modificarse o ampliarse durante el desarrollo de la auditoría.

03. El auditor gubernamental debe comprender del objeto de auditoría: el diseño conceptual, políticas de gestión, formas de registro, niveles de seguridad y uso de las comunicaciones para la gestión de la información y el ordenamiento jurídico administrativo relacionado con el objeto de auditoría.

04. En función de la naturaleza, complejidad y modularidad del objeto de auditoría, la evaluación del control interno y la evaluación de riesgos, se determinarán las áreas críticas, dependiendo de éstas se definirán los objetivos o el(los) enfoque(s) y el alcance de la auditoría.

05. Se deben identificar los criterios a partir de la normatividad aplicable al objeto de auditoría. En el caso de que la normativa asociada al objeto de auditoría no permita identificar criterios de evaluación, éstos serán definidos por el auditor gubernamental y

comunicados a la entidad. Todo criterio debe estar sustentado por evidencia suficiente y competente.

06. Se diseñarán programas de trabajo que se aplicarán durante la ejecución del trabajo de campo, para el efecto, en función a la evaluación del control interno y evaluación de riesgos, se determinará la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se aplicarán para la obtención de evidencia competente y suficiente.
07. Como resultado del proceso de planificación de la auditoría de tecnologías de la información y la comunicación, se debe elaborar el Memorandum de Planificación de Auditoría, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquéllos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología.

Las modificaciones que ameriten, deben ser expuestas en una adenda al Memorandum de Planificación de Auditoría, que refleje los aspectos ajustados, así como su justificación.

② Supervisión

01. La segunda norma de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación es:

Personal competente debe supervisar sistemática y oportunamente el trabajo realizado por los profesionales que conformen el equipo de auditoría.
02. La supervisión implica dirigir los esfuerzos del equipo de auditores gubernamentales hacia la consecución de los objetivos de auditoría.
03. La supervisión debe ser realizada en cada una de las etapas de la auditoría, la misma incluye:
 - Examinar la factibilidad y/o razonabilidad técnica de los objetivos y alcances de la auditoría propuestos.

- Asegurar que los miembros del equipo comprendan los objetivos de la auditoría. En particular se debe asegurar que entiendan claramente el trabajo a realizar, por qué se va efectuar y qué se espera lograr.
- Guiar a los miembros del equipo de auditoría a lo largo del desarrollo de las tareas asignadas.
- Revisar oportunamente el trabajo realizado, a través de los respectivos papeles de trabajo en medios físicos y/o electrónicos.
- Ayudar a absolver problemas técnicos y administrativos.
- Detectar debilidades del personal asignado y proporcionar en consecuencia la capacitación necesaria o requerir que la misma sea proporcionada por terceros.
- Asegurar que la evidencia obtenida sea suficiente y competente.

04. La supervisión efectuada durante el desarrollo de la auditoría, debe estar evidenciada en los papeles de trabajo en medios físicos y/o electrónicos, acumulados durante la misma.

③ Control interno

01. La tercera norma de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación es:

Debe obtenerse una comprensión del control interno relacionado con el objeto del examen.

02. Se debe evaluar el control interno para identificar las áreas críticas que requieren un examen profundo y determinar su grado de confiabilidad a fin de establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

03.A efectos de este tipo de auditoría, se establecen dos tipos de controles: el control general y el control específico de los sistemas de información. El control general involucra a todos los sistemas de información y el control específico está diseñado para controlar el procesamiento en sí de la información.

04. Los controles generales son políticas y procedimientos que tienen que ver con el ambiente en el cual se desarrollan, mantienen y operan los sistemas de información y

respaldan el funcionamiento efectivo de los controles específicos, en consecuencia, involucran a todos los sistemas de información.

- 05. Los controles específicos son los aplicables a los procesos de adquisición, producción, almacenamiento, tratamiento, comunicación, registro y presentación de la información.
- 06. El control interno es un proceso implementado por la dirección y todo el personal, diseñado con el objetivo de coadyuvar al logro de los objetivos de la entidad.

Comprende el plan de organización, incluyendo la Unidad de Auditoría Interna, todos los métodos coordinados y procedimientos adoptados en la entidad para promover la eficacia y la eficiencia de las operaciones y la confiabilidad de la información, así como el cumplimiento de las políticas gerenciales, el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y las obligaciones contractuales.

- 07. El control interno está conformado por cinco componentes que interactúan entre sí y se encuentran integrados al proceso de gestión: ambiente de control, evaluación de riesgos, actividades de control, información y comunicación, y supervisión.
- 08. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:
 - a) Conocimiento y comprensión de los procedimientos establecidos en la entidad referente a los sistemas de información, al término del cual, el auditor gubernamental debe ser capaz de emitir una opinión preliminar presumiendo un satisfactorio cumplimiento del control interno.
 - b) Comprobación de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron observados en la primera fase.

④ Evidencia

- 01. La cuarta norma de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación es:

Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

- 02. Se denomina evidencia al conjunto de hechos comprobados, suficientes y competentes que sustentan las conclusiones del auditor. Es la información específica obtenida durante

la labor de auditoría a través de observación, inspección, entrevistas y examen de los registros; y otros procedimientos que sean aplicables.

03. La acumulación de evidencia es un proceso integrado a toda la ejecución de la auditoría y debe sustentar todos los atributos de los hallazgos de auditoría (condición, criterio, causa y efecto).
04. La evidencia debe ser acumulada mediante un proceso supervisado de aplicación de metodologías y técnicas de auditoría.
05. La evidencia para ser competente, debe ser válida como relevante.

La evidencia es válida cuando es consistente con la realidad y los hechos, la misma ha sido obtenida de fuente independiente, por el auditor en forma directa o se ha asegurado de la confiabilidad de la información generada por la entidad.

La evidencia es relevante cuando tiene directa relación con el objeto de la auditoría y contribuye a sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.

06. La evidencia es suficiente si basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental, para ello debe ejercitar su juicio profesional con el propósito de determinar la cantidad y tipos de evidencia necesarias.
07. Las Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador (TAAC) pueden producir parte de la evidencia de auditoría, como consecuencia de ello, el auditor debe planificar y ser competente en el uso de las TAAC.
08. La evidencia obtenida por el auditor gubernamental debe conservarse en papeles de trabajo en medios físicos y/o electrónicos.
09. Respecto a las características de competencia, suficiencia y clasificación de la evidencia, y a los papeles de trabajo que la contienen, deben considerarse los aspectos mencionados en los numerales 07 al 13 de la Norma de Auditoría Financiera 224.

⑤ **Comunicación de resultados**

01. La quinta norma de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación es:

El informe de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación debe ser oportuno, objetivo, claro, convincente, conciso y será el medio para comunicar los resultados obtenidos durante la misma.

- 02.** El informe de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación debe ser emitido en forma escrita, lógica y organizada.
- 03.** El informe debe contener información suficiente para ser entendido por los destinatarios y facilitar la acción correctiva si corresponde.
- 04.** El contenido del informe de auditoría de tecnologías de la información y la comunicación deberá hacer referencia a:
 - Los antecedentes, acciones o circunstancias que dieron origen a la auditoría.
 - Los objetivos, que identificarán los propósitos específicos que se cubrirán durante la misma.
 - El objeto, identifica aquello que ha sido examinado.
 - El alcance, se referirá al periodo examinado; así como a la cobertura del trabajo realizado.

Se debe especificar en el alcance, que la auditoría se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
 - Si se presentaron limitaciones que no permitieron al auditor gubernamental cumplir con los objetivos previstos, éstas deben ser mencionadas en el informe de manera expresa.
 - La metodología, explicará las técnicas y procedimientos de auditoría que fueron empleados para obtener y analizar la evidencia; asimismo, se mencionarán los criterios y normas aplicadas durante el desarrollo del examen.
 - En el resultado del examen, se expondrá:
 - Los hallazgos significativos que tengan relación con los objetivos de auditoría, los que incluirán la información suficiente que permita una adecuada comprensión del asunto que se informa.
 - Las recomendaciones que se consideren apropiadas para eliminar o minimizar las causas que originaron las deficiencias identificadas durante el examen.

- Las conclusiones, que son inferencias lógicas sobre el objetivo de auditorías basadas en los hallazgos, deben ser expresadas explícitamente de manera convincente y persuasiva, evitando el riesgo de interpretaciones erróneas por parte de los lectores.
- 05.** Si correspondiera, se debe hacer referencia a las auditorías especiales que se hubieran iniciado por alguna situación evidenciada en la auditoría de tecnologías de la información y la comunicación, o a los informes de auditoría especial emergentes de la misma.

La necesidad de innovar y de mejorar el servicio al usuario, en un ambiente creado por la globalización de los negocios y asistido en gran medida por el avance de las tecnologías de información y la comunicación, ha ocasionado que las organizaciones públicas y privadas, rediseñen sus procesos internos y los automaticen para alcanzar los resultados previstos con mayor eficacia y eficiencia. Situación que impactó significativamente sobre los procesos de control interno, el Control Gubernamental y la auditoría. (Herbas Camacho, 2012)

Por consiguiente, las autoridades públicas demandan conocer la confiabilidad de los procesos automatizados inmersos en las aplicaciones informáticas, y si éstas cumplen el marco jurídico y consideran lo establecido en políticas y disposiciones administrativas. En este contexto, la Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación se ha convertido en un factor estratégico para el apoyo a la gestión de las entidades. (Herbas Camacho, 2012)

La Auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación, está orientada al examen objetivo, crítico, metodológico y selectivo de evidencia relacionada con políticas, prácticas, procesos y procedimientos en materia de Tecnologías de la Información y la Comunicación, para expresar una opinión independiente respecto a tres aspectos: a la confidencialidad, integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información; al uso eficaz de los recursos tecnológicos; y a la efectividad del sistema de control interno asociado a las Tecnologías de la Información y la Comunicación. (Herbas Camacho, 2012)

A través de este tipo de auditoría, es posible examinar los siguientes objetos: un sistema de información en sus diferentes sub-sistemas (la aplicación informática, las comunicaciones, infraestructura informática, seguridades, etc.); evaluación de la eficacia

de las unidades de Sistemas; evaluación de sitios Web; actividades, recursos y procesos relacionados con una tecnología en particular de una entidad pública. Por tanto, dependiendo de los objetivos que se pretenda cubrir durante el examen, la auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación puede ser orientada hacia los siguientes enfoques: (Herbas Camacho, 2012)

- Enfoque a las Seguridades: Consiste en evaluar las seguridades implementadas en los sistemas de información con la finalidad de mantener la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información. Un ejemplo de la aplicación de este enfoque es, la auditoría de las seguridades lógicas y físicas de los sistemas de información de una entidad. (Herbas Camacho, 2012)
- Enfoque a la Información: Consiste en evaluar la estructura, integridad y confiabilidad de la información gestionada por el sistema de información.
- Enfoque a la Infraestructura Tecnológica: Consiste en evaluar la correspondencia de los recursos tecnológicos en relación a los objetivos previstos.
- Enfoque al Software de Aplicación: Consiste en evaluar la eficacia de los procesos y controles inmersos en el software de aplicación, que el diseño conceptual de éste cumpla con el ordenamiento jurídico administrativo vigente.
- Enfoque a las Comunicaciones y Redes: Consiste en evaluar la confiabilidad y desempeño del sistema de comunicación para mantener la disponibilidad de la información.

No es propósito del presente documento incidir demasiado en el componente técnico ni normativo ya que de ello la Contraloría dispone de abundante material de referencia y de consulta libre. (Herbas Camacho, 2012)

3.27 NORMAS PARA EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA INTERNA

(Contraloría General del Estado, 2012)

❶ Alcance de la auditoría interna

01. La primera norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

Los auditores internos deben desarrollar sus actividades dentro del alcance establecido en el artículo 15 de la Ley N° 1178 y sus decretos reglamentarios.

02. Los integrantes de la UAI no deben participar en ninguna operación o actividad administrativa ni examinar operaciones, actividades, unidades organizacionales, o programas en las que hayan estado involucrados.

03. Las actividades de la UAI comprenden principalmente las siguientes:

- a) La evaluación del funcionamiento y la eficacia del proceso de Control Interno, de las actividades y operaciones que desarrolla la entidad.
- b) La evaluación de la eficacia de los sistemas de administración y de las actividades de control incorporados a ellos, así como el grado de cumplimiento de las normas que regulan estos sistemas.
- c) La evaluación de la eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad de las operaciones, actividades, unidades organizacionales o programas respecto a indicadores estándares apropiados para la entidad.
- d) La verificación del cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales de la entidad relacionadas con el objeto del examen, informando, si corresponde, sobre los indicios de responsabilidad por la función pública.
- e) El análisis de los resultados de gestión, en función a las políticas definidas por los Sistemas Nacionales de Planificación Inversión Pública.
- f) Otras auditorías establecidas en las Normas de Auditoría Gubernamental.
- g) El seguimiento a la implantación de las recomendaciones emitidas por la UAI, por las firmas privadas de auditoría y profesionales independientes, para determinar el cumplimiento de las mismas; e identificar las causas que motivaron la falta de implantación.

h) La evaluación de la información financiera para determinar:

- La confiabilidad de los registros y estados financieros de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada;
- Si el control interno relacionado con la presentación de la información financiera, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos de la entidad.

04.La UAI de las entidades tutoras, en el marco del control externo posterior, puede efectuar las actividades señaladas en numeral 03 de las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna 301 a las entidades bajo su tuición, especialmente cuando éstas últimas no tengan UAI propia.

Estas actividades incluyen, entre otras, la evaluación de la organización y funcionamiento de la UAI, de las entidades que se encuentran bajo tuición, de acuerdo a las competencias señaladas en el artículo 27 inciso b) de la LeyNº 1178 y artículo 15 del Reglamento aprobado por Decreto Supremo Nº 23215.

05.La UAI debe contar con manuales de procesos y procedimientos para el desarrollo de sus actividades.

06.La(el) Jefa(e) de la UAI será responsable de la planificación, ejecución y comunicación de los resultados obtenidos en cumplimiento de sus actividades.

② Declaración de propósito, autoridad y responsabilidad

01.La segunda norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

La(el) Jefa(e) de la Unidad de Auditoría Interna debe emitir anualmente, hasta el 15 de febrero de cada año, una declaración en la que se manifieste el propósito, autoridad y responsabilidad de la unidad. Esta declaración debe contar con el apoyo formal de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad.

También dicha declaración debe ser emitida inmediatamente después de la designación de la(el) Jefa(e) de la Unidad de Auditoría Interna o ante el cambio de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad.

02.La declaración contiene como mínimo:

- a) La independencia de la UAI en la formulación y ejecución de sus actividades.
- b) Las actividades principales que realiza y los beneficios derivados de las actividades de la UAI.
- c) El apoyo que le brinda la Máxima Autoridad Ejecutiva y la colaboración que le debe prestar el personal de la entidad.
- d) El acceso irrestricto que tiene en cualquier momento, a toda información relacionada con los exámenes de auditoría y seguimientos que realiza, incluyendo los archivos correspondientes.
- e) La responsabilidad de la UAI por el desarrollo de sus actividades con imparcialidad y calidad profesional, y por la confidencialidad sobre la información obtenida.

03. La(e) Jefa(e) de la UAI debe cerciorarse que la declaración se difunda a todas las unidades operativas de la entidad.

③ Relaciones interpersonales

01. La tercera norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

Los auditores internos deben poseer las aptitudes personales necesarias para relacionarse adecuadamente con el personal de la entidad.

02. Los requerimientos de información y la comunicación de resultados efectuados por los auditores internos, en forma verbal o por escrito, deben evidenciar un trato respetuoso, sin comprometer su imparcialidad, evitando controversias que puedan desprestigiar la imagen de la UAI.

④ Planificación estratégica y programación de operaciones anual

01. La cuarta norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

La(e) Jefa(e) de la Unidad de Auditoría Interna debe programar las actividades anuales sobre la base de la planificación estratégica de la unidad, considerando los recursos humanos, materiales y financieros disponibles.

02. La planificación estratégica de las actividades de auditoría interna, tiene como propósito la evaluación sistemática del control interno en un plazo de 3 a 5 años, procurando su fortalecimiento integral. Se actualizará anualmente.

Para la programación se debe considerar el proceso de gestión de riesgos de la organización o la entidad, establecidos por la Máxima Autoridad Ejecutiva para las diferentes actividades, áreas o procesos. Si no existiera un proceso de gestión de riesgos, la(el) Jefa(e) de la UAI usará su propio juicio o conocimiento acerca de los riesgos de la entidad, para programar las actividades de auditoría, a fin de orientar sus esfuerzos a aquellos procesos o áreas críticas.

03. La programación de actividades de la UAI se prioriza en función al resultado del análisis de los riesgos relacionados con cada una de ellas.

Para programar las auditorías de debe aplicar el relevamiento de información general, definido en el numeral 02 de la Norma General de Auditoría Gubernamental 217.

Las auditorías no programadas que emerjan de denuncias, solicitudes y sugerencias de auditoría por la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad y/o del ente tutor y la Contraloría General del Estado, previo a su ejecución deben aplicar el relevamiento de información específica, si amerita, definido en el numeral 03 de la Norma General de Auditoría Gubernamental 217.

04. La(el) Jefa(e) de la UAI será responsable de la elaboración técnica de la planificación estratégica y del programa de operaciones anual, así como de su ejecución, evaluación y control.
05. La(el) Jefa(e) de la UAI remitirá a la Contraloría General del Estado para su evaluación, el plan estratégico y el programa de operaciones anual hasta el 30 de septiembre de cada año, previo conocimiento y coordinación con la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad y la UAI de la entidad tutora, dejando evidencia documentada de la coordinación efectuada. La coordinación con la Máxima Autoridad Ejecutiva implica el compromiso de dicha autoridad de facilitar oportunamente los recursos, la información y documentación necesarias para el desarrollo de las actividades.
06. El programa de operaciones anual incluirá, básicamente, los siguientes aspectos:

- a) Objetivos de gestión de la UAI.
 - b) Actividades programadas y los objetivos específicos para cada una de ellas.
 - c) Fechas previstas de inicio y finalización para cada actividad.
 - d) Recursos humanos, materiales y financieros necesarios para la ejecución de cada actividad.
 - e) Cronograma previsto para el cumplimiento de las actividades.
07. El cumplimiento de las actividades incluidas en el programa de operaciones anual es evaluado periódicamente por la(e) Jefa(e) de la UAI, debiendo comunicar sus resultados a la Máxima Autoridad Ejecutiva y a la Contraloría General del Estado hasta el 31 de julio (semestral) y hasta el 31 de enero (anual).

Sin perjuicio de lo señalado, pueden establecerse informes periódicos a la Máxima Autoridad Ejecutiva (por ejemplo trimestrales) que den cuenta del avance del Programa de Operaciones Anual (POA) de la UAI, señalando si hay demoras, con su debida justificación, o solicitando recursos adicionales, la contratación de personal especializado u otras necesidades que surjan durante la ejecución del POA.

⑤ **Planificación, supervisión y evidencia de auditoría**

01. La quinta norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

La planificación, supervisión y acumulación de evidencias, debe realizarse conforme a la Norma de Auditoría Gubernamental específica.

02. Los auditores internos cuando ejecuten exámenes de confiabilidad de registros y estados financieros, deben aplicar las Normas de Auditoría Financiera 220.
03. La evaluación de la eficacia de los sistemas de administración y de las actividades de control incorporados a ellos, así como el grado de cumplimiento de las normas que regulan estos sistemas, deberán sujetarse a las Normas de Auditoría Operacional 230, en lo que sea aplicable.
04. Es importante que para la planificación se tome debida cuenta de los resultados de auditorías previas practicadas por la Contraloría General del Estado, ente tutor, UAI de

mancomunidades, firmas privadas de auditoría, profesionales independientes, así como la propia UAI de la entidad.

⑥ **Comunicación de resultados**

01. La sexta norma para el ejercicio de la auditoría interna es:

La comunicación de resultados debe realizarse conforme a la Norma de Auditoría Gubernamental específica.

02. La(el) Jefa(e) de la UAI es responsable de la remisión de los informes de auditoría, inmediatamente después de concluidos y en forma simultánea, a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera, a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad, a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición y a la Contraloría General del Estado.

En caso de determinarse indicios de responsabilidad por la función pública, los informes de auditoría preliminares y/o ampliatorios, conjuntamente los informes complementarios, deben ser remitidos a las instancias citadas en el párrafo anterior, acompañando la documentación sustentatoria (medios de prueba debidamente legalizados).

03. Los informes de auditoría interna deben ser suscritos por la (el) Jefa (e) de la Unidad de Auditoría Interna, señalando el número de registro otorgado por la Contraloría General del Estado.

04. La(el) Jefa(e) de la UAI debe informar oportunamente en forma escrita a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad sobre aquellos hallazgos que causen perjuicio grave a la entidad o se originen por desvíos significativos al control interno de la entidad. Será necesario que en el informe de auditoría se mencione la comunicación anticipada identificando el medio utilizado para tal efecto.

05. El informe del auditor interno sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros se debe ajustar a la Norma de Auditoría Financiera 225.

El informe sobre aspectos de control interno emergente del examen de confiabilidad, a la Norma de Auditoría Operacional 235.

06. Los informes de evaluación sobre la eficacia del proceso de control interno y, de los sistemas de administración y los instrumentos de control interno incorporados a ellos, deberán sujetarse a la Norma de Auditoría Operacional 235.
07. Todos los informes, en forma previa a su emisión, deben ser explicados a los responsables de las áreas auditadas para que éstos puedan emitir sus comentarios o aclaraciones a los resultados de las auditorías o seguimientos realizados. Como constancia se suscribirá un acta de reunión.
08. Todos los informes de auditoría y seguimientos deben incluir los comentarios o aclaraciones de los servidores públicos responsables de los sectores auditados con relación a los resultados obtenidos por la UAI, excepto en aquellos informes en los que se establecen indicios de responsabilidad por la función pública y en los que se emite opinión sobre la razonabilidad (UAI ente tutor) y confiabilidad de los estados financieros.
09. La Máxima Autoridad Ejecutiva, dentro de los diez días hábiles de recibido el informe, emitirá por escrito su pronunciamiento sobre la aceptación o no de las recomendaciones. En caso de no aceptar, deberá fundamentar su decisión.

Dentro de los diez días hábiles siguientes de vencido el plazo establecido en el párrafo anterior, la Máxima Autoridad Ejecutiva presentará a la UAI un cronograma de implantación de las recomendaciones aceptadas, debidamente suscrito por dicha autoridad y los responsables de su ejecución, estableciendo tareas a realizar y plazos para la implantación de cada una de ellas, de manera que constituya una base referencial para que la UAI efectúe el seguimiento respectivo al cumplimiento de las recomendaciones.

Copia del pronunciamiento de la aceptación y el cronograma de implantación de las recomendaciones, debe ser remitida a la Contraloría General del Estado, inmediatamente después de su emisión.

10. Las recomendaciones aceptadas por la Máxima Autoridad Ejecutiva son de obligatorio cumplimiento.

11. La ausencia del pronunciamiento de la Máxima Autoridad Ejecutiva y/o del cronograma de implantación de las recomendaciones, no excluye la obligación de la UAI de efectuar exámenes específicos de seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones emergentes de sus propios informes y, de las firmas privadas y profesionales independientes.

3.28 CÓDIGO DE ETICA DEL AUDITOR GUBERNAMENTAL

Emitido por la Contraloría General del Estado y aprobado mediante Resolución N° CGR-1/021/96, el cual señala lo siguiente:

Los principios éticos son parte del comportamiento moral, de la cultura, de las virtudes, de la actitud y de la conducta de las personas en general, y de los profesionales en funciones específicas, en particular.

La participación ética de los profesionales en funciones específicas y de los servidores públicos en general, se asegura respetando un conjunto de valores o principios morales.

Principios Éticos

- ✓ Comportamiento personal
 - Integridad y Probidad
 - Conducta y Disciplina
 - Confidencialidad de la Información
 - Lealtad Institucional

- ✓ Desempeño y competencia profesional
 - Independencia
 - Objetividad
 - Desempeño Profesional
 - Actividades Incompatibles

- ✓ Responsabilidad

- Prohibición de Recibir Beneficios
- Interés Público y Valor Agregado

3.29 RESPONSABILIDAD POR LA FUNCIÓN PÚBLICA (LEY N° 1178, 1992)

Artículo 28. 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 presente Ley, 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 presente Ley como sinónimos y se refieren a los servidores públicos que por su jerarquía y funciones son los principales responsables de la administración de las entidades de las que formen parte.

Artículo 29. La responsabilidad es administrativa cuando la acción u omisión contraviene el ordenamiento jurídico-administrativo y las normas que regulan la conducta funcionaria del servidor público. Se determinará por proceso interno de cada entidad que tomará en cuenta los resultados de la auditoría si la hubiere. La autoridad competente aplicará, según la gravedad de la falta, las sanciones de: multa hasta un veinte por ciento de la remuneración mensual; suspensión hasta un máximo de treinta días; o destitución.

Artículo 30. La responsabilidad es ejecutiva cuando la autoridad o ejecutivo no rinda las cuentas a que se refiere el inciso c) del artículo 1 y el artículo 28 de la presente Ley; cuando incumpla lo previsto en el primer párrafo y los incisos d), e) o f) del artículo 27 de

la presente Ley; o cuando se encuentre que las deficiencias o negligencia de la gestión ejecutiva son de tal magnitud que no permiten lograr, dentro de las circunstancias existentes, resultados razonables en términos de eficacia, eficiencia y economía. En estos casos, se aplicará la sanción prevista en el inciso g) del artículo 42 de la presente Ley.

Artículo 31. La responsabilidad es civil cuando la acción u omisión del servidor público o de las personas naturales o jurídicas privadas cause daño al Estado valuable en dinero. Su determinación se sujetará a los siguientes preceptos:

- a) Será civilmente corresponsable el superior jerárquico que hubiere autorizado el uso indebido de bienes, servicios y recursos del Estado o cuando dicho uso fuere posibilitado por las deficiencias de los sistemas de administración y control interno factibles de ser implantados en la entidad.
- b) Incurrirán en responsabilidad civil las personas naturales o jurídicas que no siendo servidores públicos, se beneficiaren indebidamente con recursos públicos o fueren causantes de daño al patrimonio del Estado y de sus entidades.
- c) Cuando varias personas resultaren responsables del mismo acto o del mismo hecho que hubiese causado daño al Estado, serán solidariamente responsables.

Artículo 33. No existirá responsabilidad administrativa, ejecutiva ni civil cuando se pruebe que la decisión hubiese sido tomada en procura de mayor beneficio y en resguardo de los bienes de la entidad, dentro de los riesgos propios de operación y las circunstancias imperantes al momento de la decisión, o cuando situaciones de fuerza mayor originaron la decisión o incidieron en el resultado final de la operación.

Artículo 34. La responsabilidad es penal cuando la acción u omisión del servidor público y de los particulares, se encuentra tipificada en el Código Penal.

Artículo 35. Cuando los actos o hechos examinados presenten indicios de responsabilidad civil o penal, el servidor público o auditor los trasladará a conocimiento

de la unidad legal pertinente y ésta mediante la autoridad legal competente solicitará directamente al juez que corresponda, las medidas precautorias y preparatorias de demanda a que hubiere lugar o denunciará los hechos ante el Ministerio Público.

Artículo 36. Todo servidor público o ex-servidor público de las entidades del Estado y personas privadas con relaciones contractuales con el Estado cuyas cuentas y contratos estén sujetos al control posterior, auditoría interna o externa, quedan obligados a exhibir la documentación o información necesarias para el examen y facilitar las copias requeridas, con las limitaciones contenidas en los artículos 51, 52 y 56 del Código de Comercio.

Las autoridades de las entidades del Sector Público asegurarán el acceso de los ex-servidores públicos a la documentación pertinente que les fuera exigida por el control posterior. Los que incumplieren lo dispuesto en el presente artículo, serán pasibles a las sanciones establecidas en los artículos 154, 160 y 161 del Código Penal, respectivamente.

Artículo 37. El Control Posterior Interno o Externo no modificará los actos administrativos que hubieren puesto término a los reclamos de los particulares y se concretará a determinar la responsabilidad de la autoridad que los autorizó expresamente o por omisión, si la hubiere.

Artículo 38. Los profesionales y demás servidores públicos son responsables por los informes y documentos que suscriban. También serán responsables los abogados por el patrocinio legal del Sector Público cuando la tramitación de la causa la realicen con vicios procedimentales o cuando los recursos se declaren improcedentes por aspectos formales.

Artículo 39. El Juez o tribunal que conozca la causa al momento del pago del daño civil actualizará el monto de la deuda considerando, para el efecto, los parámetros que el Banco Central de Bolivia aplica en el mantenimiento de valor de los activos financieros en moneda nacional. Los procesos administrativos y judiciales previstos en esta Ley, en ninguno de sus grados e instancias darán lugar a condena de costas y honorarios profesionales, corriendo éstos a cargo de las respectivas partes del proceso.

Artículo 40. Las acciones judiciales y obligaciones emergentes de la responsabilidad civil establecida en la presente Ley, prescribirán en diez años computables a partir del día del hecho que da lugar a la acción o desde la última actuación procesal. El plazo de la prescripción se suspenderá o se interrumpirá de acuerdo con las causas y en las formas establecidas en el Código Civil. Para la iniciación de acciones por hechos o actos ocurridos antes de la vigencia de la presente ley, este término de prescripción se computará a partir de la fecha de dicha vigencia.

Este artículo fue modificado por el artículo 112 de la Constitución Política del Estado, que señala: “Los delitos cometidos por servidores públicos que atenten contra el patrimonio del Estado y causen grave daño económico, son imprescriptibles y no admiten régimen de inmunidad”.

Asimismo, el artículo 29 de la Ley N° 004 de 31 de marzo de 2010, prevé: “De conformidad con el Artículo 112 de la Constitución Política del Estado, los delitos cometidos por servidoras o servidores públicos que atenten contra el patrimonio del Estado y causen grave daño económico, son imprescriptibles y no admiten régimen de inmunidad”.

4. CONCLUSIONES

Es importante tener conocimiento de la normatividad existente o emitida a través de los Órganos pertinentes en nuestro País Bolivia, con el propósito de poder efectuar el Control Gubernamental a través de las distintas Auditorías Gubernamentales que se realizan a las diferentes Entidades del sector Público, entre otros, en observancia a las normas.

En este sentido, se obtuvo información establecida en la Constitución Política del Estado, la Ley N° 1178, Decreto Supremo N° 1178, las Normas Generales de Auditoría Gubernamental, las Específicas de las Auditorías Gubernamentales y otras relacionadas, que se debe tomar en cuenta en la realización de dichas auditorias.

Es por ello, sustancial mencionar la finalidad y el ámbito de aplicación de la Ley N° 1178 que regula los sistemas de Administración y de Control de **los recursos del estado** y su relación con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública.

Los sistemas que se regulan son ocho, 7 corresponden a la parte administrativa de la gestión pública y el último mencionado en la Ley que es para controlar la gestión del Sector Público, siendo el “*Sistema de Control Gubernamental*”.

EL Control Gubernamental tiene por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinde cuentas 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.

Los componentes del Control Gubernamental, el cual está integrado por el Control Interno y el Control Externo Posterior, señalando también, que el Control Interno comprende los instrumentos de control interno previo y posterior.

El Control Externo posterior es practicado mediante la auditoría externa y que debe ser independiente e imparcial de las operaciones o actividades ya realizadas por la Entidad a fin de calificar la eficacia de los Sistemas de la Ley N° 1178.

La Contraloría General de 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.

El ejercicio de control gubernamental externo posterior es realizado a través de la Contraloría General del Estado, las unidades de auditoría interna o de auditoría interna de las entidades que ejercen tuición y las firmas o profesionales independientes contratados en apoyo al control externo posterior, teniendo como resultado los informes de auditoría.

La Contraloría General del Estado emitirá las normas básicas de control interno y externo; por lo que se indica la normatividad del control gubernamental que está integrada por las normas básicas y secundarias del Control Interno y del Control Externo Posterior.

Es así que la Contraloría emite las normas generales y específicas de la auditoría gubernamental, con la finalidad de que las auditorías gubernamentales sean efectuadas en ese marco; asimismo, el auditor gubernamental debe considerar lo señalado en el código de ética.

Como resultado de las Auditorías, se emiten los informes de auditoría que pueden contener indicios de responsabilidad.

Por ello y de acuerdo a la Ley N° 1178, en el presente trabajo se menciona las Responsabilidades por la función pública, que deben ser consideradas por todos los servidores públicos, quienes deben responder de los resultados emergentes del desempeño de sus funciones, deberes y atribuciones asignadas a su cargo.

En consideración a lo señalado se puede manifestar la importancia de tener el conocimiento de las normas que se relacionan con el desarrollo del Control Gubernamental a través de las Auditorías Gubernamentales; así como la importancia de que todo servidor público también tenga el conocimiento de las normas que le competen para el desarrollo del trabajo que le ha sido encomendado y; en consecuencia, los recursos públicos que son entregados a las instancias correspondientes sean administrados con eficacia, eficiencia y economía.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Constitución Política del Estado Plurinacional de Bolivia
- La Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales del 20 de julio de 1990.
- Decreto Supremo 23215 del 22 de julio de 1992
- Normas Generales de Auditoría Gubernamental, aprobado mediante Resolución CGE/094/2012, del 27 de agosto de 2012.
- Normas Auditoría Financiera, aprobado mediante Resolución CGE/094/2012, del 27 de agosto de 2012.
- Normas de Auditoría Operacional, aprobado mediante Resolución CGE/057/2012, del 6 de julio de 2016.
- Normas de Auditoría Especial, aprobado mediante Resolución CGE/144/2012, del 20 de noviembre de 2019.
- Normas de Auditoría Ambiental, aprobado mediante Resolución CGE/094/2012, del 27 de agosto de 2012.
- Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública, aprobado mediante Resolución CGE/094/2012, del 27 de agosto de 2012.
- Normas de Auditoría de Tecnologías de Información y la Comunicación, aprobado mediante Resolución CGE/094/2012, del 27 de agosto de 2012.

- Normas para el ejercicio de la Auditoria Interna
- Libro Historia de la Contraloría en Bolivia
- Las siguientes páginas Web:
 - (Florida Maria Alc var Cede o, 2016)
 - (H. BALDIVIESO & LUNA S.R.L. Auditores, 2020)
 - (<https://debitoor.es/glosario/definicion-auditoria>, s.f.)
 - (<https://www.definicionabc.com/economia/auditoria.php>, s.f.)
 - (<https://es.wikipedia.org/wiki/Auditor>, s.f.)
 - (<http://ntich54.blogspot.com/2006/02/definicion.html>, s.f.)
 - (<https://investigacioncientifica.org>)
 - (<ttps://www.monografias.com/trabajos17/auditoria/auditoria.shtml>, s.f.)
 - (www.significados.com/auditoria, 2016)