

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



**“AUDITORÍA FINANCIERA A MUNICIPIOS Y
OBSERVACIONES RECURRENTE
REPORTADAS EN MUNICIPIOS DEL
DEPARTAMENTO DE LA PAZ”
PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACIÓN PARA ANTIGUOS
ESTUDIANTES NO GRADUADOS**

MODALIDAD MEMORIA LABORAL

Memoria Laboral presentada para la obtención del Grado de Licenciatura

POR: RAÚL REVILLA CARVAJAL

TUTOR: VÍCTOR PELÁEZ MARISCAL

LA PAZ – BOLIVIA

Febrero, 2016

DEDICATORIA

El presente trabajo, va dedicado a la memoria de mis padres, Don Edgar Miguel Revilla y Dña. Juana Carvajal, que Dios los tenga en su gloria. No solo me dieron la vida, sino que me enseñaron a vivirla dignamente, me transmitieron sus mejores valores y también me enseñaron a luchar y esforzarme por alcanzar mis ideales sin importar lo adverso de las circunstancias.

Raúl Revilla Carvajal

AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente a mis hermanos, que supieron guiarme con su ejemplo, a mis maestros de escuela, colegio y docentes universitarios, que compartieron lo mejor de su experiencia y conocimiento sin ningún egoísmo.

Raúl Revilla Carvajal

RESUMEN DEL TRABAJO

En el presente trabajo, titulado “Auditoría Financiera a Municipios y Observaciones Recurrentes Reportadas en Municipios del Departamento de La Paz”, se describen procedimientos que se siguen en el desarrollo de una auditoría financiera a municipios, recurriendo para ello a la experiencia personal adquirida en una firma de auditoría privada en aproximadamente 8 años de trabajo, desempeñando funciones como Auxiliar Contable y Auditor Junior y posteriormente, como Asistente de Gerencia de Auditoría, donde adquirí mayores responsabilidades y conocimientos, realizando tareas tales como logística, conformación y coordinación de equipos de auditoría, lectura y comprensión de memorándums de planificación, así como la redacción, reformulación, revisión de informes correspondientes a encargos de auditoría y verificación de legajos y papeles de trabajos generados en diferentes servicios de auditoría.

También, se contempla la normativa aplicable que rige este tipo de servicios, en vista que es una parte de la auditoría gubernamental, con un enfoque externo.

En la descripción de procedimientos de auditoría, se establecen tres fases o etapas fundamentales:

- Planificación, donde se diseñan los procedimientos, generales y específicos (Programas de Trabajo), que el auditor debe realizar, en base al conocimiento de la entidad y la evaluación de los riesgos de auditoría, para cumplir con los objetivos de la auditoría.
- Ejecución, que es el desarrollo de los programas de trabajo diseñados durante la planificación.
- Comunicación de resultados, que es la etapa final donde el auditor comunica a la entidad contratante (municipio) su opinión en relación a los estados financieros

considerados en su conjunto y sus comentarios y recomendaciones, en relación a observaciones relevantes del sistema de control interno.

También, se exponen observaciones de control interno que se presentan de manera recurrente en auditorías financieras practicadas a municipios del departamento de La Paz; asimismo, se identifican las causas más comunes que las generan.

ÍNDICE

	Contenido	Pág.
	INTRODUCCIÓN	10
1	OBJETIVOS	
	1.1 <u>Objetivos Generales</u>	11
	1.2 <u>Objetivos Específicos</u>	11
2	JUSTIFICACIÓN	11
	2.1 <u>Conveniencia</u>	12-12
	2.2 <u>Relevancia Social</u>	12
	2.3 <u>Justificación Práctica</u>	12
3	ASPECTOS METODOLÓGICOS	
	3.1 <u>Metodología</u>	12-13
	3.2 <u>Punto de Vista (Enfoque)</u>	13
	3.3 <u>Utilidad</u>	13
4	MARCO TEÓRICO	
	4.1 <u>Auditoría Financiera</u>	13
	4.2 <u>Objetivos de la Auditoría Financiera</u>	13-14
	4.3 <u>Evidencia de Auditoría</u>	14-15
	4.4 <u>Riesgos de Auditoría</u>	15-16
	4.5 <u>Control Interno</u>	16-18
	4.6 <u>Procedimientos de auditoría</u>	18-20
	4.7 <u>Muestreo en Auditoría</u>	20-22
	4.8 <u>Papeles de trabajo</u>	22-23
	4.9 <u>Hallazgos de auditoría</u>	23-24
	4.10 <u>Supervisión</u>	24-25
	4.11 <u>Marcas de Auditoría</u>	25
	CAPÍTULO I MARCO DE CONTRATACIONES PARA SERVICIOS DE AUDITORÍA EN MUNICIPIOS	
	1.1 CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE AUDITORÍA	26
	1.2 REGISTRO DE FIRMAS Y PROFESIONALES INDEPENDIENTES DE AUDITORÍA EXTERNA	26
	1.3 OBLIGATORIEDAD DE LOS MUNICIPIOS PARA PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS	26-27
	CAPÍTULO II PROCESO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA A MUNICIPIOS	
	2.1 ANTECEDENTES	
	2.1.1 <u>Objeto y Objetivo de la Auditoría</u>	28-29

2.1.2	<u>Alcance del Trabajo</u>	29
2.1.3	<u>Normativa Aplicable</u>	29-30
2.1.4	<u>Informes Solicitados por la Entidad</u>	30
2.1.5	<u>Estructura Organizativa Municipal</u>	30-31
2.1.6	<u>Sistema de Contabilidad</u>	31
2.1.7	<u>Prácticas para la Administración de Fondos</u>	31
2.2	PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA	
2.2.1	<u>Elaboración del Memorándum de Planificación de Auditoría</u>	
2.2.1.1	Revisión de términos de referencia	32
2.2.1.2	Comprensión de actividades	32
2.2.1.3	Historial de auditoría	33
2.2.1.4	Análisis de planificación	33-37
2.2.1.5	Consideraciones sobre significatividad	37-38
2.2.1.6	Evaluación del control interno	38-39
2.2.1.7	Áreas críticas de auditoría	39
2.2.1.8	Riesgos de auditoría	39-41
2.2.1.9	Estrategias de auditoría	41-43
2.2.1.10	Conformación del equipo y cronograma de trabajo	43
2.3	FASE DE EJECUCIÓN	
2.3.1	<u>Aplicación de Programas de Trabajo de Auditoría</u>	44-47
2.3.2	<u>Elaboración de papeles de trabajo</u>	
2.3.2.1	Selección de muestras	47-48
2.3.2.2	Obtención de evidencia	48-51
2.3.2.3	Determinación de observaciones (hallazgos)	51-54
2.3.2.4	Conclusiones por componentes	54-55
2.3.3	<u>Elaboración de Planillas de Hallazgos</u>	55-56
2.3.4	<u>Informe Legal y Carta de Representación</u>	56
2.4	COMUNICACIÓN DE RESULTADOS	
2.4.1	<u>Informe de Auditoría</u>	56
2.4.2	<u>Dictamen de Auditoría</u>	57-59
2.4.3	<u>Remisión de Informes a la Contraloría General</u>	60
2.4.4	<u>Seguimiento a Observaciones de Auditorías Anteriores</u>	60-61
2.5	ARCHIVO DE PAPELES DE TRABAJO	61-62
2.6	REQUERIMIENTO DE PAPELES DE TRABAJO	62

CAPÍTULO III OBSERVACIONES RECURRENTE EN MUNICIPIOS DE LA PAZ

3.1	OBSERVACIONES RECURRENTE RELACIONADAS A FONDOS EN AVANCE	64-65
3.2	RETENCIONES IMPOSITIVAS	65-66
3.3	RESPALDOS DE COMPROBANTES CONTABLES	66-68

3.4	CERTIFICACIONES PRESUPUESTARIAS	68-69
3.5	FORMALIDAD DE LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE	69
3.6	EXIGIBLE	69-70
3.7	ADMINISTRACIÓN DE ACTIVOS FIJOS	70-72
3.8	CONSTRUCCIONES EN PROCESO	72
3.9	REGLAMENTOS INTERNOS Y MANUALES DE FUNCIONES	72
3.10	INADECUADA SEGREGACIÓN DE FUNCIONES	73
3.11	GASTOS CON RECURSOS IDH	73-74
CAPÍTULO IV IDENTIFICACIÓN DE CAUSAS COMUNES QUE ORIGINAN OBSERVACIONES RECURRENTES EN AUDITORÍAS FINANCIERAS PRACTICADAS A MUNICIPIOS DEL DEPARTAMENTO DE LA PAZ		75-77
CONCLUSIONES		78
RECOMENDACIONES		78
BIBLIOGRAFÍA		79-80
ANEXOS		
Anexo 1	Ejemplo de Programa de Trabajo Para Exigible	
Anexo 2	Dictamen del auditor independiente (estándar)	
Anexo 3	Ejemplo de Planilla de Hallazgos	

ÍNDICE DE CUADROS

Contenido	Pág.
Requisitos de un hallazgo	23-24
Marcas de auditoría	25
Análisis de estados financieros	34-35, 36-37
Significación de las cuentas de activo seleccionados en relación al total activo	36
Consideraciones sobre significatividad	37
Nivel de riesgo	39-40
Resumen niveles de riesgo	40-41
Enfoque y niveles de riesgo	41
Cronograma	43
Administración del trabajo	43
Fase de ejecución	44
Hojas llave	45, 46
Hoja de trabajo sub-sumaria de costo de servicios no personales	47
Anulación de partidas de regularización	48
Tipos de evidencia y efectos en los objetivos de auditoría	49
Planilla de trabajo Analítica	50
Conclusión por componentes	55
Resumen de transferencias en recursos corrientes	55

INTRODUCCIÓN

Una auditoría financiera, implica la realización de un examen sistemático y objetivo a los estados financieros a fin de emitir una opinión independiente sobre los mismos, para lo cual se deben seguir procedimientos técnicos, basados en normativas aplicables al tipo de auditoría y características del cliente.

En este sentido, el Capítulo I, presentará el ámbito y las normativas relacionadas a la temática a tratar, a fin de tener una mejor comprensión del alcance del texto a ver y los términos utilizados en el desarrollo de la memoria laboral.

En el Capítulo II, se describirán los procedimientos efectuados en una auditoría financiera a municipios, en base a las normas que deben ser aplicadas, haciendo reseñas a las mismas y narrando tareas que se desarrollan para cumplir con esta normativa y los objetivos de la auditoría financiera, enfocada al ámbito municipal.

Finalmente, en el Capítulo III, se expondrán hallazgos u observaciones recurrentes que fueron reportadas en municipios del departamento de La Paz.

Finalmente, en el Capítulo IV, se identificarán las causas que generalmente dan origen a observaciones recurrentes en auditorías financieras efectuadas en municipios del departamento de La Paz.

El contenido de la presente memoria, fue elaborado en base a la experiencia personal, adquirida durante los años de servicio en una firma de auditores privados. Las observaciones y causas recurrentes presentadas en el Capítulo III y Capítulo IV de la presente, es una recopilación de hechos frecuentes, reportados en una serie de auditorías practicadas a municipios del departamento de La Paz, y no constituye la totalidad de hallazgos que pudieran haberse generado.

1 OBJETIVOS

1.1 Objetivo General

Es explicar los procedimientos efectuados en una auditoría financiera dirigida a municipios que permita un mejor entendimiento acerca de los pasos y características específicas que conlleva una auditoría de esta naturaleza y presentar hallazgos que pueden reportarse a partir de causas semejantes, en base a la experiencia adquirida, en apoyo a la realización de auditorías financieras a municipios del departamento de La Paz, en una firma de auditoría privada.

1.2 Objetivos Específicos

- ✓ Describir procedimientos de una auditoría financiera orientada a municipios, en base a la experiencia adquirida en la participación de auditorías a municipios del departamento de La Paz, en una firma de auditores.
- ✓ Exponer observaciones de control interno que emergen de auditorías financieras practicadas a municipios del departamento de La Paz y que se presentan de manera recurrente.
- ✓ Identificar las causas comunes que originan las observaciones recurrentes que se presentan en las auditorías financieras practicadas a municipios del departamento de La Paz.

2 JUSTIFICACIÓN

El presente trabajo está orientado a describir los procedimientos de una auditoría financiera a municipios y exponer observaciones de control interno que se manifiestan de manera frecuente y que podrían tener causas similares que las motivan, en base a la experiencia adquirida en una firma de auditoría privada de la ciudad de La Paz, como parte del personal de apoyo de auditoría y Asistente de Gerencia de Auditoría, entre las gestiones 2007 y 2014.

2.1 Conveniencia

Como resultado de la práctica de auditorías financieras, en un período aproximado de 8 años, se han identificado algunas causas comunes que originan las observaciones de control interno que se suscitan de forma recurrente, lo que podría favorecer, al momento de realizar la planificación de este tipo de encargos, a considerar alertas tempranas en ciertas áreas específicas y a identificar de forma clara las debilidades de control interno recurrentes expuestas en la presente memoria, así como las causas que la originan, para reportarlas en la etapa de comunicación de resultados.

2.2 Relevancia Social

Se puede considerar que el presente trabajo beneficiará al auditor externo que realice encargos de auditoría financiera a municipios, en la medida que se contemplen las observaciones recurrentes que se reportan en esta memoria, a fin de reflexionar sobre los hallazgos que pudieran encontrarse en un servicio de esta naturaleza y las causas que las originan. También beneficia a estudiantes de la carrera de Contaduría Pública, como una referencia de los alcances que puede tener una auditoría financiera a municipios y las debilidades de los sistemas de control interno, expresadas en observaciones recurrentes, que pueden acontecer.

2.3 Justificación Práctica

La presente memoria laboral describe procedimientos que pueden ser reproducidos en casos prácticos y recopila hallazgos recurrentes que ayudan a identificar de forma más precisa las observaciones reportadas en una auditoría financiera a municipios o servir de referencia a estudiantes de la carrera de Contaduría Pública para la realización de sus prácticas en el desarrollo de su formación profesional.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Metodología

La metodología utilizada para el desarrollo de la memoria laboral es de tipo descriptivo, narrativo de procedimientos utilizados en la realización de una auditoría financiera a

municipios, expone la realidad dinámica de sucesos que acontecieron en la vida laboral de aproximadamente 8 años y centrada en la fenomenología y comprensión. El método también está orientado al proceso.

3.2 Punto de Vista (Enfoque)

El desarrollo de la presente memoria es efectuado a través de un enfoque técnico, orientado describir procedimientos desarrollados en una auditoría financiera a municipios y a exponer, a partir de la recopilación de hallazgos, observaciones que emergen de forma frecuente en estos servicios.

3.3 Utilidad

Será de utilidad para estudiantes de la carrera de Contaduría Pública que pueden utilizar la presente experiencia en la realización de prácticas y en el desarrollo de su formación profesional y para auditores externos que realicen servicios de atestación a municipios, debido a que describe procedimientos que pueden ser reproducidos en casos prácticos y recopila hallazgos recurrentes que ayudan a identificar de forma más precisa las observaciones reportadas.

4. MARCO TEÓRICO

4.1 Auditoría Financiera

La auditoría financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia.¹

4.2 Objetivos de la Auditoría Financiera

Según la norma de auditoría financiera de la Contraloría General del Estado (NE/CE-012), aprobada por Resolución N°CGE/094/2012 de 27 de agosto de 2012, la auditoría financiera tiene los siguientes objetivos:

¹ Normas de Auditoría Financiera, NE/CE-012 Aprobado por Resolución N°CGE/094/2012 de 27 de agosto de 2012

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.

4.3 Evidencia de Auditoría

La evidencia de auditoría es la información que obtiene el auditor, utilizando diferentes técnicas y documentando las mismas, para fundamentar sus conclusiones en las cuales sustenta su opinión.

La Norma 224 Evidencia, de las Normas de Auditoría Financiera de la Contraloría General del Estado, NE/CE-012 Aprobado por Resolución N°CGE/094/2012 de 27 de agosto de 2012, establece:

01. La cuarta norma de auditoría financiera es:

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

02. 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.

03. 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.

04. La evidencia que respalda dichas afirmaciones está constituida principalmente por la información contable y otra información de fuente diferente que la corrobore.

05. 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.
- b) Cuando la evidencia ha sido obtenida directamente por el auditor gubernamental, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, cálculos e inspección, etc.
- c) De documentación original.
- d) 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.

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 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.

07. Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:

Testimoniales. Obtenidas mediante entrevistas, declaraciones, encuestas (confirmaciones), etc., debiendo constar las mismas en un documento escrito.

Documentales. Proporcionadas por los registros de contabilidad, contratos, facturas, informes y otros documentos.

Físicas. Emergentes de la inspección u observación directa de las actividades, bienes o sucesos, cuyo resultado debe constar en un documento escrito.

Analíticas. Desarrolladas a través de cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y operaciones no habituales.

Informáticas. Contenidas en soportes electrónicos e informáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de la entidad.

4.4 Riesgos de Auditoría

“El riesgo de auditoría es el riesgo de expresar una opinión de auditoría inadecuada sobre los estados financieros que están materialmente erróneos. El objetivo de la auditoría es reducir este riesgo a un nivel aceptablemente bajo.”²

La NIA 200³, define al riesgo de la siguiente manera:

Riesgo de auditoría: riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría

² Umbrales de Materialidad en la Auditoría de Estados Financieros en Bolivia basada en Riesgos”. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad 2013 Punta del Este – Uruguay. 2013. Mg. Sc. Víctor Delfín Peláez Mariscal, Mg. Sc. Carlos Ernesto González Alanes. Disponible en <http://www.cpcebca.org.ar/media/img/paginas/Umbrales%20De%20Materialidad%20En%20La%20Auditor%C3%ADa%20De%20Estados%20Financieros%20En%20Bolivia%20Basada%20En%20Riesgos.pdf>

³ Norma Internacional de Auditoría 200 NIA-ES 200 (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)

es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

Riesgo de detección: riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que podría ser material, considerada individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones.

Riesgo de incorrección material: riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones:

- (i) Riesgo inherente: susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
- (ii) Riesgo de control: riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por el sistema de control interno de la entidad.

Factores que determinan el riesgo inherente:

Entre los factores que determinan la posibilidad de existencia de un riesgo inherente, se consideran los siguientes:

- I. Naturaleza de las actividades del Auditado y de las operaciones que realiza.*
- II. Antecedentes de recomendaciones significativas de auditorías anteriores*
- III. Naturaleza de transacciones. Las mismas tienen una relación directa con el riesgo de errores e irregularidades. Por ejemplo son usualmente de mayor riesgo las que involucran juicios subjetivos.*

Factores que determinan el riesgo de control:

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en los sistemas de

procesamiento de datos y de control del auditado. La evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas.

La existencia de puntos débiles de control implicaría, a priori, la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, viceversa, los puntos fuertes del sistema de control interno vigente en el ente son factores que reducen el nivel de este riesgo.

EFECTO DEL RIESGO INHERENTE

El riesgo inherente tiene una relación directa con la evidencia de auditoría necesaria para validar una afirmación. Ante un mayor nivel de riesgo inherente deberá incrementarse el alcance de cada prueba de auditoría en particular como la cantidad de pruebas necesarias.

EFECTO DEL RIESGO DE CONTROL

Este riesgo está relacionado con los controles vigentes en el Auditado. Si los mismos son adecuados y suficientes, el riesgo de que existan errores no detectados por los sistemas es mínimo; sin embargo, si los controles son débiles no estarán en condiciones de detectar los errores e irregularidades que pueda presentar la información

Si el riesgo de control es mínimo, significa que los controles vigentes en la Unidad o Dependencia son suficientes. En este caso, si el auditor verifica que los mismos funcionan adecuadamente en la práctica, éstos brindarán un grado elevado de satisfacción, pudiendo depositar confianza en dichos controles.

Fuente: Manual de Procedimientos de Auditoría Interna, Auditoría General Universidad De Buenos Aires. Páginas 64, 65 y 67. Disponible en www.uba.ar/download/institucional/informes/manual.pdf

4.5 Control Interno

“El Control Interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por éstos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el

cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, así como las iniciativas de calidad establecidas”.⁴

La Norma 223 Evidencia, de las Normas de Auditoría Financiera de la Contraloría General del Estado, NE/CE-012 Aprobado por Resolución N°CGE/094/2012 de 27 de agosto de 2012, establece:

01. 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.

02. 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.

03. 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.

04. El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

a) Conocimiento y comprensión de los procesos y procedimientos establecidos en la

⁴ Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, aprobada por Resolución N° CGR-1/070/2000 de 21 de septiembre de 2000

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.

4.6 Procedimientos de auditoría

Los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas utilizadas por el auditor para el análisis y la obtención de evidencia, aplicada a una cuenta o partida, con el objetivo de obtener certeza razonable de su correcta exposición en los estados financieros.

TIPOS DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA:

Procedimientos de cumplimiento: Proporcionan evidencia de que los controles claves existen y que son aplicados en forma efectiva. Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia control se encuentran los siguientes:

- Inspección de documentación del sistema de control – planeamiento estratégico y táctico, organigramas, manuales de misiones y funciones, manuales de procedimientos, cursogramas de procesos, manuales de confección de formularios, matrices de autorización, planes de carrera, sistemas de evaluación del personal, plan de capacitación, códigos de ética, etc.
- Prueba de reconstrucción de transacciones
- Observación de determinados controles
- Técnicas de datos de prueba (en sistemas computarizados)
- Pruebas de penetración sobre las bases de datos (en sistemas computarizados)

Procedimientos sustantivos: Proporcionan evidencia directa sobre la validez de las transacciones y los datos que proporciona el sistema de información - registros contables,

estados financieros y presupuestarios.

Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia de sustantiva se encuentran los siguientes:

- Indagaciones a funcionarios y personal del ente.
- Aplicación de procedimientos analíticos.
- Verificación de documentos y registros contables y presupuestarios.
- Observación física.
- Obtención de confirmaciones de terceros ajenos al ente.

Fuente: Manual de Procedimientos de Auditoría Interna, Auditoría General Universidad de Buenos Aires. Página 66. Disponible en www.uba.ar/download/institucional/informes/manual.pdf

4.7 Muestreo en Auditoría

El muestreo, desde el punto de vista de la auditoría, es la técnica que permite al auditor inferir conclusiones de un conjunto de elementos (universo o población) a través del estudio de una parte (muestra). Consiste en la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos del 100% de la población total, para obtener evidencia de auditoría sobre ciertas características de la población. El muestreo en auditoría se usa tanto en las pruebas de cumplimiento como en las sustantivas y es especialmente útil cuando la selección que se debe hacer es sobre una población muy grande y no se conocen las características de las partidas que se prueban, como puede ser que el saldo de una cuenta esté sobre valorada o disminuida como resultado de la aplicación de cantidades, precios incorrectos o por errores en los cálculos o sumas.⁵

Como norma general el muestreo puede aplicarse:

- En pruebas de cumplimiento de controles, que permitan obtener evidencias de auditoría en cuanto al flujo de la documentación y sus controles inherentes.
- En pruebas sustantivas para verificar saldos y operaciones.
- En pruebas de doble propósito que comprueben tanto el cumplimiento de un

⁵ Muestreo (contabilidad), Yubero Hermosa, María del Pilar Disponible en <http://www.expansion.com/diccionario-economico/muestreo-contabilidad.html>

procedimiento de control que proporcione evidencia documentada de su realización, como la razonabilidad de la cantidad monetaria registrada en las transacciones y saldos.

Por lo tanto el muestreo de auditoría es aplicable: para pruebas de cumplimiento, cuando se utilicen técnicas de muestreo para probar los procedimientos de control interno sobre los cuales el auditor planea confiar, y para pruebas sustantivas, cuando se utilicen técnicas de muestreo para probar detalles de transacciones y saldos.

El muestreo de auditoría puede efectuarse mediante procedimientos estadísticos o no estadísticos, ambos procesos requieren de la selección de una muestra en la cual se encuentren las características representativas del universo.

Los auditores pueden utilizar métodos de muestreo estadístico o no estadístico para pruebas representativas. Los dos métodos se apoyan significativamente en el juicio profesional del auditor y se basan en la presunción de que una muestra revelará información suficiente acerca del universo en su conjunto. Su diferencia consiste en el grado de formalidad y estructura involucrados en la determinación del tamaño de la muestra, en la selección de la muestra y la evaluación de los resultados.

*Fuente: Manual de Auditoría Financiera Gubernamental de la República de Ecuador, Agosto 2001.
Disponibile en <http://www.contraloria.gob.ec/documentos/normatividad/manaudfin.pdf>*

4.8 Papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son todos aquellos documentos elaborados por el auditor u obtenidos por él durante el transcurso de cada una de las fases de su trabajo, se constituyen en evidencia de los análisis, comprobaciones, verificaciones, interpretaciones, efectuadas por el auditor y sirve de base para fundamentar su opinión sobre la información examinada.

Los papeles de trabajo comprenden la totalidad de los documentos preparados o recibidos por los auditores, de manera que en conjunto constituyan un compendio de la información utilizada y de las pruebas efectuadas en la ejecución de su trabajo, junto con las decisiones tomadas para llegar a formarse la opinión. Constituyen, por tanto, el nexo de unión entre el trabajo de campo y el informe de la auditoría. El propósito de los

papeles de trabajo es ayudar en la planificación y realización de la auditoría, en la supervisión y revisión de la misma y en suministrar evidencia del trabajo realizado, de tal modo que sirvan de soporte a las conclusiones, opiniones, comentarios y recomendaciones incluidos en el informe.

Los papeles de trabajo deben contener información suficiente a los efectos de permitir que un auditor experimentado, sin conexión previa con la auditoría, identifique la evidencia que soportan, las conclusiones y juicios más significativos de los auditores.

La preparación de los papeles de trabajo, principalmente, tienen tres propósitos:

- a) Proporcionar evidencia del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas.
- b) Facilitar y servir como evidencia de la supervisión y revisión del trabajo de auditoría.
- c) Servir como elemento de juicio para evaluar el desempeño técnico de los auditores y que otros puedan revisar la calidad de la auditoría.

Extraído del Texto de Consulta, Papeles de Trabajo. Centro Nacional de Capacitación (CENCAP), Contraloría General del Estado

4.9 Hallazgos de auditoría

“El hallazgo de auditoría es un hecho relevante que se constituye en un resultado determinante en la evaluación de un asunto en particular, al comparar la condición [situación detectada- SER] con el criterio [deber ser]. Igualmente, es una situación determinada al aplicar pruebas de auditoría que se complementará estableciendo sus causas y efectos.”⁶

Los requisitos que debe reunir un hallazgo de auditoría son:

Característica / Requisito	Concepto
Objetivo	El hallazgo se debe establecer con fundamento en la comparación entre el criterio y la condición
Factual (de los hechos, o	Debe estar basado en hechos y evidencias precisas que figuren en los papeles de trabajo. Presentados como son,

⁶ Guía de Auditoría para las Contralorías Territoriales. Contraloría General de la República de Colombia. Noviembre 2012. Disponible en <http://186.116.129.40/gat/pdf/GuiaAditoriaTerritorial.pdf>

Característica / Requisito	Concepto
relativo a ellos)	independientemente del valor emocional o subjetivo.
Relevante	Que la materialidad y frecuencia merezca su comunicación e interprete la percepción colectiva del equipo auditor.
Claro	Que contenga afirmaciones inequívocas, libres de ambigüedades, que esté argumentado y que sea válido para los interesados.
Verificable	Que se pueda confrontar con hechos, evidencias o pruebas.
Útil	Que su establecimiento contribuya a la economía, eficiencia, eficacia, equidad y a la sostenibilidad ambiental en la utilización de los recursos públicos, a la racionalidad de la administración para la toma de decisiones y que en general sirva al mejoramiento continuo de la organización.

Fuente: Guía de Auditoría para las Contralorías Territoriales. Contraloría General de la República de Colombia. Noviembre 2012. Disponible en <http://186.116.129.40/gat/pdf/GuiaAditoriaTerritorial.pdf>

4.10 Supervisión

La supervisión en forma general es la habilidad para trabajar con un grupo de personas sobre las que se ejerce autoridad, encaminada a obtener de ellos el máximo rendimiento y eficacia, es un esfuerzo combinado para llevar a buen cumplimiento el trabajo asignado. Se practica mejor en un ambiente propicio y de cooperación por parte de quienes intervienen, incluyendo naturalmente el supervisor.⁷

La Norma 222 Supervisión, de las Normas de Auditoría Financiera de la Contraloría General del Estado, NE/CE-012 Aprobado por Resolución N°CGE/094/2012 de 27 de agosto de 2012, establece:

01. 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.

02. La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría hacia la consecución de los objetivos de auditoría definidos en el Memorandum de Planificación

⁷ Manual de Auditoría Financiera Gubernamental de la República de Ecuador, Agosto 2001. Disponible en <http://www.contraloria.gob.ec/documentos/normatividad/manaudfin.pdf>

de Auditoría.

03. 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.

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, por qué se va realizar y qué se espera lograr.

4.11 Marcas de Auditoría

Las marcas de auditoría son utilizadas en la elaboración de papeles de trabajo para facilitar la referenciación e interpretación de los procedimientos efectuados o trabajo realizado.

Una marca de auditoría debe ser sencilla para su inscripción y distinguirse entre otras que se utilizan, para no confundir su interpretación; asimismo se utilizan colores rojo, azul o verde, con la finalidad de identificarlas con facilidad.

A modo de ejemplificar las marcas utilizadas y su significado, podemos mencionar las siguientes:

Marcas	Significado
	Confrontado con registros de contabilidad
W	Confrontado con documento fuente
μ	Saldo inicial validado
	Comparado con auxiliar contable
x	No reúne requisitos
£	Solicitud de Conformación enviada
¥	Solicitud de Conformación recibida
	Totalizado

CAPÍTULO I

MARCO DE CONTRATACIONES PARA SERVICIOS DE AUDITORÍA EN MUNICIPIOS

1.1 CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE AUDITORÍA

La contratación de servicios de auditoría externa, por parte de entidades públicas como los municipios, se encuentra normada en el “Reglamento para la contratación de Servicios de Auditoría en apoyo al Control Externo Posterior” emitido por la Contraloría General del Estado, debido a que esta entidad tiene la facultad de ejercer el control externo posterior, pues es Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, tal como se dispone en el artículo 23 de la Ley 1178 de 20 de julio de 1990; en consecuencia, norma y reglamenta la contratación de servicios de auditoría en apoyo al control externo posterior en el marco del artículo 3 inciso a) del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General, aprobado con Decreto Supremo N°23215 de 22 de julio de 1992, mismo que establece que es atribución de la Contraloría General elaborar y emitir la normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Externo Posterior

1.2 REGISTRO DE FIRMAS Y PROFESIONALES INDEPENDIENTES DE AUDITORÍA EXTERNA

Las firmas y profesionales independientes que prestan servicios de auditoría a municipios, como a otras entidades del estado enmarcadas en el artículo 3 de la Ley 1178, deben estar inscritas en el Registro de firmas y profesionales independientes de auditoría externa a cargo de la Contraloría General del Estado, entidad facultada para ejercer esta atribución.

1.3 OBLIGATORIEDAD DE LOS MUNICIPIOS PARA PRESENTAR ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS

La Ley 1178 de 20 de julio de 1990, en su artículo 27 inciso e) establece: “Dentro de los tres meses de concluido el ejercicio fiscal, cada entidad con patrimonio propio y autonomía financiera entregará obligatoriamente a la entidad que ejerce tuición sobre ella y a la

Contaduría General del Estado, y pondrá a disposición de la Contraloría General de la República, los estados financieros de la gestión anterior, junto con las notas que correspondieren y el informe del auditor interno”.

Asimismo; Artículo 2 Decreto Supremo N° 28421, 21 de octubre de 2005, señala: “Los beneficiarios presentarán de acuerdo a normativa legal vigente, Estados Financieros auditados sobre la ejecución de los recursos institucionales y auditorías operativas sobre el cumplimiento de sus Programas Operativos Anuales, con pronunciamiento expreso sobre la utilización y destino de los recursos provenientes del IDH”.

Basados en estos preceptos, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, que es el Órgano Rector de los sistemas de administración gubernamental, a través del Viceministerio de Presupuesto y Contabilidad Fiscal, emite cada ejercicio fiscal un “Instructivo de Cierre Presupuestario, Contable y de Tesorería”, donde se instruye a las entidades del estado, dentro de ellas a los municipios, la obligación de presentar sus estados financieros auditados a la Contaduría General del Estado, estableciendo plazos y sanciones por el incumplimiento. Las sanciones por el incumplimiento a estas disposiciones consisten básicamente en el congelamiento de las cuentas bancarias de la entidad.

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA FINANCIERA A MUNICIPIOS

2.1 ANTECEDENTES

Durante mi desempeño laboral, en una firma de auditores privados de la ciudad de La Paz, he desempeñado funciones como Auxiliar Contable y Auditor Junior, donde desarrollé tareas específicas del área contable y de trabajo de campo, apoyando a los equipos de auditoría de la firma en la elaboración de papeles de trabajo. Posteriormente, gracias al compromiso, honestidad, dedicación y aptitudes demostradas en el desarrollo de las tareas efectuadas, se me asignó el cargo de Asistente de Gerencia de Auditoría, donde adquirí mayores responsabilidades y conocimientos, colaborando estrechamente con el Gerente de Auditoría, en tareas tales como logística, conformación de equipos de auditoría y coordinación con los mismos, lectura y comprensión de memorándums de planificación elaboradas por los Supervisores de Auditoría, así como la redacción, reformulación, revisión de informes emergentes de los servicios de auditoría encargados a la firma y la verificación de legajos y papeles de trabajos al término de cada encargo.

Producto de la experiencia adquirida durante estos años de trabajo, en el desarrollo de alrededor 6 auditorías financieras a gobiernos municipales, en un período de 8 años, no siendo el único servicio ejecutado en todo ese tiempo, es que a continuación se describen procedimientos orientados a una auditoría financiera municipal.

Si bien son varias las auditorías financieras practicadas, para la descripción de procedimientos de auditoría, se utilizará un caso particular para ejemplificar un procedimiento determinado.

2.1.1 Objeto y Objetivo de la Auditoría

El objeto de la auditoría consistió, en todos los casos, en examinar los documentos de respaldo inherentes al sustento de los saldos presentados en los estados financieros,

correspondientes al movimiento económico de los períodos auditados en las diferentes auditorías financieras.

El objetivo general de las auditorías externas practicadas a los estados financieros de los gobiernos autónomos municipales auditados, correspondientes a una gestión determinada, ha sido emitir una opinión independiente respecto a si estos estados 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.

2.1.2 Alcance del Trabajo

Nuestro alcance, para las diferentes auditorías efectuadas, se ha limitado a la gestión objeto de revisión para la cual fuimos contratados, con un alcance mínimo del 70% sobre los saldos significativos incorporados en los estados financieros, conforme a Normas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General del Estado.

2.1.3 Normativa Aplicable

La normativa básica aplicada en la realización de servicios de auditoría financiera a municipios fue la siguiente:

- Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental.
- Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado con el D.S. No 23215 del 22 de julio de 1992.
- Normas de Auditoría Gubernamental, aprobado mediante Resolución CGE/094/2012 de 27 de agosto de 2012.
- Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, aprobado mediante Resolución CGR-1/070/2000.
- Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada aprobada con R.S. 222957.

- Normas Básicas del Sistema de Presupuesto aprobado con R.S. 225558
- Ley de Administración Presupuestaria N° 2042 y 2137 Modificación a la Ley 2042.
- Normas Básicas del Sistema de Bienes y Servicios aprobado mediante D.S. N° 181 de 28 de junio de 2009.

2.1.4 Informes Solicitados por la Entidad

Los informes solicitados por los diferentes municipios fueron básicamente los siguientes:

- Informe Borrador, en dos ejemplares
- Informe Final, en tres ejemplares conteniendo:
 - Dictamen del auditor
 - Estados Financieros de la Entidad
 - Informe de Control Interno

2.1.5 Estructura Organizativa Municipal

El Honorable Concejo Municipal es la máxima autoridad del Gobierno Municipal y constituye el órgano representativo, deliberante, normativo y fiscalizador de la gestión municipal.⁸

Las principales atribuciones del Concejo Municipal son: elaborar y aprobar el Reglamento General del Concejo Municipal, por dos tercios de votos del total de sus miembros y aprobar o ratificar convenios, de acuerdo a Ley Municipal.

El Alcalde Municipal es la Máxima Autoridad Ejecutiva del Gobierno Municipal y conforme al artículo 24 de la Ley 482 de Gobiernos Autónomos Municipalidades (ESTRUCTURA ORGANIZATIVA), el Órgano Ejecutivo está conformado de la siguiente forma:

- a) La Alcaldesa o el Alcalde Municipal.

⁸ Art. 15º y 16º de la Ley 482 de Gobiernos Autónomos Municipalidades

- b) Las Secretarías Municipales.

Asimismo, podrá incluir en su estructura:

- c) Sub Alcaldías.
- d) Entidades Desconcentradas Municipales.
- e) Entidades Descentralizadas Municipales.
- f) Empresas Municipales.

Las atribuciones del Máxima Autoridad Ejecutiva son:

- a) Representar al Gobierno Autónomo Municipal.
- b) Presentar Proyectos de Ley Municipal al Concejo Municipal.
- c) Promulgar las Leyes Municipales u observarlas cuando corresponda.
- d) Dictar Decretos Municipales, conjuntamente con las y los Secretarios Municipales.
- e) Coordinar y supervisar las acciones del Órgano Ejecutivo.

2.1.6 Sistema de Contabilidad

Los sistemas contables utilizados por los municipios auditados, para el registro de las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales y la elaboración de los estados financieros, fueron el SINCON, hasta la gestión 2013 y, a partir del ejercicio 2014, utilizaron el SIGEP, donde aplicaron el Plan Único Nacional de Cuentas para las Entidades Descentralizadas y no Descentralizadas emitido por la Contaduría General del Estado.

2.1.7 Prácticas para la Administración de Fondos

Los Gobiernos Municipales, se encuentran alcanzados por la Ley N° 2296 de Gastos Municipales de 20 de diciembre de 2001, el artículo 3 (límite al gasto de funcionamiento) señala: “se establece como porcentaje máximo para gasto de funcionamiento el 25%, que para fines de cálculo se aplica sobre el total de ingresos de las siguientes fuentes: Recursos de Coparticipación Tributaria, Ingresos Municipales Propios y recursos de la cuenta especial Dialogo 2000 para financiar los gastos de funcionamiento, sólo se pueden utilizar los ingresos municipales propios y los recursos de Coparticipación Tributaria”.

2.2 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA

La Planificación, en los servicios de auditoría en los cuales he participado como parte del personal de apoyo, inició, en algunos casos, con la firma del contrato entre partes y, en otros casos, con la emisión de una Orden de Proceder, de acuerdo a lo estipulado en el contrato.

En todos los casos, la planificación de auditoría fue designada a un supervisor auditor, con experiencia suficiente para diseñar el enfoque y el plan de trabajo de la auditoría.

2.2.1 Elaboración del Memorándum de Planificación de Auditoría

2.2.1.1 Revisión de términos de referencia

Para la elaboración del “Memorándum de Planificación de Auditoría” (MPA), hemos procedido inicialmente a la revisión de los términos de referencia del servicio, elaborados y aprobados por el municipio, con la finalidad de conocer el alcance, los objetivos, los informes a emitir, los plazos contemplados para la ejecución del servicio y la normativa aplicable del mismo, así como el interés del municipio sobre determinadas partidas o aspectos que considere de relevancia.

2.2.1.2 Comprensión de actividades

Para la comprensión de las actividades del municipio, hemos recurrido al relevamiento de información, interiorizándonos en los tipos de manejo administrativo, contable y normativo aplicables al municipio, verificando su Programa Operativo Anual (POA), para conocer el objetivo, la misión, visión, estructura organizativa, número de funcionarios y otros aspectos, también procedimos a verificación de los estados financieros y la revisión de sus notas aclaratorias, para entender sobre el tipo de operaciones y transacciones que se llevaron a cabo, tipos de activos que posee y los criterios y principios de contabilidad utilizados. También, solicitamos se nos proporcione las Resoluciones, Leyes y Decretos Municipales emitidos durante el ejercicio, así como el libro de correspondencia, a fin de identificar asuntos que pudieran ser relevantes y que pudieran afectar a los estados financieros.

2.2.1.3 Historial de auditoría

Durante los servicios realizados, en los diferentes gobiernos municipales a los que auditamos, solicitamos los informes de auditoría ejecutados por otros auditores, para tener conocimiento de la opinión, observaciones, recomendaciones e identificar áreas o ciclos en los que la entidad presenta debilidades de control interno y formarnos una perspectiva sobre el grado de confianza que se depositan en los controles internos de la institución.

En el desarrollo de nuestra labor, observamos que, debido a las limitaciones presupuestarias y la asignación de recursos para gastos corrientes, no todos los municipios del departamento de La Paz cuentan con unidades de auditoría interna. Estos municipios debieran implementar unidades de auditoría interna mancomunadas; es decir, que debieran asociarse con otros municipios de su provincia que tienen las mismas limitaciones, para contar con una unidad de auditoría interna que ejecute el control interno posterior de todos los municipios asociados y compartir el presupuesto de gasto que se asigne a esta unidad de auditoría interna; sin embargo, por la disminuida coordinación entre municipios, hemos advertido, a lo largo de nuestra experiencia, que muchos municipios del departamento de La Paz carecen de unidades de auditoría interna.

2.2.1.4 Análisis de Planificación

Inicialmente, hemos procedido a efectuar un análisis de consistencia de los estados financieros; siguiendo los siguientes procedimientos:

- Verificamos que el reporte de los estados financieros, en el formato de presentación del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, emitido por los sistemas contables utilizados por los municipios, SINCON y SIGEP Móvil, no deben presentar observaciones al pie de la página.
- Verificamos que el balance general no presente saldos negativos en el activo y pasivo, excepto en el grupo de depreciación acumulada.
- Verificamos que las cuentas patrimoniales no presenten saldos negativos, a excepción de las cuentas Resultados Afectados a bienes de Dominio Público y las

cuentas Resultados Acumulados de Ejercicios Anteriores y Resultados Acumulados, estos dos últimos pueden presentar saldos, tanto negativos como positivos.

- Verificamos la inexistencia de saldos en Caja, Fondo Rotario o Fondos en Avance; si fuera el caso, debe estar justificado y aclarado en las notas a los estados financieros.
- Verificamos que todas las cuentas del estado de recursos y gastos corrientes presenten saldos positivos.
- Verificamos que el importe correspondiente a transferencias corrientes recibidas del estado de recursos y gastos corrientes sean iguales al importe de Coparticipación Tributaria – Participación Popular y los ingresos del Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH).

Asimismo; procedimos a efectuar un análisis de estados financieros, con el objetivo de determinar áreas críticas o variaciones y saldos significativos, como en el siguiente cuadro:

GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
BALANCE GENERAL
ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS
Al 31 de diciembre de 201X
(Importes expresados en Bolivianos)

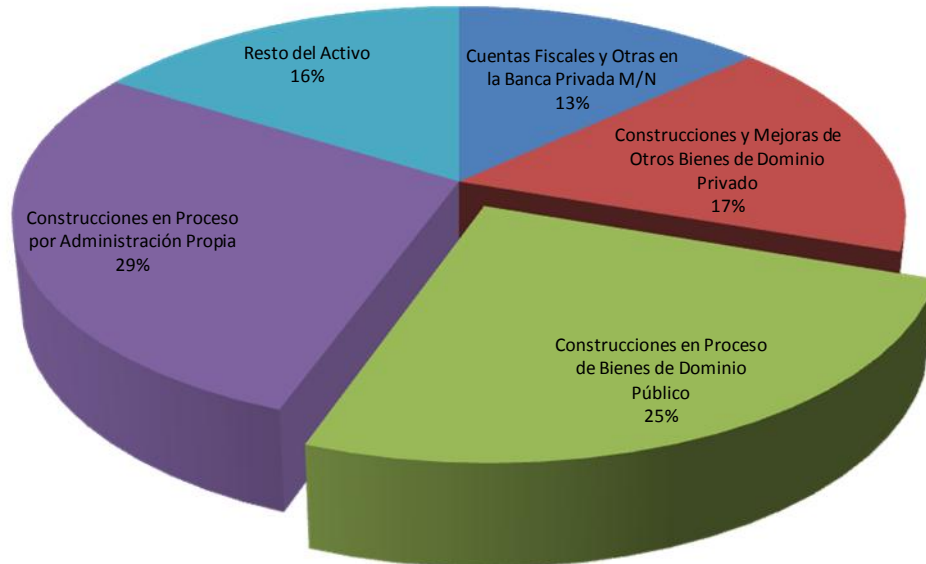
Cuenta	Descripción	2010 Reexpresado	2011	Análisis Horizontal		Análisis Vertical 2011
				Diferencias	%	
10000	ACTIVO	25,848,180.25	32,464,545.06	6,616,364.81	20.38%	100.00%
11000	Activo Corriente	2,913,610.65	5,617,311.71	2,703,701.06	48.13%	17.30%
11100	Disponible	1,789,313.33	4,271,583.76	2,482,270.43	58.11%	13.16%
11110	Caja	0.08	0.08	-	0.00%	0.00%
11120	Bancos	1,786,843.06	4,269,113.49	2,482,270.43	58.14%	13.15%
11124	Cuentas Fiscales y Otras en la Banca Privada M/N	1,786,843.06	4,269,113.49	2,482,270.43	58.14%	13.15%
11130	Fondos Rotativos	2,470.19	2,470.19	-	0.00%	0.01%
11300	Exigible a Corto Plazo	742,719.36	907,518.99	164,799.63	18.16%	2.80%
11310	Cuentas a Cobrar a Corto Plazo	380,522.43	543,445.06	162,922.63	29.98%	1.67%
11320	Otras Cuentas a Cobrar a Corto Plazo	251,327.56	251,327.56	-	0.00%	0.77%
11321	Cuentas a Cobrar de Gestiones Anteriores	204,096.70	204,096.70	-	0.00%	0.63%
11322	Otras Cuentas a Cobrar a Corto Plazo	47,230.86	47,230.86	-	0.00%	0.15%
11370	Anticipos a Corto Plazo	110,869.37	112,746.37	1,877.00	1.66%	0.35%
11500	Bienes de Consumo	381,577.96	438,208.96	56,631.00	12.92%	1.35%
11510	Inventarios de Materias Primas, Materiales y Suministros	381,577.96	438,208.96	56,631.00	12.92%	1.35%
11511	TOTAL ACTIVO CORRIENTE	2,913,610.65	5,617,311.71	2,703,701.06	48.13%	17.30%
12000	Activo No Corriente	22,934,569.60	26,847,233.35	3,912,663.75	14.57%	82.70%
12300	Activo Fijo (Bienes de Uso)	28,988,781.13	33,942,007.02	4,953,225.89	14.59%	104.55%
12310	Activo Fijo en Operación	7,813,734.81	9,152,358.30	1,338,623.49	14.63%	28.19%
12311	Edificios	1,235,817.51	1,357,168.89	121,351.38	8.94%	4.18%
12312	Equipo de Oficina y Muebles	1,887,775.15	2,241,886.60	354,111.45	15.80%	6.91%
12313	Maquinaria y Equipo de Producción	467,761.37	513,693.30	45,931.93	8.94%	1.58%
12314	Equipo de Transporte, Tracción y Elevación	2,891,288.99	3,432,837.65	541,548.66	15.78%	10.57%
12315	Equipo Médico y de Laboratorio	347,810.17	433,386.92	85,576.75	19.75%	1.33%
12316	Equipo de Comunicaciones	732,203.51	805,463.27	73,259.76	9.10%	2.48%
12317	Equipo Educativo y Recreativo	96,860.15	198,560.24	101,700.09	51.22%	0.61%
12318	Otra Maquinaria y Equipo	154,217.96	169,361.43	15,143.47	8.94%	0.52%
12320	Tierras y Terrenos	779,379.23	855,910.55	76,531.32	8.94%	2.64%
12350	Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Privado	4,629,334.04	5,688,832.04	1,059,498.00	18.62%	17.52%
12351	Construcciones y Mejoras de Viviendas	30,742.23	30,742.23	-	0.00%	0.09%
12353	Construcciones y Mejoras de Otros Bienes de Dominio Privado	4,554,551.81	5,559,096.81	1,004,545.00	18.07%	17.12%
12354	Supervisión de Construcciones y Mejoras de Bienes de Dominio Privado	44,040.00	98,993.00	54,953.00	55.51%	0.30%
12360	Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Público	6,238,125.95	8,339,890.56	2,101,764.61	25.20%	25.69%
12361	Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Público	6,117,468.82	8,212,672.43	2,095,203.61	25.51%	25.30%
12362	Supervisión de Construcciones y Mejoras de Bienes de Dominio Público	120,657.13	127,218.13	6,561.00	5.16%	0.39%
12370	Estudios y Proyectos para Construcción de Bienes Nacionales	717,132.72	717,132.72	-	0.00%	2.21%
12371	De Dominio Privado	253,733.50	253,733.50	-	0.00%	0.78%
12372	De Dominio Público	463,399.22	463,399.22	-	0.00%	1.43%

GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
BALANCE GENERAL
ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS
Al 31 de diciembre de 201X
(Importes expresados en Bolivianos)

Cuenta	Descripción	2010 Reexpresado	2011	Análisis Horizontal		Análisis Vertical 2011
				Diferencias	%	
12380	Construcciones en Proceso por Administración Propia	8,811,074.38	9,187,882.85	376,808.47	4.10%	28.30%
12400	(Depreciación Acumulada del Activo Fijo)	(6,054,211.53)	(7,094,773.67)	(1,040,562.14)	14.67%	-21.85%
12410	(Edificios)	(246,720.00)	(301,842.17)	(55,122.17)	18.26%	-0.93%
12420	(Equipo de Oficina y Muebles)	(1,688,351.75)	(2,045,620.57)	(357,268.82)	17.47%	-6.30%
12430	(Maquinaria y Equipo de Producción)	(467,760.37)	(513,692.31)	(45,931.94)	8.94%	-1.58%
12440	(Equipo de Transporte, Tracción y Elevación)	(2,891,287.99)	(3,192,374.53)	(301,086.54)	9.43%	-9.83%
12450	(Equipo Médico y de Laboratorio)	(143,351.15)	(203,046.46)	(59,695.31)	29.40%	-0.63%
12460	(Equipo de Comunicaciones)	(448,756.19)	(584,404.05)	(135,647.86)	23.21%	-1.80%
12470	(Equipo Educativo y Recreativo)	(69,971.56)	(107,602.21)	(37,630.65)	34.97%	-0.33%
12480	(Otra Maquinaria y Equipo)	(98,012.52)	(146,191.37)	(48,178.85)	32.96%	-0.45%
12481	TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	22,934,569.60	26,847,233.35	3,912,663.75	14.57%	82.70%
10000	ACTIVO	25,848,180.25	32,464,545.06	6,616,364.81	20.38%	100.00%
	Muestra seleccionada (Obligatoria)		27,228,765.58			
	Alcance		89.90%			
20000	PASIVO	2,438,361.47	2,693,329.60	254,968.13	9.47%	100.00%
21000	Pasivo Corriente	423,604.85	678,572.98	254,968.13	37.57%	25.19%
21100	Obligaciones a Corto Plazo	374,789.78	629,757.91	254,968.13	40.49%	23.38%
21110	Cuentas a Pagar a Corto Plazo	8,593.94	300,344.37	291,750.43	97.14%	11.15%
21120	Contratistas a Pagar a Corto Plazo	223,554.88	111,364.88	(112,190.00)	-100.74%	4.13%
21130	Sueldos y Salarios a Pagar a Corto Plazo	2,459.12	52,641.46	50,182.34	95.33%	1.95%
21140	Aportes y Retenciones a Pagar a Corto Plazo	140,181.84	165,407.20	25,225.36	15.25%	6.14%
21141	Aportes Patronales a Pagar a Corto Plazo	43,014.75	53,852.09	10,837.34	20.12%	2.00%
21142	Retenciones a Pagar a Corto Plazo	97,167.09	111,555.11	14,388.02	12.90%	4.14%
21300	Pasivos Diferidos a Corto Plazo	39,747.07	39,747.07	-	0.00%	1.48%
21400	Previsiones y Reservas Técnicas de Corto Plazo	9,068.00	9,068.00	-	0.00%	0.34%
21410	Previsiones para Beneficios Sociales a Corto Plazo	9,068.00	9,068.00	-	0.00%	0.34%
21411	TOTAL PASIVO CORRIENTE	423,604.85	678,572.98	254,968.13	37.57%	25.19%
22000	Pasivo No Corriente	2,014,756.62	2,014,756.62	-	0.00%	74.81%
22100	Obligaciones a Largo Plazo	2,003,976.28	2,003,976.28	-	0.00%	74.41%
22120	Otras Cuentas a Pagar a Largo Plazo	2,003,976.28	2,003,976.28	-	0.00%	74.41%
22500	Previsiones y Reservas Técnicas a Largo Plazo	10,780.34	10,780.34	-	0.00%	0.40%
22510	Previsiones para Beneficios Sociales a Largo Plazo	10,780.34	10,780.34	-	0.00%	0.40%
22511	TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	2,014,756.62	2,014,756.62	-	0.00%	74.81%
22512	TOTAL PASIVO	2,438,361.47	2,693,329.60	254,968.13	9.47%	100.00%
30000	PATRIMONIO	23,409,818.78	29,771,215.46	6,361,396.68	21.37%	100.00%
31000	Patrimonio Institucional	21,499,684.80	28,738,863.97	7,239,179.17	25.19%	96.53%
31100	Capital	13,445,943.68	15,629,660.92	2,183,717.24	13.97%	52.50%
31110	Capital Institucional	9,799,043.36	9,799,043.36	-	0.00%	32.91%
31130	Transferencias y Donaciones de Capital	3,646,900.32	5,830,617.56	2,183,717.24	37.45%	19.58%
31300	Reservas por Revalúos Técnicos de Activos Fijos	493,306.35	493,306.35	-	0.00%	1.66%
31400	Ajuste Global del Patrimonio	9,341,234.69	9,341,234.69	-	0.00%	31.38%
31500	Resultados	(1,780,799.92)	748,285.06	2,529,084.98	337.98%	2.51%
31510	Resultados Acumulados de Ejercicios Anteriores	846,026.08	653,770.18	(192,255.90)	-29.41%	2.20%
31520	Resultado del Ejercicio	-	2,721,340.88	2,721,340.88	100.00%	9.14%
31530	(Resultados Afectados a Construcciones de Bienes de Dominio Público)	(2,626,826.00)	(2,626,826.00)	-	0.00%	-8.22%
31600	Ajuste de Capital	-	1,371,209.78	1,371,209.78	100.00%	4.61%
31700	Ajuste de Reservas Patrimoniales	-	1,155,167.17	1,155,167.17	100.00%	3.88%
31701	TOTAL PATRIMONIO INSTITUCIONAL	21,499,684.80	28,738,863.97	7,239,179.17	25.19%	96.53%
32000	Patrimonio Público	1,910,133.98	1,032,351.49	(877,782.49)	-85.03%	3.47%
32001	TOTAL PATRIMONIO PÚBLICO	1,910,133.98	1,032,351.49	(877,782.49)	-85.03%	3.47%
32002	TOTAL PATRIMONIO	23,409,818.78	29,771,215.46	6,361,396.68	21.37%	100.00%
32003	TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	25,848,180.25	32,464,545.06	6,616,364.81	20.38%	109.05%
	Muestra seleccionada (Obligatoria)		26,974,871.89			
	Alcance		83.09%			

Con la finalidad de verificar la importancia de materialidad de las cuentas seleccionadas, a continuación se presenta un gráfico que evidencia la significación de las cuentas del activo, como ejemplo de la selección efectuada:

Significación de las cuentas de activo seleccionados en relación al total activo



Asimismo; procedimos a efectuar el análisis del estado de recursos y gastos:

GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
ESTADO DE RECURSOS Y GASTOS
ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS Y SELECCIÓN DE SALDOS
Al 31 de diciembre de 2011
(Importes expresados en Bolivianos)

Cuenta	Descripción	2010 Reexpresado	2011	Análisis Horizontal		Análisis Vertical 2011
				Variación	%	
50000	RECURSOS CORRIENTES	7,316,926.44	9,787,592.98	2,470,666.54	396.15%	100.00%
51000	Ingresos Tributarios	6,756.69	24,284.25	17,527.56	138.55%	0.25%
51300	Impuestos Municipales	6,756.69	24,284.25	17,527.56	138.55%	0.25%
52000	Venta de Bienes y Servicios	620.00	1,230.00	610.00	201.64%	0.01%
52200	Venta de Servicios	620.00	1,230.00	610.00	201.64%	0.01%
54000	Otros Ingresos	30,440.31	46,726.00	16,285.69	286.91%	0.48%
54100	Tasas	370.00	50.00	(320.00)	-15.63%	0.00%
54200	Derechos	20.00	30.00	10.00	300.00%	0.00%
54300	Patentes y Concesiones	2,382.00	3,643.00	1,261.00	288.90%	0.04%
54500	Multas	2,895.00	11,210.00	8,315.00	134.82%	0.11%
54900	Otros	24,773.31	31,793.00	7,019.69	452.91%	0.32%
55000	Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	15,247.00	1,547.00	(13,700.00)	-11.29%	0.02%
55300	Otros Intereses	-	1,547.00	1,547.00	100.00%	0.02%
55700	Alquiler de Edificios y/o Equipos	15,247.00	-	(15,247.00)	0.00%	0.00%
57000	Transferencias Corrientes Recibidas	7,263,862.44	9,713,805.73	2,449,943.29	396.49%	99.25%
57200	Del Sector Público No Financiero	7,263,862.44	9,713,805.73	2,449,943.29	396.49%	99.25%
57201	TOTAL RECURSOS CORRIENTES	7,316,926.44	9,787,592.98	2,470,666.54	396.15%	100.00%
	Muestra seleccionada		9,713,805.73			
	Alcance		99.25%			

GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
 ESTADO DE RECURSOS Y GASTOS
 ANÁLISIS DE ESTADOS FINANCIEROS Y SELECCIÓN DE SALDOS
 Al 31 de diciembre de 2011
 (Importes expresados en Bolivianos)

Cuenta	Descripción	2010 Reexpresado	2011	Análisis Horizontal		Análisis Vertical 2011
				Variación	%	
60000	GASTOS CORRIENTES	5,206,280.64	4,977,539.58	(228,741.06)	-2176.06%	100.00%
61000	Gastos de Consumo	4,744,019.46	4,196,153.17	(547,866.29)	-765.91%	84.30%
61100	Sueldos y Salarios	809,029.00	908,500.84	99,471.84	913.32%	18.25%
61200	Aportes Patronales	83,012.51	93,316.84	10,304.33	905.61%	1.87%
61210	Aportes Patronales al Seguro Social	71,318.12	82,147.86	10,829.74	758.54%	1.65%
61220	Aportes Patronales para Vivienda	11,694.39	11,168.98	(525.41)	-2125.76%	0.22%
61400	Costo de Bienes y Servicios	2,920,387.16	2,748,019.10	(172,368.06)	-1594.27%	55.21%
61410	Costo de Servicios no Personales	1,928,634.86	1,571,393.94	(357,240.92)	-439.87%	31.57%
61420	Costo de Materiales y Suministros	991,752.30	1,176,625.16	184,872.86	636.45%	23.64%
61600	Regalías, Patentes, Tasas, Multas y Otros	-	249.03	249.03	100.00%	0.01%
61630	Tasas, Multas y Otros	-	249.03	249.03	100.00%	0.01%
61700	Depreciación y Amortización	931,590.79	446,067.36	(485,523.43)	-91.87%	8.96%
61710	Depreciación Activo Fijo	931,590.79	446,067.36	(485,523.43)	-91.87%	8.96%
62000	Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	47,616.70	224,802.62	177,185.92	126.87%	4.52%
62200	Alquileres	47,616.70	224,802.62	177,185.92	126.87%	4.52%
62220	Otros Alquileres	47,616.70	224,802.62	177,185.92	126.87%	4.52%
65000	Transferencias Otorgadas	414,644.48	556,583.79	141,939.31	392.13%	11.18%
65100	Al Sector Privado	40,378.55	57,062.79	16,684.24	342.02%	1.15%
65200	Al Sector Público No Financiero	374,265.93	499,521.00	125,255.07	398.80%	10.04%
65201	TOTAL GASTOS CORRIENTES	5,206,280.64	4,977,539.58	(228,741.06)	-2176.06%	100.00%
40000	RESULTADOS POR EXPOSICION A LA INFLACION	-	(2,088,712.52)	(2,088,712.52)	100.00%	-41.96%
41000	Resultados por Exposición a la inflación	-	(0.10)	(0.10)	100.00%	0.00%
42000	Ajuste por Inflación y Tenencia de Bienes	-	(2,088,712.42)	(2,088,712.42)	100.00%	-41.96%
	Resultado del Ejercicio		2,721,340.98			
	Muestra seleccionada		3,656,519.94			
	Alcance		73.46%			

2.2.1.5 Consideraciones sobre significatividad

Los criterios para determinar los niveles de materialidad o significatividad, se basaron considerando los siguientes aspectos:

- Los rubros que componen los estados financieros (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos).
- Las partidas de los estados financieros sobre las cuales los usuarios del municipio desean centrar su atención.
- La naturaleza las operaciones y las fuentes de financiamiento del municipio.

En base a estas consideraciones, pudimos establecer los factores, sobre los cuales aplicamos un porcentaje de media razonable que nos permite definir límites, en términos cuantitativos, para establecer un margen de error de tolerancia, como se describe en el siguiente ejemplo:

Descripción	Porcentaje	
	Mínimo	Máximo
Total Recursos	5 %	10 %
Total Gastos	5 %	10 %
Total Activo	3 %	6 %
Total Pasivo	5 %	10 %
Total Patrimonio	3 %	6 %

Estos parámetros, que son referenciales y que pueden variar según las operaciones y necesidades de la entidad que se audita, nos fueron de utilidad a la hora de definir los errores, omisiones o desviaciones que debemos revelar en el informe de auditoría, en términos cuantitativos, como se ejemplifica a continuación:

Descripción	Saldos al 31/12/2011 Bs	MÍNIMO		MÁXIMO	
		Porcentaje	Bs	Porcentaje	Bs
Total Recursos	9.787.593	0,05	489.380	0,10	978.759
Total Gastos	4.977.540	0,05	248.877	0,10	497.754
Total Activo	32.464.545	0,03	973.936	0,06	1.947.873
Total Pasivo	2.693.330	0,05	134.666	0,10	269.333
Total Patrimonio	29.771.215	0,03	893.136	0,06	1.786.273

Las desviaciones, omisiones o errores que se deben reportar en el informe de auditoría, si bien están definidos en la etapa de la planificación, también fueron considerados y discutidos en la etapa de la elaboración del informe de auditoría, considerando no solo su materialidad, sino también la naturaleza, la importancia relativa, los efectos o impacto en los estados financieros, la adecuada revelación en las notas a los estados financieros, así como el cumplimiento de normas legales, entre otros puntos de vista expuestos por el equipo de trabajo.

2.2.1.6 Evaluación del control interno

Para el conocimiento, comprensión y comprobación preliminar de los sistemas de control interno del municipio, utilizamos cuestionarios de control interno diseñados para las diferentes áreas y operaciones de la entidad, en estos cuestionarios evidenciamos todas las

afirmaciones que los responsables de área y funcionarios realizan, documentando los mismos como parte de los papeles de trabajo, correspondientes a la planificación.

2.2.1.7 Áreas críticas de auditoría

En base a la evaluación del grado de suficiencia de los controles implantados por las diferentes unidades del municipio y la evaluación de los riesgos y el grado de importancia del mismo, procedimos a seleccionar áreas u operaciones para una revisión profunda.

Otros aspectos que llegan a influir en la selección de las operaciones o áreas críticas y que generalmente son consideradas por el supervisor de auditoría, se exponen a continuación:

- Solicitudes específicas del municipio, incluidas en los términos de referencia, sobre áreas o proyectos determinados.
- Áreas específicas y relevantes, identificadas como debilidades en auditorías anteriores.

2.2.1.8 Riesgos de auditoría

Para medir el nivel de riesgo, utilizamos la combinación de tres elementos:

- La significación (materialidad) de los saldos y transacciones auditadas.
- Los factores de riesgo que puedan existir y su importancia relativa.
- La probabilidad de ocurrencia de errores. Para ello, algunos casos, al no tratarse de auditorías recurrentes, acudimos a informes de anteriores auditores.

Esta combinación de elementos, nos provee de una mayor seguridad en el momento de categorizar los niveles de riesgo, como se describe en el siguiente cuadro:

Nivel de riesgo	Significación	Factores de riesgo	Probabilidad de ocurrencia de errores
Mínimo	No significativo	No existen	Remota

Nivel de riesgo	Significación	Factores de riesgo	Probabilidad de ocurrencia de errores
Bajo	Significativo	Existen algunos pero de menor importancia	Improbable
Medio	Muy significativo	Existen algunos	Posible
Alto	Muy significativo	Existen varios y son importantes	Probable

Fuente: Manual de Procedimientos de Auditoría Interna, Auditoría General Universidad de Buenos Aires. Página 66. Disponible en www.uba.ar/download/institucional/informes/manual.pdf

Basados en este precepto, medimos los niveles de riesgo para cada grupo, a continuación se presenta un resumen de los controles evaluados por rubro y el nivel de riesgo asignado, según su valoración en cuestionarios de control interno:

Rubros	Descripción	Nivel de Riesgo Inherente	Nivel de Riesgo de Control
Disponible	Los recursos de la entidad se encuentran depositados en cuentas fiscales del Banco Unión, el 99% de los recursos provienen de transferencias del Gobierno Central y los pagos son autorizados por la MAE y Oficial Mayor. Las cuentas bancarias son conciliadas mensualmente con el extracto bancario.	Bajo	Bajo
Exigible	La entidad no cuenta con un responsable para la conciliación de los exigibles (Cuentas por Cobrar a Corto Plazo y Otras Cuentas a Cobrar a Corto Plazo). No se clasifican a los deudores por antigüedad. Se ha procedido a elaborar carpetas individuales de Cuentas por Cobrar a Corto Plazo pero que no se encuentran verificadas por un responsable autorizado. Existen saldos que se mantienen sin movimiento y que datan de gestiones anteriores al 2010.	Medio	Alto
Activo no Corriente	La entidad no ha realizado el recuento físico de activos fijos al cierre de cada ejercicio. No cuenta con documentación saneada de los inmuebles expuestos en edificios, tierras y terrenos. Las cuentas: "Construcciones y Mejoras de Otros Bienes de Dominio Privado", "Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Público" y "Construcciones en Proceso por Administración Propia", mantienen saldos sin movimiento y que datan de ejercicios pasados; no se cuentan con actas de cierre de cada obra ni carpetas	Alto	Alto

Rubros	Descripción	Nivel de Riesgo Inherente	Nivel de Riesgo de Control
	técnicas, ni informes donde se puedan verificar la conclusión de cada obra expuesta en estas cuentas y regularizadas como parte del activo o patrimonio.		
Pasivo	Las cuentas de pasivo llevan un control en auxiliares, que permite su identificación y seguimiento con documentos que guardan relación con las obligaciones generadas. La cancelación es autorizada por la MAE.	Bajo	Bajo
Ingresos	Los recursos de la entidad se encuentran depositados en cuentas fiscales del Banco Unión, el 99% de los recursos provienen de transferencias del Gobierno Central.	Bajo	Bajo
Gastos	Los pagos son autorizados por la MAE y un funcionario del área financiera. Los gastos están enmarcados y se ejecutan en base a un presupuesto aprobado. Los gastos son respaldados con documentación que sustenta su pago y el uso de los recursos en actividades propias del municipio y clasificados en partidas presupuestarias conforme a clasificadores de gastos emitidos por el ente rector.	Bajo	Medio

2.2.1.9 Estrategias de auditoría

De la misma forma, a partir de la medición del riesgo y el grado de confianza en los controles internos, procedimos a establecer el enfoque de auditoría para determinadas operaciones, estableciendo pruebas analíticas y sustantivas para disminuir el nivel de riesgo, análogos al siguiente ejemplo:

NIVELES	ENFOQUE
RIESGO INHERENTE NO SIGNIFICATIVO	Uso del muestreo: Improbable
RIESGO INHERENTE BAJO	Uso del muestreo: Improbable si se confía en los controles. Apropiado para pruebas sustantivas si el riesgo de control es alto.
RIESGO INHERENTE MODERADO	Uso del muestreo: Posible para controles si existe alta confianza en ellos. Si se deposita baja confianza en los controles su aplicación será posible para pruebas sustantivas
RIESGO INHERENTE ALTO	Uso del muestreo: Posible uso para pruebas de controles si se deposita gran confianza en ellos y para pruebas sustantivas de transacciones y saldos.

Fuente: Manual de Auditoría Financiera Gubernamental de la República de Ecuador, Agosto 2001. Disponible en <http://www.contraloria.gob.ec/documentos/normatividad/manaudfin.pdf>

Para la toma de muestras, si bien la norma de auditoría financiera (NE/CE-012) de la Contraloría General del Estado, menciona el método de muestreo estadístico, su uso no es

obligatorio; pudiendo utilizarse el método de muestreo no estadístico, que se sustenta en el criterio del auditor, prevaleciendo la experiencia para la selección de partidas y transacciones objeto de revisión.

Uno de los factores que generalmente influyen en la selección de las transacciones, es el tiempo y los recursos con los que se dispone para la ejecución de la auditoría. Teniendo tiempo y recursos limitados, el supervisor de auditoría se inclina a plantear una selección de la muestra basada en la materialidad de las transacciones.

El alcance de la muestra y de la revisión general de la auditoría financiera a municipios, no debe ser inferior al 70%, porcentaje establecido en el Reglamento para la contratación de Servicios de Auditoría en apoyo al Control Externo Posterior, aprobado por la Contraloría General del Estado.

Los programas de trabajo son diseñados, por el supervisor de auditoría, específicamente para la evaluación de cada uno de los elementos o componentes a ser examinados y que fueron previamente seleccionados para este fin, basados en la evaluación de los riesgos y selección de áreas críticas.

Estos programas incluyen procedimientos específicos para la realización de pruebas analíticas y/o sustantivas, conforme a las características de cada uno de los componentes o cuentas que se revisan (Ver Anexo 1).

Si bien estos procedimientos están previamente establecidos en la etapa de la planificación, pueden surgir aspectos adversos, en el desarrollo del trabajo, que ameriten incorporar otros procedimientos que pueden modificar el alcance y naturaleza de la planificación inicial, pero que son necesarios para alcanzar los objetivos del servicio, por lo que los programas requieren cierto grado de flexibilidad.

Los programas de trabajo para los componentes de gastos, son diseñados de forma independiente para cada una de las partidas que se pretende revisar, debido a que cada una de las partidas de gastos tienen características y procedimientos específicos para su

ejecución, conforme al clasificador de gasto aprobado por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y que es de uso obligatorio para las municipalidades.

2.2.1.10 Conformación del equipo y cronograma de trabajo

Los equipos de trabajo para los servicios solicitados fueron conformados en base a los requerimientos del municipio, establecidos en el Documento Base de Contratación y los Términos de Referencia del servicio de auditoría; adicionalmente, se designó a personal de apoyo para llevar a cabo el encargo.

También, se elaboró el cronograma de actividades describiendo las etapas de la auditoría y las fechas establecidas para cada etapa, concordantes con el plazo previsto en los términos de referencia y contrato del servicio de auditoría. El cronograma puede exponerse de acuerdo al siguiente ejemplo:

CRONOGRAMA

Actividades	Fechas
Inicio de la planificación de la auditoría	14/03/201X
Inicio de la etapa de ejecución de las pruebas de auditoría	29/01/201X
Emisión del Informe Preliminar de Auditoría	06/03/201X
Emisión del informe Final de Auditoría	20/03/201X

Asimismo; se estimó el tiempo y horas de trabajo para cada miembro del equipo (carga horaria), similar al siguiente ejemplo:

ADMINISTRACIÓN DEL TRABAJO (Presupuestado en horas de trabajo)

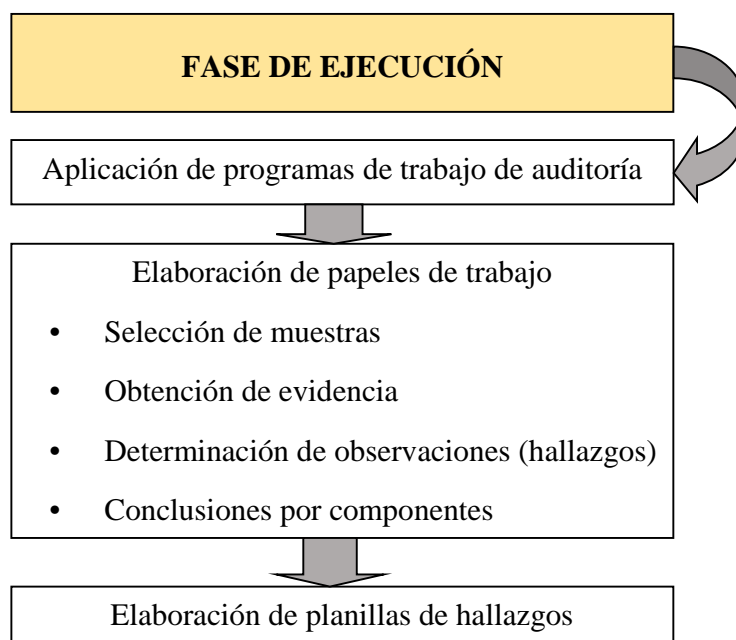
Personal	Planificación Programación	Ejecución	Comunicación de Resultados	Total
Socio	32	92	56	180
Gerente de Auditoría	64	184	112	360
Supervisor de Auditoría	72	238	180	490
Auditor Senior	80	230	140	450
Totales	248	744	488	1.480

2.3 FASE DE EJECUCIÓN

De acuerdo a la experiencia adquirida como parte del personal en una firma de auditoría, podría concluir en que la fase de ejecución es la etapa donde se aplican los procedimientos

descritos en los programas de trabajo, diseñados en la etapa de planificación, para la obtención de evidencia suficiente y competente del sustento de las transacciones y los saldos contables de los estados financieros de la entidad, a fin de comprobar la veracidad de las afirmaciones de la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE) del municipio que se audita con respecto a dichos estados (existencia u ocurrencia, integridad, propiedad o exigibilidad, valuación, presentación y revelación). El desarrollo de estos procedimientos se encuentra plasmado en los papeles de trabajo, elaborados en el trabajo de campo.

La fase de ejecución del servicio de auditoría financiera se resume en el siguiente cuadro:



2.2.1 Aplicación de Programas de Trabajo de Auditoría

En esta etapa, ejecutamos los procedimientos descritos en los programas de auditoría, diseñados para cumplir los objetivos de la misma.

Como un paso inicial, procedemos a solicitar y obtener la información y documentación del municipio; posteriormente, iniciamos la apertura de hojas llave (Cédulas Sumarias), como por ejemplo:

Preparado por
Revisado por
Fecha

BALANCE GENERAL
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
Al 31 DE DICIEMBRE DE 2011
 (Expresado en Bolivianos)

CODIGO	CUENTAS	Saldos al 31/12/2010	REF. P/T:	Saldos al 31/12/2011	Ajustes		Reclasificaciones		Saldos Ajustados
					Debe	Haber	Debe	Haber	
10000	ACTIVO								
11000	Activo Corriente								
11100	Disponible	1.789.313,33	B	4.271.583,76					
11300	Exigible a Corto Plazo	742.719,36		907.518,99					
11500	Bienes de Consumo	381.577,96		438.208,96					
11511	TOTAL ACTIVO CORRIENTE	2.913.610,65		5.617.311,71					
12000	Activo No Corriente								
12481	TOTAL ACTIVO NO CORRIENTE	22.934.569,60	C	26.847.233,35					
12482	TOTAL ACTIVO	25.848.180,25		32.464.545,06					
20000	PASIVO								
21000	Pasivo Corriente								
21100	Obligaciones a Corto Plazo	374.789,78		629.757,91					
21400	Previsiones y Reservas Técnicas de Corto Plazo	9.068,00	D	9.068,00					
21411	TOTAL PASIVO CORRIENTE	423.604,85		678.572,98					
22000	Pasivo No Corriente								
22100	Obligaciones a Largo Plazo	2.003.976,28	E	2.003.976,28					
22500	Previsiones y Reservas Técnicas a Largo Plazo	10.780,34	D	10.780,34					
22511	TOTAL PASIVO NO CORRIENTE	2.014.756,62		2.014.756,62					
22512	TOTAL PASIVO	2.438.361,47		2.693.329,60					
30000	PATRIMONIO								
31000	Patrimonio Institucional								
31100	Capital	13.445.943,68	F	15.629.660,92					
31500	Resultados	(1.780.799,92)	F	748.285,06					
31600	Ajuste de Capital	-	F	1.371.209,78					
31700	Ajuste de Reservas Patrimoniales	-	F	1.155.167,17					
31701	TOTAL PATRIMONIO INSTITUCIONAL	21.499.684,80		28.738.863,97					
32000	Patrimonio Público								
32001	TOTAL PATRIMONIO PUBLICO	1.910.133,98		1.032.351,49					
32002	TOTAL PATRIMONIO	23.409.818,78		29.771.215,46					
32003	TOTAL PASIVO + PATRIMONIO	25.848.180,25		32.464.545,06					

Asimismo; procedemos a la apertura de las cédulas subsumarias, como se detalla a continuación:

Preparado por
Revisado por
Fecha

ACTIVO NO CORRIENTE
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X Al 31 DE DICIEMBRE DE 2011
 (Expresado en Bolivianos)

CODIGO	CUENTAS	Saldos al 31/12/2010	REF. P/T:	Saldos al 31/12/2011	Ajustes		Reclasificaciones		Saldos Ajustados
					Debe	Haber	Debe	Haber	
12300	Activo Fijo (Bienes de Uso)								
12310	Activo Fijo en Operación	7.813.734,81	C1	9.152.358,30					
12320	Tierras y Terrenos	779.379,23		855.910,55					
12350	Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Privado	4.629.334,04		5.688.832,04					
12360	Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Público	6.238.125,95	C2	8.339.890,56					
12370	Estudios y Proyectos para Construcción de Bienes Nacionales	717.132,72		717.132,72					
12380	Construcciones en Proceso por Administración Propia	8.811.074,38	C3	9.187.882,85					
TOTAL		28.988.781,13		33.942.007,02					
12400	(Depreciación Acumulada del Activo Fijo)	(6.054.211,53)		(7.094.773,67)					
TOTAL		(6.054.211,53)		(7.094.773,67)					
NETO		22.934.569,60		26.847.233,35					

También procedemos a la apertura de hojas llaves del estado de recursos y gastos:

Audidores & Consultores Multidisciplinarios

Cliente: Gobierno Autónomo Municipal X
 Período: Al 31 de diciembre de 2011

Preparado por	
Revisado por	
Fecha	

RECURSOS Y GASTOS CORRIENTES
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
Al 31 DE DICIEMBRE DE 2011
 (Expresado en Bolivianos)

CODIGO	Cuentas	Saldos al 31/12/2010	REF. P/T:	Saldos al 31/12/2011	Ajustes		Reclasificaciones		Saldos Ajustados
					Debe	Haber	Debe	Haber	
50000	RECURSOS CORRIENTES								
51000	Ingresos Tributarios	6.756,69		24.284,25					
52000	Venta de Bienes y Servicios	620,00		1.230,00					
54000	Otros Ingresos	30.440,31		46.726,00					
55000	Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	15.247,00		1.547,00					
57000	Transferencias Corrientes Recibidas	7.263.862,44	R	9.713.805,73					
	TOTAL	7.316.926,44		9.787.592,98					
60000	GASTOS CORRIENTES								
61000	Gastos de Consumo	4.744.019,46	S	4.196.153,17					
62000	Intereses y Otras Rentas de la Propiedad	47.616,70		224.802,62					
65000	Transferencias Otorgadas	414.644,48		556.583,79					
	TOTAL	5.206.280,64		4.977.539,58					

Audidores & Consultores Multidisciplinarios

Cliente: Gobierno Autónomo Municipal X
 Período: Al 31 de diciembre de 2011

Preparado por	
Revisado por	
Fecha	

TRANSFERENCIA CORRIENTES RECIBIDAS
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
Al 31 DE DICIEMBRE DE 2011
 (Expresado en Bolivianos)

CODIGO	Cuentas	Saldos al 31/12/2010	REF. P/T:	Saldos al 31/12/2011	Ajustes		Reclasificaciones		Saldos Ajustados
					Debe	Haber	Debe	Haber	
57000	<i>Transferencias Corrientes Recibidas</i>								
57200	Del Sector Público No Financiero	7.263.862,44	R1	9.713.805,73					
	TOTAL	7.263.862,44		9.713.805,73					

Audidores & Consultores Multidisciplinarios

Cliente: Gobierno Autónomo Municipal X
 Período: Al 31 de diciembre de 2011

Preparado por	
Revisado por	
Fecha	

GASTOS DE CONSUMO
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
Al 31 DE DICIEMBRE DE 2011
 (Expresado en Bolivianos)

CODIGO	Cuentas	Saldos al 31/12/2010	REF. P/T:	Saldos al 31/12/2011	Ajustes		Reclasificaciones		Saldos Ajustados
					Debe	Haber	Debe	Haber	
30000	GASTOS CORRIENTES								
61000	<i>Gastos de Consumo</i>								
61100	Sueldos y Salarios	809.029,00	S1	908.500,84					
61200	<i>Aportes Patronales</i>								
61210	Aportes Patronales al Seguro Social	71.318,12		82.147,86					
61220	Aportes Patronales para Vivienda	11.694,39		11.168,98					
61400	<i>Costo de Bienes y Servicios</i>								
61410	Costo de Servicios no Personales	1.928.634,86	S2	1.571.393,94					
61420	Costo de Materiales y Suministros	991.752,30	S3	1.176.625,16					
61600	<i>Regalías, Patentes, Tasas, Multas y Otros</i>								
61630	Tasas, Multas y Otros	-		249,03					
61700	<i>Depreciación y Amortización</i>								
61710	Depreciación Activo Fijo	931.590,79		446.067,36					
	TOTAL	4.744.019,46		4.196.153,17					

2.2.2 Elaboración de Papeles de Trabajo

2.2.2.1 Selección de muestras

Para la selección de la muestra, se considera la importancia relativa de la ésta, es decir su materialidad. Nuestra selección se basó en los criterios previamente establecidos en la planificación de la auditoría, su determinación nos permitió establecer los proyectos, procesos, cuentas, contratos, facturas o partidas, a las que se aplicaron los procedimientos descritos en los programas de trabajo de auditoría.

La selección de muestras, como mencionamos con anterioridad, en la etapa de planificación, no debe ser menor al 70%, por lo que aplicamos este porcentaje en la selección de transacciones. La selección de transacciones, para los grupos de activos y pasivos no tuvo mayor dificultad, así como la cuenta “Transferencias Corrientes Recibidas”, correspondiente al grupo de recursos expuesta en el estado de recursos y gastos, que fue verificada en su integridad (al 100%); sin embargo, la selección y segregación de las muestras correspondientes a gastos, tuvo mayor complejidad, organizándose la misma de la siguiente forma:

GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL X
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL X

Al 31 de Diciembre de 2011
(Expresado en Bolivianos)

GRUPO 61420 : COSTO DE SERVICIOS NO PERSONALES

PARTIDA	DETALLE	REF. P/T	MUESTRA SEGÚN AUDITORIA	Muestra Auditoria
21200	Energía electrica		50.523,21	3%
22210	Viaticos por viajes al interior del pais		108.724,00	7%
22300	Fletes y almacenamiento		25.310,50	2%
22500	Seguros		8.063,38	1%
22600	Transporte de personal		5.269,00	0%
24110	Mantenimiento y reparación de inmuebles		97.788,36	6%
24120	Mantenimiento y reparación de vehículos		193.689,00	12%
25110	Gastos del seguro de salud del adulto mayor		157.392,65	10%
25120	Gastos especializados por atencion medica		78.496,00	5%
25210	Consultorias por producto		107.004,00	7%
25220	Consultores en linea		55.350,00	4%
25230	Auditorias externas		169.500,00	11%
25300	Comisiones y gastos bancarios		4.761,00	0%
25900	Servicios manuales		7.553,00	0%
26990	Otros		30.900,00	2%
MUESTRA SELECCIONADA			1.100.324,10	70%
TOTAL COSTO DE SERVICIOS NO PERSONALES			1.571.393,94	
ALCANCE DE LA MUESTRA			70%	

Para llegar a la conformación de la muestra citada, de la cuenta “Costo de Servicios no Personales”, se procedió a la selección de las transacciones directamente del mayor de la cuenta, posteriormente se procedió a la segregación de transacciones por partida presupuestaria, en sus respectivas planillas analíticas, para posteriormente ser transferida a la planilla que antecede.

Cabe hacer notar, que es recomendable, antes de tomar una muestra de las transacciones de una determinada cuenta o partida, eliminar aquellas transacciones que fueron regularizadas, anulando la transacción original y que no tienen ningún efecto en el saldo de la cuenta que se examina. Como en el siguiente ejemplo:

ANULACIÓN DE PARTIDAS DE REGULARIZACIÓN

Fecha	Beneficiario	Debe	Haber
16/11/2011	EMPRELPAZ, INNTEC GROUP,GAS CENTRO , OTROS	-	14,512.49
16/11/2011	AFPS - ENERO 2011	-	8,596.65
25/11/2011	JOSE TINTAYA JALLURANA	-	10,011.36
25/11/2011	Reversión del Cbte No [0000990]	8,596.65	-
14/12/2011	FORMULARIO AFPS - ENERO	-	7,506.56

Lógicamente, para cada caso, se tendrá que considerar la naturaleza de la cuenta, el lapso de tiempo transcurrido entre la generación del registro y su anulación, antes de descartar su selección para el análisis.

2.2.2.2 Obtención de evidencia

En el desarrollo de los procedimientos de auditoría, hemos obtenido evidencia, correspondiente al sustento de las transacciones. De acuerdo a los objetivos planteados en los programas de trabajo, se ha obtenido evidencia física, como en el caso la verificación ocular de algunos proyectos ejecutados por la entidad, conforme a muestra requerida en los programas de trabajo. También, obtuvimos y verificamos evidencia documental, obtenida de los comprobantes contables proporcionados por el municipio; asimismo, hemos solicitado confirmaciones de terceros sobre saldos de bancos, deudores y acreedores y un informe del área legal sobre asuntos de litigios en curso y resueltos por la entidad, a fin de obtener evidencia testimonial.

Todos los tipos de evidencia obtenidos en el desarrollo del trabajo de campo, contribuyen al cumplimiento de los objetivos de auditoría, como se expone en el siguiente cuadro:

Tipos de evidencia	Objetivos de Auditoría				
	Exactitud	Existencia	Integridad	Propiedad	Valuación
Evidencia física		X			
Evidencia documental	X	X	X	X	X
Evidencia testimonial		X	X	X	X
Evidencia analítica	X	X			X

Fuente: Manual de Procedimientos de Auditoría Interna, Auditoría General Universidad de Buenos Aires. Página 98.
Disponible en www.uba.ar/download/institucional/informes/manual.pdf

Para la verificación de evidencia documental, hemos utilizado planillas analíticas diseñadas para cada partida presupuestaria, con el objetivo de verificar aspectos específicos sobre el cumplimiento de normas y el respaldo apropiado de cada transacción, como se ejemplifica a continuación:

PLANILLA ANALÍTICA
GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011
(Expresado en Bolivianos)

Partida: 22300 Fletes y almacenamiento

Ref. PT	Fecha	Nro Cbte.	Fuente	N° de CHEQUE	BENEFICIARIO	Fecha de cobro de cheque	Descripción	Importe	Procedimientos									Observaciones	
									1	2	3	4	5	6	7	8	9		
	28/12/2011	0000933	44/115	29	VICTOR TOUCHARD LUNA	22/12/2011	REGISTRO POR PAGO FINAL SEGUN CONTRATO PARA MANTENIMIENTO DE CAMINO TRAMO ANCOCORA - MATARA. ADJUNTO: SOLICITUD DE PAGO, ORDEN DE ENTREGA DE FONDOS, FOTOCOPIA DE CHEQUE N° 029, FACTURA, COPIA DEL CONTRATO SUSCRITO E INFORME FINAL.	11.543,50	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	n/a	
	29/12/2011	0001018	41/119		SERVICIOS DE TRANSPORTE - VARIOS		POR SERVICIOS DE TRANSPORTE EFECTUADOS DURANTE LA GESTIÓN PENDIENTES DE PAGO. SEGUN OFICIOS DE SOLICITUD Y RESUMEN ADJUNTOS.	8.619,00	✓	x	x	x	x	x	x	x	x	x	NO SE EVIDENCIO EL CBTE. DE CONTABILIDAD
	28/12/2011	0000925	41/113	69	RAMIRO ACUÑA ALATA - DESCARGO CH: 069	13/12/2011	REGISTRO POR DESCARGO DEL CHEQUE N° 069, POR DIFERENTES PAGOS REALIZADOS. ADJUNTO: PLANILLA DE DESCARGO.	5.148,00	✓	n/a	✓	n/a	n/a	n/a	n/a	✓	✓		
	Cbte Revisado	3					Importe sujeto a evaluación	25.310,50											

ALCANCE

La cuenta analizada cubre el 2 % de la cuenta de servicios no personales.

FUENTE

Documentos Contables y Base de Datos del Sistema de Contabilidad Integrado (S.I.N.C.O.N. gestión 2011), proporcionados por el Gobierno Autónomo Municipal de Laribay.

OBJETIVO

Determinar la adecuada exposición, valuación, registro e integridad del saldo de la partida

CONCLUSIÓN

Considerando los resultados obtenidos y de la aplicación de los procedimientos de auditoría detallados en el punto del programa de trabajo, concluimos que los saldos correspondientes a la ejecución de gastos son válidos y razonables, conforme a los objetivos de auditoría, excepto a las observaciones reportadas.

T/R

✓ Verificado con documento de respaldo

x No cumple

N/A No Aplica

- | | |
|----|--|
| 1 | COMPROBANTE DEBIDAMENTE FIRMADO Y AUTORIZADO |
| 2 | ORDEN ENTREGA DE FONDOS |
| 3 | FOTOCOPIAS CHEQUE Y C.I. |
| 4 | FACTURA |
| 5 | SOLICITUD DE PAGO |
| 6 | INFORME DE MANTENIMIENTO DEL CONTRATISTA |
| 7 | ACTA DE CONFORMIDAD |
| 8 | CONTRATO DE SERVICIO |
| 9 | DESCARGO FONDOS EN AVANCE |
| 10 | COMPROBANTE DE PAGO |

PLANILLA ANALÍTICA
GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL X
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL X
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011
 (Expresado en Bolivianos)

Partida: 21200 Energia electrica

Ref. P/T	Fecha	Nro Cbte.	Fuente	N° de cheque	BENEFICIARIO	Fecha de cobro de cheque	Descripción	Importe	Procedimientos				Observaciones
									1	2	3	4	
	15/09/2011	0000504	41/119	1218	ENDE AROMA - BANCO UNION - 1-4713372	21/09/2011	REGISTRO POR PAGO DE CONSUMO DE ENERGIA ELECTRICA, HASTA EL MES DE AGOSTO DE 2011. ADJUNTO: NOTA DE DEUDA DE LOS CENTROS DE SALUD SECCION LURIBAY, REQUERIMIENTO DE INFORMACION DE LA DEUDA A ENDE AROMA, FOTOCOPIA DE CHEQUE N° 1218, BOLETA DE DEPOSITO Y FACTURAS.	28.941,99	✓	✓	✓	✓	
	15/09/2011	0000505	41/119	1219	ENDE AROMA - BANCO UNION - 1-4713372	21/09/2011	REGISTRO POR PAGO DE CONSUMO DE ENERGIA ELECTRICA, HASTA EL MES DE AGOSTO DE 2011. ADJUNTO: NOTA DE DEUDA DE LAS UNIDADES EDUCATIVAS SECCION LURIBAY, REQUERIMIENTO DE INFORMACION DE LA DEUDA A ENDE AROMA, FOTOCOPIA DE CHEQUE N° 1219, BOLETA DE DEPOSITO Y FACTURAS.	14.790,50	✓	✓	✓	✓	
	15/09/2011	0000502	41/113	6791	ENDE AROMA - BANCO UNION - 1-4713372	01/09/2011	REGISTRO POR PAGO DE CONSUMO DE ENERGIA ELECTRICA, HASTA EL MES DE AGOSTO DE 2011. ADJUNTO: NOTA DE DEUDA DEL EJECUTIVO MUNICIPAL, REQUERIMIENTO DE INFORMACION DE LA DEUDA A ENDE AROMA, FOTOCOPIA DE CHEQUE N° 6791, BOLETA DE DEPOSITO Y FACTURAS.	6.790,72	✓	✓	✓	✓	
	Cbte Revisad	3					Importe sujeto a evaluación	50.523,21					

ALCANCE

La cuenta analizada cubre el 3 % de la cuenta de servicios no personales.

FUENTE

Documentos Contables y Base de Datos del Sistema de Contabilidad Integrado (S.I.N.C.O.N. gestión 2011), proporcionados por el Gobierno Autónomo Municipal

OBJETIVO

Determinar la adecuada exposición, valuación, registro e integridad del saldo de la partida

CONCLUSIÓN

Considerando los resultados obtenidos y de la aplicación de los procedimientos de auditoría detallados en el punto 5 del programa de trabajo, concluimos que los saldos correspondientes a la ejecución de gastos son válidos y razonables, conforme a los objetivos de auditoría.

T/R

✓ Verificado con documento de respaldo

ATRIBUTOS PUNTO 5 DEL PROGRAMA

1	COMPROBANTE DEBIDAMENTE FIRMADO Y AUTORIZADO
2	ORDEN ENTREGA DE FONDOS
3	BOLETA BANCARIA
4	DETALLE DE UNIDADES EDUCATIVAS

Por otra parte, en los servicios realizados, siempre valoramos la calidad y suficiencia de la documentación obtenida, centrándonos en los controles claves o principales implementados por el municipio, pudiendo extender, en algunos casos, el alcance de los procedimientos de auditoría, en caso de que cierta evidencia no logre satisfacerlos; por ejemplo, nos tocó revisar un caso específico correspondiente a la compra de materiales de construcción, por una suma de dinero que superaba los Bs90.000, descrito en los comprobantes contables como “compra de madera de distintas medidas” para la construcción de un módulo policial. Esta transacción se había llevado a cabo tres gestiones anteriores a la revisión de auditoría que llevábamos ejecutando. Inicialmente, solo estaba planificada la revisión documental de

estas transacciones; sin embargo, la documentación presentada por la entidad no era suficiente, constaba de las solicitudes de compra, cumplía con los procedimientos de contratación, constaba con la solicitud de pago y factura fiscal correspondiente, se adjuntaba la fotocopia de cheque emitido al proveedor; pero no existía evidencia de la entrega del material al municipio, ni de la carpeta técnica del proyecto; igualmente, no se evidenciaban otros gastos para dicha obra. A fin de verificar el uso o almacenamiento del material, decidimos extender nuestros procedimientos, visitando la obra en cuestión y solicitando, a través del municipio, una confirmación al beneficiario sobre la entrega de los materiales de construcción así como fotocopias legalizadas por el mismo proveedor de las notas de remisión de dichos materiales. Finalmente, verificamos la inexistencia de dicha obra y del material adquirido; posteriormente, recibimos la confirmación del proveedor indicando que la venta del material no incluía el traslado del mismo, por lo que se encontraba almacenado en sus depósitos a disposición del municipio. Lógicamente, a partir de este antecedente, donde la entidad realiza la cancelación total por la compra de madera, pero nadie reclama la entrega del mismo, tuvimos que extender nuestros procedimientos y ser más rigurosos en el análisis y revisión de la evidencia en transacciones de similar naturaleza.

2.2.2.3 Determinación de observaciones (hallazgos)

Los hallazgos reportados incluyen los atributos de: Condición, Criterio, Causa, Efecto, y las recomendaciones fueron dirigidas a la Máxima autoridad Ejecutiva del municipio. Cada uno de los atributos se ha desarrollado de la siguiente manera:

- La Condición de las observaciones se han limitado a la descripción de los hechos de manera objetiva y medida, tal cual se los evidenció, evitando emitir juicios de valor que pueden afectar a la reputación de personas o instituciones.
- Los Criterios fueron sustentados principalmente en normativas legales y técnicas aplicables a las actividades del municipio (leyes, decretos, reglamentos, resoluciones normativas, manuales, instructivos, reglamentos internos, etc.). El incumplimiento total o parcial del Criterio, da lugar a que se reporte la Condición.

- Las Causas identificadas fueron varias, dependiendo los casos y los municipios, siendo algunas de ellas:
 - Inadecuada segregación de funciones
 - Inexistencia de normas internas o normas inadecuadas u obsoletas
 - Insuficiente capacitación de personal de áreas clave
 - Desconocimiento de las normas
 - Falta de recursos (humanos, financieros o materiales)
 - Negligencia o descuido en el desarrollo de tareas por parte de los funcionarios
 - Insuficiente supervisión del trabajo

- El Efecto de los hallazgos, también dependen de los casos y los municipios, siendo los más comunes:
 - La ineficiente en la administración de los recursos de la entidad.
 - La pérdida de recursos del municipio.
 - El incumplimiento o transgresión de la normativa aplicable.
 - Gastos indebidos.
 - Distorsiones en los saldos presentados en los estados financieros.
 - La inconfiabilidad sobre la información presentada por el municipio.

- Nuestras recomendaciones fueron dirigidas a la Máxima Autoridad Ejecutiva MAE, para que tome acciones correctivas y fortalezca el sistema de control interno, a través de los funcionarios responsables de las distintas unidades.

La aplicación de nuestras recomendaciones debería anular y dejar sin efecto las Causas que generan las diferentes condiciones Reportadas.

A continuación citamos un ejemplo de atributos de un hallazgo, con la finalidad de ilustrar la determinación de los mismos:

Fondos Rotativos de gestiones anteriores pendientes de descargo

Condición

Se ha analizado y efectuado el seguimiento a la cuenta Fondos Rotativos de la gestión 2010, misma que expone un saldo de Bs687.506,59, dicha cuenta se encuentra sin movimiento desde el cierre del ejercicio 2010 hasta la fecha y corresponde a recursos entregados al Sr. A. L., exfuncionario del municipio. A la fecha, la entidad no ha tomado acciones para la recuperación de estos recursos.

Criterio.

La Ley 1178, de 20 de julio de 1990 , artículo 27, inciso c), señala: “Toda entidad, funcionario o persona que recaude, reciba, pague o custodie fondos, valores o bienes del Estado, tiene la obligación de rendir cuenta de la administración a su cargo por intermedio del sistema contable especificando la documentación sustentatoria y las condiciones de su archivo”.

Por otra parte, el Instructivo para el Cierre Presupuestario, Contable y de Tesorería de la gestión fiscal 2010, señala:

2. Fondos Rotativos, Fondos en Avance y Cajas Chicas, inciso c) “Cuando existan saldos no utilizados en las Cajas Chicas, éstos deben ser depositados en la cuenta corriente fiscal del Fondo Rotativo y los saldos no utilizados del citado fondo, deben ser depositados en las Cuentas Únicas hasta el 20 de diciembre de 2010...”.
- g) Las Normas Básicas del Sistema de Presupuesto establecen que la vigencia del Presupuesto Público comprende el período del 1 de enero al 31 de diciembre de cada gestión, en consecuencia los fondos que no sean objeto de rendición de cuentas dentro del ejercicio fiscal, deben ser devueltos a sus cuentas fiscales de origen.
- h) En caso de identificarse fondos entregados que no fueron objeto de rendición de cuentas en el plazo establecido, según reglamento de cada entidades o resolución administrativa que ordena su entrega y rendición, el responsable del Área Administrativa Financiera mediante la Máxima Autoridad Ejecutiva, deberá remitir en el plazo más breve posible la documentación relativa a dichos fondos a la Unidad de Auditoría Interna, para que ésta determine si las mismas serán consideradas en el

examen de confiabilidad de los registros y Estados Financieros o en la ejecución de una auditoría especial específica, sin perjuicio de iniciar el proceso administrativo interno.

Causa.

Este hecho se debe a la falta de control y supervisión del responsable del área financiera y desconocimiento de la normativa aplicable.

Efecto.

Lo mencionado, ocasiona un perjuicio económico al municipio, pudiendo derivar en la determinación de responsabilidades por la función pública.

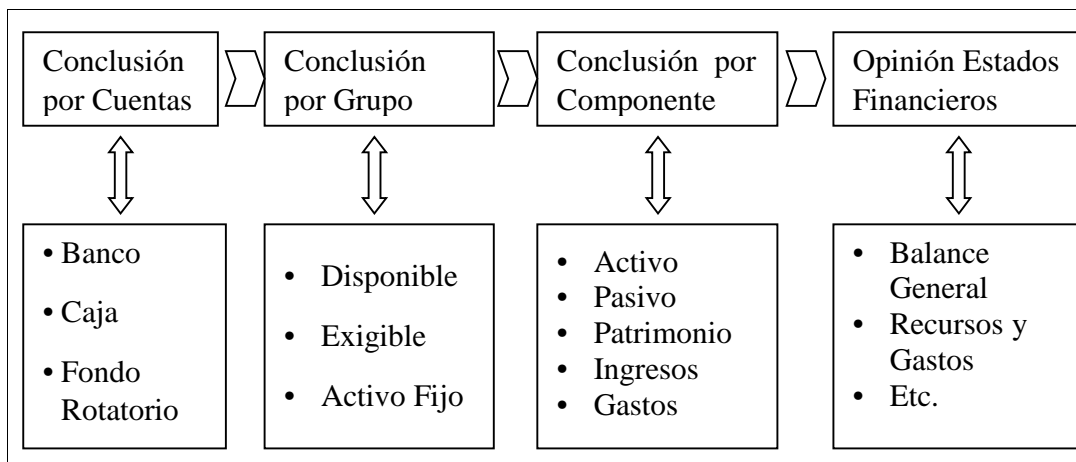
Recomendación

Recomendamos, a la Máxima Autoridad Ejecutiva del Gobierno Autónomo Municipal; instruir, al responsable del Área Administrativa Financiera, derive la información y documentación a la Unidad de Auditoría Interna, para que ejecute una auditoría especial, a fin de establecer el destino y uso de estos fondos y la responsabilidad de los funcionarios que autorizaron la entrega de fondos y el funcionario encargado de su custodia.

Por otra parte; en el futuro, instruir, por intermedio del responsable del Área Administrativa Financiera, se proceda a elaborar de un plan de cierre contable para el cierre del ejercicio fiscal, conforme a lo establecido en el Instructivo para el Cierre Presupuestario, emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

2.2.2.4 Conclusiones por componentes

Para llegar a la conclusión del componente, primero concluimos con la revisión de las cuentas seleccionadas y posteriormente del grupo contable, las mismas nos ayudaron a constituir una base suficiente para formarnos un criterio sobre la presentación de los estados financieros, como se ilustra a continuación:



A continuación presentamos un ejemplo sobre la conclusión en las hojas de trabajo:

**RESUMEN DE TRANSFERENCIAS EN RECURSOS CORRIENTES
GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL X
AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL GOBIERNO AUTÓNOMO MUNICIPAL
DEL 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2011
(EXPRESADO EN BOLIVIANOS)
CUENTA: 57200 Del Sector Público No Financiero**

CUENTA	TA CORRIENTE A LA QUE SE CARGA LA TRANSFERENCIA	S/G LURIBAY	REF.	S/G AUDITORIA	DIF.
1112402001	CUENTA SECC. POP. LURIBAY PARTICIPACIÓN POPULAR CTE 1-296190	6.016.390,22	R1.2 ↓	6.016.390,13	0,09
1112402002	SEGURO UNIVERSAL MATERNO INFANTIL CTE 1-299574	637.596,70		637.596,70	-
1263014401	IDH CTE 1-2216568-7042075	2.560.297,81		2.560.297,81	-
	RENTA DIGNIDAD	499.521,00		499.591,49	(70,49)
	TOTAL	9.713.805,73	R1	9.713.876,13	(70,40)

Objetivo:

Determinar la adecuada exposición, valuación, registro e integridad del saldo de la cuenta.

Alcance:

La cuenta analizada cubre el 99 % de las transferencias.

Fuente:

Extractos bancarios proporcionados por la entidad, página web del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas

Conclusión:

Considerando los resultados obtenidos y de la aplicación de los procedimientos de auditoría detallados en el programa de trabajo Punto 6 ,se verifica que las transferencias registradas en la cuenta son válidas, de acuerdo a los objetivos de auditoría a excepción de la observación mencionada ,por tanto, el saldo al 31/12/2011, es razonablemente presentado.

2.2.3 Elaboración de Planillas de Hallazgos

Con el objeto de centralizar las deficiencias encontradas en el desarrollo del trabajo de campo, a la finalización del mismo, elaboramos planillas de hallazgos por componente,

estas planillas tienen el objeto de ordenar y resumir los hallazgos de auditoría para su traspaso al informe preliminar de auditoría (informe borrador).

Estas planillas fueron referenciadas y correferenciadas, indicando la cédula de origen donde se desarrolla el hallazgo (papel de trabajo) y el punto específico del informe de auditoría donde se comunica el hecho, de acuerdo al índice de referencia que se le asigne (Ver Anexo 3).

2.2.4 Informe Legal y Carta de Representación

En el transcurso de la etapa de ejecución, solicitamos el informe legal, emitido por el responsable del Área Jurídica o por el Asesor Jurídico, en caso que el municipio no cuente con una unidad de esta naturaleza dentro de su estructura organizativa. Asimismo; solicitamos, a la finalización del trabajo de campo, la Carta de Representación, emitida y firmada por la Máxima Autoridad Ejecutiva (MAE), es decir, el Honorable Alcalde del municipio, este documento se constituye en un respaldo para la firma auditora, donde la MAE realiza una serie de afirmaciones respecto a su responsabilidad en la elaboración de la información presentada para la auditoría, la integridad de la documentación facilitada, la integridad de los pasivos y activos exigibles, aseveraciones respecto a juicios o situaciones inminentes que podrían afectar de forma significativa a los estados financieros, entre otros hechos que pudieran revelarse.

En los casos en que estos documentos no nos fueron presentados oportunamente, procedimos a realizar una reiteración, recordando la importancia de su emisión.

Asimismo; en algunos casos en los que la Carta de Representación no nos fue proporcionada por el municipio, se hizo una mención en el dictamen de auditoría, como una limitación al trabajo realizado.

Ambos documentos son parte importante de los papeles de trabajo y fueron siempre requeridos y verificados en diferentes inspecciones de la documentación, realizada por la Contraloría General del Estado, a los papeles de trabajo que sustentan nuestros informes de auditoría.

2.4 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

2.3.1 Informe de Auditoría

Como resultado de la evaluación de las auditorías efectuadas, procedimos a la elaboración de los informes de auditoría donde emitimos nuestra opinión respecto a los estados financieros examinados y los comentarios y recomendaciones sobre aspectos del sistema de control interno.

Antes de la emisión del informe final, comunicamos a la Máxima Autoridad Ejecutiva del municipio, los resultados obtenidos de nuestra auditoría, por medio de la lectura detallada y clara del informe preliminar (borrador), a este efecto, procedimos, sin excepciones, a levantar un acta de comunicación de resultados, haciendo constar la presencia de las autoridades y funcionarios presentes en el acto, así como la presencia de los responsables de la ejecución de la auditoría, indicando de forma clara que se dio lectura de manera inextensa, minuciosa o detallada del contenido del informe de auditoría.

Asimismo; los municipios auditados conformaron una “Comisión de Recepción” del informe de auditoría. Estas Comisiones tienen la atribución de realizar observaciones o solicitar aclaraciones sobre aspectos u observaciones efectuadas en el informe del auditor, para ello se estipula un lapso de tiempo, que se encuentra preestablecido en los Términos de Referencia del proceso de auditoría y el contrato, para que dicha comisión haga llegar sus observaciones, solicitar aclaraciones o, de repente, presentar descargos relacionados a las observaciones efectuadas. En los casos en que dichas comisiones no solicitaron ninguna aclaración ni presentaron descargos o no manifestaron ninguna objeción en los tiempos establecidos contractualmente, procedimos a emitir el informe final y definitivo, de acuerdo a lo solicitado por el municipio (en la cantidad y formato estipulado en el contrato y Términos de Referencia del servicio, los mismos que también son detallados en el memorándum de planificación).

2.3.2 Dictamen de Auditoría

El dictamen de auditoría emitido para un municipio no es diferente a los modelos de dictamen establecidos en la Norma de Auditoría N°2 del Consejo Técnico Nacional de

Contabilidad y Auditora de Bolivia, con algunas características requeridas en la Norma de Auditoría Financiera, emitida por la Contraloría General del Estado (Ver Anexo 2); como ejemplo, a continuación, presentamos un dictamen con abstención de opinión de un gobierno municipal:

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

A los Señores

CONCEJO MUNICIPAL Y HONORABLE ALCALDE

GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL

Fuimos contratados para auditar el balance general del Gobierno Autónomo Municipal por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2011, y los estados de recursos y gastos, de evolución del patrimonio neto, flujo de efectivo, ejecución presupuestaria de recursos, ejecución presupuestaria de gastos y los cambios en la cuenta ahorro - inversión - financiamiento del ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas a los estados financieros que se acompañan. La preparación de dichos estados es responsabilidad de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

La entidad mantiene, dentro del exigible a corto plazo, saldos de gestiones anteriores por un importe de Bs453.048,89, que representa el 8,07% del activo corriente, compuesta por las cuentas “Cuentas a Cobrar a Corto Plazo” por Bs90,868.96 “Cuentas a Cobrar de Gestiones Anteriores” por Bs204,079.70; “Otras cuentas a Cobrar a Corto Plazo” por Bs47,230.86; “Anticipos a Corto Plazo” por Bs110,869.37, sobre los cuales no se ha iniciado ninguna acción ni análisis legal para exigir su recuperabilidad. Las “Cuentas a Cobrar a Corto Plazo” que se han incrementado en cada ejercicio, producto de la reclasificación contable de la cuenta “Fondos en Avance”.

Existe incertidumbre sobre los saldos de las cuentas de activos fijos en operación expuestos en los estados financieros del municipio, cuyo valor neto de depreciación representa el 7.66% del activo no corriente, debido a que no se nos proporcionó los

detalles o inventarios físico valorados de los activos fijos correspondientes al período examinado, por lo que no nos fue posible satisfacernos sobre la valuación, existencia e integridad de los mismos. Asimismo; el municipio, no cuenta con documentación que acredite el derecho propietario de sus inmuebles, expuestos en la cuenta “Tierras y Terrenos” por un valor de Bs855,910.55, que significa el 3.19% del activo no corriente.

Por otra parte, evidenciamos saldos en las cuentas de “Construcciones y Mejoras de Otros Bienes de Dominio Privado” por Bs4,518,963.71, “Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Público” por Bs6,004,458.45 y “Construcciones en Proceso por Administración Propia” por Bs8,692,589.77; en total Bs19,216,011.93 que significa el 59.19% del activo de la entidad, que no tienen movimiento en el ejercicio examinado y sobre los cuales la administración del municipio no ha efectuado un seguimiento para verificar el estado de estas construcciones, a fin de regularizar el cierre, entrega y registro contable. No se nos proporcionaron carpetas individuales de proyectos, por lo que no pudimos determinar si los proyectos expuestos en las cuentas señaladas fueron concluidos.

Por lo mencionado en párrafos precedentes, no nos fue posible aplicar otros procedimientos de auditoría para satisfacernos en cuanto a la integridad, valuación y exposición de los activos presentados en los estados financieros del Gobierno Autónomo Municipal por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2011, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente para permitirnos expresar una opinión sobre los estados financieros en su conjunto mencionados en el primer párrafo por el ejercicio terminado en esa fecha, por lo que no expresamos opinión sobre estos estados financieros.

Audidores & Consultores Multidisciplinarios

NOMBRE Y FIRMA DEL SOCIO

MAT. CAULP N° 107

MAT. CAUB N° 341

La Paz, mayo de 2015

2.3.3 Remisión de Informes a la Contraloría General

De acuerdo a la normativa vigente, no solo remitimos los informes al municipio que auditamos, sino que, conforme al artículo 42 de la Ley 1178, enviamos un ejemplar de los mismos a la Contraloría General del Estado, dicho artículo, señala en su inciso b) lo siguiente:

“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.”

2.3.4 Seguimiento a Observaciones de Auditorías Anteriores

Como parte de la auditoría financiera, también efectuamos, en los casos que amerita, un seguimiento respecto a las recomendaciones efectuadas en una auditoría anterior, con la finalidad de comprobar que la Máxima Autoridad Ejecutiva ha tomado las acciones recomendadas, designando al personal respectivo para la ejecución de tareas específicas de acuerdo a un cronograma establecido para tal fin.

A efecto de realizar el seguimiento, al tratarse de una entidad gubernamental, solicitamos el Formato 1 y 2 establecido por la Contraloría General del Estado. El Formato 1, se refiere a la aceptación de las recomendaciones emitidas por el auditor, con respecto al sistema de control interno; en caso de no aceptar las recomendaciones efectuadas por el auditor, la MAE deberá justificar de forma coherente su negación. En el Formato 2, la entidad establece un orden de prioridades, designando a los encargados que considere apropiados para realizar tareas específicas, detallando lapsos de tiempo para cada una de las tareas a ser efectuadas, con la finalidad de dar cumplimiento a las recomendaciones del auditor.

No existen cumplimientos parciales, cuando se trata de seguimientos efectuados al cumplimiento de recomendaciones, por lo que las conclusiones que se emitan en el informe de seguimiento, hacen referencia al cumplimiento o no de las recomendaciones emitidas en una anterior auditoría.

Para determinar el cumplimiento de las recomendaciones efectuadas, verificamos la documentación que compruebe la aplicación del Formato 2 mencionado anteriormente.

2.4 ARCHIVO DE PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo de las diferentes etapas del proceso de auditoría, son ordenados, correferenciados y archivados, a la finalización de la auditoría, en legajos de papeles de trabajo; estos legajos son:

a) Legajo permanente, que puede contener:

- ✓ Legislación vinculada específicamente a la entidad
- ✓ Relaciones de tuición y vinculación institucional
- ✓ Estructura organizativa de la entidad
- ✓ Contratos con vigencia mayor a un año
- ✓ Registros de propiedades inmuebles y de vehículos
- ✓ Normativa vigente para la ejecución de las operaciones

b) Legajo de programación, pudiendo archivar lo siguiente:

- ✓ Elaboración de papeles de trabajo
- ✓ Memorándum de planificación de auditoría
- ✓ Programas de trabajo
- ✓ Correspondencia recibida y expedida

c) Legajo corriente, que puede contener:

- ✓ Conclusiones sobre el trabajo realizado
- ✓ Planilla de deficiencias o hallazgos
- ✓ Programas de trabajo
- ✓ Documentación respaldatoria del análisis realizado
- ✓ Detalle de funcionarios de la entidad auditada relacionados con las operaciones sujetas al examen

- ✓ Planillas de pendientes emergentes de la supervisión efectuada

d) Legajo resumen, cuyo contenido puede ser el siguiente:

- ✓ Copia de los informes emitidos
- ✓ Informes técnicos (abogados, expertos, etc.)
- ✓ Carta de representación o Certificación de la entidad sobre la entrega de documentación e información a la comisión de auditoría
- ✓ Actas de reuniones sostenidas con los funcionarios de la entidad
- ✓ Actas de devolución de la documentación
- ✓ Listado de verificación de conclusión de la auditoría

2.5 REQUERIMIENTO DE PAPELES DE TRABAJO

En el marco del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado con el D.S. No 23215 del 22 de julio de 1992, ésta entidad podrá solicitar los papeles de trabajo para los fines que convengan, en el marco de sus atribuciones.

Asimismo, otras entidades, como transparencia o el ministerio público, también pueden requerir el acceso o la remisión de los originales o copias legalizadas de los papeles de trabajo.

CAPÍTULO III
OBSERVACIONES RECURRENTE EN MUNICIPIOS DEL DEPARTAMENTO
DE LA PAZ

En el desarrollo de los servicios de auditoría efectuados, hemos reportado la reiteración, cuando menos dos veces, de observaciones emergentes de auditorías financieras practicadas en seis municipios del departamento de La Paz, como se verifica a continuación:

Nro.	DEFICIENCIA	MUNICIPIOS						
		A	B	C	D	E	F	
1	OBSERVACIONES RECURRENTE RELACIONADAS A FONDOS EN AVANCE	Fondos en Avance utilizados en Gastos Prohibidos	X					X
		Desembolso de Fondos en Avance a Personas Particulares	X					X
		Descargos de Fondos en Avance Fuera de Plazo	X		X	X	X	X
		Descargo de Fondos en Avance con Posterioridad a un Año		X		X		
2	RETENCIONES IMPOSITIVAS	Inexistencia u Omisión de Retenciones Impositivas	X			X	X	
3	RESPALDOS DE COMPROBANTES CONTABLES	Inexistencia de Comprobantes y Respaldos	X		X	X	X	X
		Comprobantes sin Respaldos	X		X	X	X	
		Insuficiente Documentación de Respaldo	X		X	X	X	X
		Comprobantes de Regularizaciones (Ajustes) sin Respaldos	X	X	X	X	X	X
4	CERTIFICACIONES PRESUPUESTARIAS	Inexistencia de Certificaciones Presupuestarias	X		X			X
5	FORMALIDAD DE LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE	Comprobantes de Contabilidad sin Firmas	X		X	X	X	X
		Documentos de Respaldos sin firmas	X		X	X	X	X
6	EXIGIBLE	Deficiencias de Control en el Exigible a Corto y Largo Plazo	X	X	X	X	X	X
		Inexistencia de Acciones para la Recuperación del Exigible	X	X	X	X	X	X
7	ADMINISTRACIÓN DE ACTIVOS FIJOS	Deficiencias en la Administración de Activos Fijos	X	X	X	X	X	X
		Deficiencia en la Integridad de Activos Fijos	X	X	X	X	X	X
		Inexistencia de Títulos Propietarios de Inmuebles	X	X	X	X	X	X
		Inexistencia de Manuales Específicos para la Administración de Bienes	X		X	X	X	X
8	CONSTRUCCIONES EN PROCESO	Saldos de Cuentas de Construcciones sin Movimiento	X	X	X	X		
9	REGLAMENTOS	Inexistencia de Reglamentos Internos	X			X	X	X

Nro.	DEFICIENCIA	MUNICIPIOS					
		A	B	C	D	E	F
	INTERNOS Y MANUALES DE FUNCIONES y Manuales de Funciones						
10	INADECUADA SEGREGACIÓN DE FUNCIONES Inadecuada Segregación de Funciones	X				X	X
11	GASTOS CON RECURSOS IDH Recursos Aplicados a Gastos no Relacionados a Competencias Establecidas En El D.S. Nro. 28421	X		X		X	X

3.1 OBSERVACIONES RECURRENTES RELACIONADAS A FONDOS EN AVANCE

El artículo 35 de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada aprobada con R.S. N2 222957 de 04 de marzo de 2005, referida a Fondos en Avance, indica lo siguiente:

Son entregas de fondos a servidores públicos autorizados con cargo a rendición de cuentas, bajo la responsabilidad de la máxima autoridad ejecutiva, para cumplir propósitos específicos relacionados con las actividades propias de la institución.

Corresponden a transacciones sin imputación presupuestaria, registradas en el Activo Exigible. Quién los recibe debe responder mediante rendición de cuenta documentada, y depositar el efectivo no utilizado en el período fiscal en el que se efectuó la entrega, para que de esta manera se ejecute el presupuesto de gastos y se afecten los resultados del ejercicio.

3.1.1 Fondos en Avance utilizados en Gastos Prohibidos

En algunos casos, los recursos desembolsados a favor de servidores públicos de la entidad, en calidad de fondos en avance, son utilizados en la compra de premios y en gastos destinados a agasajos. Sin embargo; estos gastos están prohibidos por el Artículo 25 del Decreto Supremo N° 21364.

3.1.2 Desembolso de Fondos en Avance a Personas Particulares

Como se menciona en el artículo 35 de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad de 04 de marzo de 2005, los Fondos en Avance, son desembolsados con una finalidad

específica a funcionarios de la entidad, por lo que su entrega a personas particulares no se encuentra contemplada y es una anomalía; sin embargo, se reportan casos en los que se cancelan anticipos por concepto de compra de bienes o servicios, cuyo proceso no ha sido formalizado mediante un contrato y se los contabiliza como Fondos en Avance.

3.1.3 Descargos de Fondos en Avance Fuera de Plazo

Una de las observaciones recurrentes reportadas en auditorías a gobiernos municipales, es la rendición de cuentas o presentación de descargos del uso de recursos entregados en calidad de Fondos en Avance, fuera del plazo establecido en el Reglamento específico de la entidad.

3.1.4 Descargo de Fondos en Avance con Posterioridad a un Año

Hemos evidenciado que algunos descargos correspondientes a la rendición de cuentas de Fondos en Avance, son presentados con posterioridad al cierre del ejercicio fiscal. Al respecto, el Ministerio de Economía y Finanzas emite un instructivo de cierre en cada ejercicio, debiendo reclasificarse los saldos de la cuenta Fondos en Avance a Cuentas por Cobrar a Corto Plazo; sin embargo, los funcionarios públicos de la entidad y autoridades no realizan acciones administrativas y/o judiciales para proceder al cobro de estos recursos, hecho que podría derivar en la determinación de responsabilidades por la función pública.

3.2 RETENCIONES IMPOSITIVAS

El último párrafo del Art. 3 del D.S. 24051, establece lo siguiente:

“Las personas jurídicas, públicas o privadas, y las instituciones y organismos del Estado que acrediten o efectúen pagos a los sujetos definidos en el inciso c) precedente a sucesiones indivisas de personas naturales gravadas por este impuesto, por concepto de las fuentes de rentas definidas en el Artículo 4 del presente reglamento y no estén respaldadas por la factura, nota fiscal o documento equivalente correspondiente, deberán retener sin lugar a deducción alguna, en el caso de prestación de servicios, el veinticinco por ciento (25%) del cincuenta por ciento (50%) del importe total pagado y, en el caso de venta de bienes, el veinticinco por ciento (25%) del veinte por ciento (20%) del importe total

pagado, porcentaje este último que se presume es la utilidad obtenida por el vendedor del bien”.

La RA 05-0041-99 en su numeral 19, inciso a) ratifica estos conceptos en los siguientes términos:

“Cuando se acrediten o efectúen pagos, por prestación servicios, a personas naturales que ejercen profesiones liberales u oficios en forma independiente, se deberá retener sin lugar a deducción alguna, la tasa del 25% Impuesto a las Utilidades, presumiendo una utilidad del 50% del ingreso bruto es decir, se deberá retener el 12.5% (25% del 50%) y la alícuota del impuesto a las transacciones (3%) sobre el importe total pagado; tratándose de la compra de bienes, a los mencionados sujetos pasivos, deberá retenerse la tasa del 25% Impuesto a las Utilidades, presumiendo una utilidad del 20% del ingreso bruto es decir, se deberá retener el 5% (25% del 20%) más el 3% del Impuesto a las Transacciones sobre el importe total pagado”.

Inexistencia u Omisión de Retenciones Impositivas

En la verificación efectuada a los comprobantes contables, de varios municipios, observamos la existencia de gastos sin factura que no cuentan con la retención impositiva conforme a Ley, correspondientes al pago por servicios de mano de obra, pago por compra de material de construcción (principalmente arena, grava, madera, etc.), servicio de transporte y otros.

3.3 RESPALDOS DE COMPROBANTES CONTABLES

Las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada aprobada con R.S. N2 222957 de 04 de marzo de 2005 en su artículo 10, inciso d) señala como uno de los Objetivos del Sistema de Contabilidad Integrada es el de presentar la información contable y la respectiva documentación sustentadora, ordenada de tal forma que facilite las tareas de control interno y externo posterior. Asimismo, el artículo 18 incisos a) y b), de la misma Norma Básica, señala que las Direcciones Administrativas son responsables de registrar toda transacción con documentación de soporte correspondiente.

Las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada NB-SCI, en su Artículo 24 señala, en su párrafo segundo, que cada entidad del sector público es responsable del adecuado archivo de los comprobantes contables y sus documentos de respaldo, permitiendo su localización oportuna, para uso de los ejecutivos y personal de la entidad, para revisión por parte de los organismos que ejercen tuición, por el órgano Rector y por el Sistema de Control Gubernamental.

El punto 2318 Procedimientos para ejecutar actividades de control de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental aprobados mediante Resolución N° CGR-1/070/2000 el 21 de septiembre de 2000; señala que los procedimientos para ejecutar actividades de control responden a un orden de prelación que contempla controles previos, sucesivos niveles de supervisión hasta llegar a la dirección superior y las actividades de control referidas incluyen, entre otras revisión del desempeño real por parte de la dirección superior, revisión gerencial por funciones y actividades, y confirmaciones y conciliaciones.

3.3.1 Inexistencia de Comprobantes y Respaldos

Es recurrente observar la inexistencia de algunos comprobantes contables y su respectiva documentación de respaldo, no encontrándose los mismos en los archivos proporcionados a las comisiones de auditoría.

3.3.2 Comprobantes sin Respaldos

También, se pueden llegar a observar comprobantes de contabilidad que se encuentran archivados sin la documentación de respaldo de las transacciones que se registran en el mismo.

3.3.3 Insuficiente Documentación de Respaldo

En las revisiones efectuadas, es relativamente común, observar transacciones que no se encuentran respaldados apropiadamente, los mismos pueden carecer de las facturas por las compras del bienes o servicios, solicitudes de pago, órdenes de pago, informes de actividades o técnicos, planillas de avance, etc.

3.3.4 Comprobantes de Regularizaciones (Ajustes) sin Respaldos

Se pueden observar comprobantes de contabilidad, correspondientes a regularizaciones o ajustes efectuados que no cuentan con la documentación de respaldo respectiva, impidiendo verificar el apropiado registro de los ajustes realizados.

3.4 CERTIFICACIONES PRESUPUESTARIAS

La Ley 2042 de Administración Presupuestaria, señala: Artículo 4°.- Las asignaciones presupuestarias de gasto aprobadas por la Ley de Presupuesto de cada año, constituyen límites máximos de gasto y su ejecución se sujetará a los procedimientos legales que en cada partida sean aplicables. Toda modificación dentro de estos límites deberá efectuarse según se establece en el reglamento de modificaciones presupuestaria, que será aprobado mediante Decreto Supremo.

En las Normas Básicas del Sistema de Presupuesto aprobada mediante R.S. 225558 del 1° de Diciembre de 2005, se establece:

Artículo 26.- Programación de la Ejecución Presupuestaria

I.- Cada entidad y órgano público deberá elaborar el cronograma de ejecución de gastos, a nivel agregado o institucional, y en detalle o por categoría programática, identificando:

- a) Las fuentes de financiamiento y organismos financiadores.
- b) Las partidas de gasto.
- c) Los cronogramas mensuales de desembolsos.
- d) Otra información que se considere relevante.

II.- Esta Programación deberá ser compatibilizada con el flujo periódico estimado de recursos, observando fundamentalmente:

- a) Que el monto mensual de obligaciones a devengar no exceda la disponibilidad efectiva de recursos.

Inexistencia de Certificaciones Presupuestarias

En algunos municipios, se ha evidenciado la inexistencia de certificaciones presupuestarias que garanticen la disponibilidad de recursos para la adquisición de bienes y/o servicios, que

permitan llevar un control adecuado de los recursos y que éstos estén enmarcados en el presupuesto asignado para el logro de los objetivos institucionales.

3.5 FORMALIDAD DE LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE

Las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada NB-SCI, artículo 46.- Responsabilidad y Firma de los Estados Financieros, señala: “Los Estados Financieros básicos y estados de cuenta o información complementaria deben estar firmados, identificando nombres y cargos, por la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, el responsable del área financiera y el contador general de la entidad, en ejercicio a la fecha de emisión de los mismos”.

3.5.1 Comprobantes de Contabilidad sin Firmas

De acuerdo a la verificación efectuada a los comprobantes contables, en varios municipios, observamos que algunos de éstos no cuentan con las firmas de los responsables por su elaboración, revisión y aprobación (Contador, Oficial Mayor y Alcalde).

3.5.2 Documentos de Respaldos sin firmas

Algunos documentos elaborados la por la entidad, como planillas de sueldos, informes técnicos, órdenes de pago, formularios de entrada y salida de almacenes, no cuentan con las firmas de los responsables encargados de su generación, revisión o autorización.

3.6 EXIGIBLE

Al respecto la Guía para la Aplicación de los Principios, Normas Generales Básicas de Control Interno Gubernamental, aprobada por Resolución N° CGR/173/2006 en su acápite del Activo Exigible, numeral 11, señala que la dirección superior debe aplicar las siguientes actividades de control: El centro de registro de información debe elaborar mensualmente informes gerenciales y de excepciones para que la Dirección pueda controlar entre otros: la antigüedad de las cuentas por cobrar, clasificación de las cuentas a cobrar de acuerdo a su morosidad y análisis de las provisiones por incobrabilidad o malos créditos.

3.6.1 Deficiencias de Control en el Exigible a Corto y Largo Plazo

Los saldos expuestos en las cuentas del exigible a corto y largo plazo, carecen de respaldo suficiente que hagan verificable su exigibilidad y en gran parte datan de gestiones anteriores superiores a los 2 años, llegando hasta una antigüedad mayor a 15 años, en algunos casos, dificultando la identificación de su origen.

3.6.2 Inexistencia de Acciones para la Recuperación del Exigible

La mayoría de los municipios no ha procedido a efectuar una conciliación de saldos con los deudores que componen su exigible, ni se han tomado acciones administrativas o legales para la recuperación de estos recursos.

3.7 ADMINISTRACIÓN DE ACTIVOS FIJOS

La Norma Básica del Sistema de Contabilidad Integrada Art. 29.- Bienes de Dominio Privado y Público, inc. a) señala: “Están constituidos por activos materiales o inmateriales de uso de la entidad, cuyo derecho propietario está registrado a nombre de la misma”.

Las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios D.S. 181 señala: Artículo 116.- (Responsabilidad por el Manejo de Bienes). I. El Máximo Ejecutivo de la Unidad Administrativa, es el responsable principal ante la MAE:

- a) Por el manejo de bienes en lo referente a la organización, funcionamiento y control de las unidades operativas especializadas en la materia, por el cumplimiento de la normativa vigente, por el desarrollo y cumplimiento de reglamentos, procedimientos, instructivos y por la aplicación del régimen de penalizaciones por daño, pérdida o utilización indebida;
- b) Por la adecuada conservación, mantenimiento y salvaguarda de los bienes que están a cargo de la entidad;
- c) Porque la entidad cuente con la documentación legal de los bienes que son de su propiedad o estén a su cargo, así como de la custodia y registro de esta documentación en

las instancias correspondientes. En caso necesario, solicitará a la Unidad Jurídica de la entidad el saneamiento de la documentación legal pertinente;

d) Por el envío de la información sobre los bienes de la entidad al Servicio Nacional de Patrimonio del Estado – SENAPE.

3.7.1 Deficiencias en la Administración de Activos Fijos

Las deficiencias en la administración de activos fijos, están relacionadas con la inexistencia de inventarios físicos y valorado de sus activos fijos, en especial los adquiridos en gestiones pasadas, por otra parte no llevan el control de sus bienes por medio del Sistema Integrado de Activo Fijos (SIAF) ni otro similar que ayude a llevar un control adecuado y no se realizan recuentos físicos de sus bienes de forma periódica, ni siquiera para el cierre del ejercicio fiscal.

3.7.2 Deficiencia en la Integridad de Activos Fijos

En gran medida, los activos que se detallan en el balance general de los municipios, corresponden a construcciones concluidas e incorporadas de gestiones recientes, principalmente en las cuentas de Edificaciones y Tierras y Terrenos, no incorporándose bienes que puedan tener una mayor antigüedad por falta de detalles y documentos de propiedad.

3.7.3 Inexistencia de Títulos Propietarios de Inmuebles

En varios municipios, se pueden observar la inexistencia de títulos propietarios de los inmuebles municipales, en muchos casos la entidad no ha iniciado acciones para sanear la documentación legal que pueda acreditar su derecho propietario sobre inmuebles que conforman el patrimonio municipal.

3.7.4 Inexistencia de Manuales Específicos para la Administración de Bienes

Otra deficiencia reportada, que puede dar origen a las ya señaladas, es la inexistencia de un Manual Específico para la Administración y Control de Activos Fijos, que detalle tareas y

procedimientos determinados, de forma clara y sencilla, que debe cumplir el responsable de activos fijos de la entidad, mejorando la eficiencia de sus funciones.

3.8 CONSTRUCCIONES EN PROCESO

Al respecto, las construcciones en proceso de Bienes de Dominio Público y Privado, una vez terminados, deben ser dados de baja, con el acta de entrega, incorporando al Patrimonio Institucional los Bienes de Dominio Privado; en el caso de las Construcciones en Proceso de Bienes de Dominio Público debitando el Patrimonio Público.

Saldos de Cuentas de Construcciones sin Movimiento

El reporte de cuentas de construcciones en proceso, que presentan saldos sin movimiento y que datan de gestiones pasadas, es otra de las observaciones recurrentes en municipios del departamento de La Paz, muchas de las obras que presentan esta deficiencia no cuentan con carpetas técnicas, informes de evaluación y seguimiento de las obras que determinen si las mismas fueron concluidas a fin de proceder a su regularización contable.

3.9 REGLAMENTOS INTERNOS Y MANUALES DE FUNCIONES

La Ley 1178 promulgada el 20 de julio de 1990 dispone en su artículo 27° de la Ley 1178 señala, que cada entidad del Sector Público elaborará en el marco de las normas básicas dictadas por los órganos rectores, los reglamentos específicos para el funcionamiento de los sistemas de Administración y Control Interno regulados por la presente Ley y los sistemas de Planificación e Inversión Pública. Corresponde a la máxima autoridad de la entidad la responsabilidad de su implantación.

Inexistencia de Reglamentos Internos y Manuales de Funciones

Algunos municipios, no cuentan, principalmente, con reglamentos internos para el manejo de Caja Chica, Fondos en Avance, Fondo Rotativo, reglamentos específicos para el sistema de administración de bienes y servicios, administración de personal y tesorería y presupuesto, ni manuales para la administración y control de Activos Fijos.

3.10 INADECUADA SEGREGACIÓN DE FUNCIONES

El punto 2318. Procedimientos para ejecutar actividades de control de los Principios, Normas Generales y básicas de Control Interno Gubernamental señala, que los procedimientos para ejecutar actividades de control responden a un orden de prelación que contempla controles previos, sucesivos niveles de supervisión hasta llegar a la dirección superior. Todos los procedimientos se contemplan con retroalimentación de los resultados que producen para la generación de acciones correctivas tanto sobre el proceso objeto de control como sobre el propio procedimiento. Algunas de las actividades referidas son los controles independientes mediante recuentos físicos y comprobaciones de existencia y estado de los activos, inspección de documentación, validación de exactitud y oportunidad del registro de transacciones y hechos y técnicas de datos de prueba y testeos orientados a cantidades, calidades, precios y costos.

Inadecuada Segregación de Funciones

En los procesos de auditorías ejecutados, se ha advertido que las funciones del personal de algunas entidades municipales no se encuentran adecuadamente segregadas, donde un funcionario puede realizar, en algunos casos, funciones incompatibles como el caso de la gestión para la adquisición de bienes, que se realiza directamente desde la unidad de contabilidad o la recaudación por alquiler de maquinaria para la agricultura para el apoyo en la producción de alimentos, que son cobrados directamente por los operadores de las maquinarias.

3.11 GASTOS CON RECURSOS IDH

La Ley N° 3038, artículo 57, inciso d), establece que: todos los beneficiarios del Impuesto Directo a los Hidrocarburos (IDH) destinarán los recursos para los sectores de educación, salud y caminos, de desarrollo productivo y todo lo que contribuya a la generación de fuentes de trabajo.

Asimismo; Según establece el numeral II del artículo 2 del D.S. N°28421 de 21 de octubre de 2005, referido a las competencias, los Municipios destinarán los ingresos por fuente IDH

en las áreas de educación, salud, fomento al desarrollo económico local y promoción de empleo y la seguridad ciudadana, principalmente en equipamiento, infraestructura y campañas de salud.

Recursos Aplicados a Gastos no Relacionados a Competencias Establecidas En El D.S. Nro. 28421

En la ejecución de actividades programáticas de algunos municipios, se observan gastos ejecutados con recursos IDH al margen de las competencias del D.S. N°28421 de fecha 21 de octubre de 2005, destinando estos recursos a gastos de funcionamiento de educación o salud o actividades sociales como campeonatos deportivos o agasajos.

Nro.	DEFICIENCIA		CAUSAS	MUNICIPIOS						
				A	B	C	D	E	F	
4	CERTIFICACIONES PRESUPUESTARIAS	Inexistencia de Certificaciones Presupuestarias	1, Por la falta de personal en el municipio para el área de presupuestos, motivo por el cual no se procede a la emisión de certificaciones presupuestarias respectivas, deficiencia que puede derivar en la elaboración de registros contables inadecuados o sobregiros presupuestarios. 2, Debido a que el personal técnico y administrativo no sigue lineamientos uniformes en los procesos de solicitud, adquisición y pago por la compra de bienes (material de construcción) y no se procede a efectuar controles rutinarios de supervisión.	1 y 2		1 y 2				1
5	FORMALIDAD DE LA DOCUMENTACIÓN CONTABLE	Comprobantes de Contabilidad sin Firmas	1, Falta de controles, en los momentos de su elaboración, validación, supervisión y archivo de los documentos.	1		1	1	1	1	
		Documentos de Respaldos sin firmas		1		1	1	1	1	
6	EXIGIBLE	Deficiencias de Control en el Exigible a Corto y Largo Plazo	1, Falta de control, supervisión y seguimiento oportuno a los saldos que componen el exigible, por lo que, en vez de disminuir, se incrementan en cada gestión, particularmente por traspasos de fondos en avance pendientes de descargos y recursos de caja y fondos rotativos no depositados en cuentas fiscales.	1	1	1	1	1	1	
		Inexistencia de Acciones para la Recuperación del Exigible		1	1	1	1	1	1	
7	ADMINISTRACIÓN DE ACTIVOS FIJOS	Deficiencias en la Administración de Activos Fijos	1, Inexistencia de sistema administrativo y de control de activos fijos, 2, Falta de capacitación del personal de encargado del manejo y control de activos fijos. 3, Acefalía en el Cargo de Activos Fijos 4. Inexistencia de registros de activos fijos anterior al ejercicio.	1 y 3	1 y 2	1 y 2	1	1	1	
		Deficiencia en la Integridad de Activos Fijos		4	4	1 y 4	4	1 y 4	1 y 3	
		Inexistencia de Títulos Propietarios de Inmuebles		1 y 5	1 y 5	1 y 5	1 y 5	1 y 5	1 y 5	

Nro.	DEFICIENCIA		CAUSAS	MUNICIPIOS					
				A	B	C	D	E	F
		Inexistencia de Manuales Específicos para la Administración de Bienes	5, Inexistencia de acciones de las autoridades	5		5	5	5	5
8	CONSTRUCCIONES EN PROCESO	Saldos de Cuentas de Construcciones sin Movimiento	1, Falta de análisis, control y seguimiento de los proyectos de gestiones anteriores por parte de las unidades ejecutoras y la unidad administrativa financiera. 2, Inexistencia de Carpetas Técnicas	1 y 2	1 y 2	1 y 2	1 y 2		
9	REGLAMENTOS INTERNOS Y MANUALES DE FUNCIONES	Inexistencia de Reglamentos Internos y Manuales de Funciones	1, Desconocimiento o inobservancia a normas legales que deriva en el incumplimiento de estas disposiciones por parte de la Máxima Autoridad Ejecutiva.	1			1	1	1
10	INADECUADA SEGREGACIÓN DE FUNCIONES	Inadecuada Segregación de Funciones	1, Falta de presupuesto destinado al gasto corriente, que limita la el número de recursos humanos 2, Falta de políticas administrativas para organizar y destinar a personal adecuado para cubrir cargos claves que contribuyan a la eficiencia de la gestión municipal y fortalezcan los sistemas de control interno.	1				2	1
11	GASTOS CON RECURSOS IDH	Recursos Aplicados a Gastos no Relacionados a Competencias Establecidas En El D.S. Nro. 28421	1, Desconocimiento de las disposiciones y normativas vigentes de los encargados del Área Financiera Administrativa 2, Mala planificación al momento de elaborar el presupuesto de gastos institucional.	1 y 2		1 y 2		1 y 2	1 y 2

CONCLUSIONES

La auditoría financiera a municipios, tanto en la contratación de servicios de auditoría como en la ejecución y seguimiento, se encuentra normada por la Contraloría General del Estado.

Los procedimientos aplicados en una auditoría financiera municipal, comprende tres pasos importantes: planificación, ejecución del servicio y comunicación de resultados, cada una de estas etapas implica el desarrollo de métodos y técnicas de auditoría, que son registrados y respaldados en los papeles de trabajo de auditoría, los mismos que al ser clasificados, ordenados y archivados, conforman “legajos de papeles de trabajo”.

Se han expuesto e identificado deficiencias u observaciones de control interno (hallazgos) y las causas que las originan, en municipios del departamento de La Paz, las cuales se presentan, de forma reiterativa y que podrían incidir en la determinación de responsabilidades por la función pública.

RECOMENDACIONES

Es recomendable elaborar una planilla de verificación de procedimientos al cierre de la auditoría, a fin de asegurar el cumplimiento de normas profesionales y procedimientos de auditoría planificados en el marco de los términos de referencia.

Se debe asegurar que los papeles de trabajo fueron concluidos apropiadamente y revisados por el personal encargado (Supervisor, Gerente y Socio de Auditoría).

Al término del trabajo de campo, se debe asegurar que la entidad ha brindado, a la comisión de auditoría, toda la información y documentación inherente al sustento de los saldos de sus estados financieros y que no exista documentación o regularizaciones que no sean del conocimiento de los auditores, para ello se debe obtener la Carta de Representación.

Finalmente; una vez emitidos los informes de auditorías practicadas, remitir éstos a la Contraloría General del Estado, para los fines que convengan.

BIBLIOGRAFÍA

- Dr. Roberto Hernández Sampieri, Dr. Carlos Fernández, Dra. Pilar Baptista Lucio Callao. (2006). Metodología de la investigación. Mc Graw-Hill, Cuarta edición.
- O. Ray Whittington; Kurt Pan. (2005). Principios de auditoría. Mc Graw-Hill, 14ª Edición.
- Normas de Auditoría Financiera NE/CE-012, aprobado por Resolución N°CGE/094/2012 de 27 de agosto de 2012.
- Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental.
- Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado con el D.S. No 23215 del 22 de julio de 1992.
- Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, aprobado mediante Resolución CGR-1/070/2000.
- Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada aprobada con R.S. 222957.
- Normas Básicas del Sistema de Presupuesto aprobado con R.S. 225558
- Ley de Administración Presupuestaria N° 2042 y 2137 Modificación a la Ley 2042.
- Normas Básicas del Sistema de Bienes y Servicios aprobado mediante D.S. N° 181 de 28 de junio de 2009
- Observaciones Frecuentes del Control Gubernamental en las Entidades Públicas. Despacho del Contralor, Subcontraloría General, Gerencia de Comunicación Institucional. Noviembre 2012. Comunicaciones El País S.A. “LA RAZÓN”
- Manual de Procedimientos de Auditoría Interna, Auditoría General Universidad de Buenos Aires. Página 98.
Disponible en www.uba.ar/download/institucional/informes/manual.pdf
- Manual de Auditoría Financiera Gubernamental de la República de Ecuador, Agosto 2001.
Disponible en <http://www.contraloria.gob.ec/documentos/normatividad/manaudfin.pdf>
- Guía de Auditoría para las Contralorías Territoriales. Contraloría General de la República de Colombia. Noviembre 2012.
Disponible en <http://186.116.129.40/gat/pdf/GuiaAditoriaTerritorial.pdf>

- Norma Internacional de Auditoría 200 NIA-ES 200 (adaptada para su aplicación en España mediante Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 15 de octubre de 2013)
- Umbrales de Materialidad en la Auditoría de Estados Financieros en Bolivia basada en Riesgos”. XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad 2013 Punta del Este – Uruguay. 2013. Mg. Sc. Víctor Delfín Peláez Mariscal, Mg. Sc. Carlos Ernesto Gonzáles Alanes. Disponible en <http://www.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/Umbrales%20De%20Materialidad%20En%20La%20Auditor%3%ADa%20De%20Estados%20Financieros%20En%20Bolivia%20Basada%20En%20Riesgos.pdf>
- Papeles de Trabajo. Texto de Consulta. Centro Nacional de Capacitación CENCAP. Contraloría General de la República

ANEXOS

EJEMPLO DE PROGRAMA DE TRABAJO PARA EXIGIBLE

GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL

"AUDITORIA FINANCIERA A LOS ESTADOS FINANCIEROS AL GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014"

PROGRAMA DE AUDITORIA

OBJETIVO GENERAL

Establecer si la Información Financiera (Registros Contables) elaborada por el Gobierno Autónomo Municipal de al 31 de diciembre de 2014, expone razonablemente sus saldos del Balance General, Estado de Recursos y Gastos Corrientes, Estado Presupuestario de Recursos y Gastos Ejecutados, Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado del Flujo de Efectivo que correspondan a las operaciones propias del Gobierno Autónomo Municipal de y estén registrados de acuerdo a las Normas Básicas de Contabilidad Integrada.

PROGRAMA: ACTIVO EXIGIBLE

- A. Determinar que las cuentas del exigible estén registrados por su valor real, de acuerdo a criterios contables y disposiciones legales aplicables
- B. Establecer que las Cuentas por cobrar al cierre del ejercicio, correspondan por servicios prestados por el municipio.
- C. Cuentas por cobrar a corto plazo por diversos conceptos, sean regularizados en la gestión inmediata, es decir los exigibles de la gestión examinada, deben estar regularizados en la gestión siguiente.
- D. Los saldos del Activo exigible estén adecuadamente expuestos y clasificados de acuerdo a las condiciones de corto y mediano plazo.

No.	PROCEDIMIENTOS	REF. OBJETIVO	REF. P/T
I	OBTENCIÓN DE LA INFORMACION		
1.1	<ul style="list-style-type: none"> • Obtener el Balance General al 31 de diciembre de 2014 e identificar los saldos iniciales y finales de las diferentes gestiones, expuestos de las cuentas del activo exigible. 		
1.2	<ul style="list-style-type: none"> • Requerir los libros mayores y libros auxiliares de las Cuentas por Cobrar a corto y mediano plazo correspondiente al ejercicio. 		
1.3	<ul style="list-style-type: none"> • Requerir circularizaciones de cuentas por cobrar por gestiones anteriores pendientes de regularización. 		
1.4	<ul style="list-style-type: none"> • Obtener el detalle y saldos de las Personas jurídicas y naturales por gestiones que no regularizaron sus obligaciones con el municipio. 		
1.5	<ul style="list-style-type: none"> • Solicitar a la Unidad Jurídica las acciones seguidas por el municipio para recuperar los adeudos de las gestiones anteriores. 		
II	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA		

2.1	<ul style="list-style-type: none"> Elaborar planilla sumaria que contenga los saldos de la cuentas del Activo Exigible Cuentas por cobrar a Corto Plazo y Largo Plazo, referenciar, establecer una muestra del examen no menor al 70% del monto y de las operaciones. 		
2.2	<ul style="list-style-type: none"> El valor monetario registrado en el Activo exigible está determinado de acuerdo a los criterios contables y también a una cuenta por cobrar real. 		
2.3	<ul style="list-style-type: none"> Efectuar un análisis y determinar si la deuda a favor del municipio corresponde a venta de servicios, a entregas con cargo de cuenta documentada, anticipos, o cuentas en avance, hasta Abril/2015 y gestiones anteriores. 		
2.4	<ul style="list-style-type: none"> Establecer que los saldos iniciales de las cuentas por cobrar y los saldos finales al 31 de diciembre de 2016, estén acorde con los expuestos en el Balance General. 		
2.5	<ul style="list-style-type: none"> Efectúe un análisis del movimiento de las cuentas por cobrar (desembolsos y rendición de cuentas documentadas) y determinar la correcta apropiación contable. 		
2.6	<ul style="list-style-type: none"> Referenciar y correferenciar los papeles de trabajo (P/T), por el auditor ejecutor de los procedimientos, emitiendo una conclusión de la cuenta analizada. 		
2.7	<ul style="list-style-type: none"> Desagregar los (P/T), para su archivo en los legajos: permanente, resumen y corriente. 		
III	CONCLUSIONES Y ELABORACION DE PLANILLA DE DEFICIENCIAS		
3.1	<ul style="list-style-type: none"> Como resultado de los procedimientos efectuados, elabore una conclusión general sobre el Exgible. 		
3.2	<ul style="list-style-type: none"> Del resultado de las pruebas sustantivas identificar deficiencias de control interno y elaborar una planilla de deficiencias, plantear las mismas con los atributos de: condición, criterio, causa, efecto (consecuencia) y recomendación (acción correctiva). 		

Como resultado del trabajo de campo, el programa puede ser ampliado en virtud a las características del examen que se efectúa y analizando diferentes casos.

ELABORADO POR:		Fecha	Firma
REVISADO POR:		Fecha	Firma
APROBADO POR:		Fecha	Firma

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE (ESTANDAR)

A los Señores

**CONCEJO MUNICIPAL Y HONORABLE ALCALDE
GOBIERNO AUTONOMO MUNICIPAL**

Fuimos contratados para auditar el balance general del Gobierno Autónomo Municipal por el ejercicio terminado al 31 de diciembre de 2011, y los estados de recursos y gastos, de evolución del patrimonio neto, flujo de efectivo, ejecución presupuestaria de recursos, ejecución presupuestaria de gastos y los cambios en la cuenta ahorro - inversión - financiamiento del ejercicio terminado en esa fecha, así como las notas a los estados financieros que se acompañan. La preparación de dichos estados es responsabilidad de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con Normas de Auditoría Gubernamental. Estas normas requieren que programemos y ejecutemos la auditoría para obtener razonable seguridad respecto a sí, los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, evidencias que sustenten los importes y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas realizadas por la Entidad. Así como la presentación de los estados financieros en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros mencionados en el primer párrafo, presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial, financiera y presupuestaria del Gobierno Autónomo Municipal, por el período comprendido entre el 01

de enero al 31 de diciembre de 2011, el resultado de sus operaciones y los cambios en la situación financiera por el período terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad gubernamental integrada.

Audidores & Consultores Multidisciplinarios

NOMBRE Y FIRMA DEL SOCIO

MAT. CAULP N° 107

MAT. CAUB N° 341

La Paz, mayo de 2015

EJEMPLO DE PLANILLA DE HALLAZGOS

NOMBRE DE LA FIRMA DE AUDITORES PÚBLICOS

GOBIERNO MUNICIPAL
AUDITORÍA A LOS ESTADOS FINANCIEROS
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2014

PLANILLA DE HALLAZGOS

Ref. P/T	DESCRIPCIÓN	Ref. Informe
	<p>Obs. Inexistencia de Reglamentos Específicos, Manuales de Funciones y Procedimientos.</p> <p>Co. Hemos evidenciado que el Gobierno Municipal no cuenta con Manuales de Funciones, Procedimientos y Reglamentos Específicos.</p> <p>Cr. La Ley 1178 promulgada el 20 de julio de 1990 dispone en su Artículo 20°, que Todos los sistemas de que trata la presente Ley serán regidos por órganos rectores, cuyas atribuciones básicas son:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Emitir las normas y reglamentos básicos para cada sistema; b. Fijar los plazos y condiciones para elaborar las normas secundarias o especializadas y la implantación progresiva de los sistemas; c. Compatibilizar o evaluar, según corresponda, las disposiciones específicas que elaborará cada entidad o grupo de entidades que realizan actividades similares, en función de su naturaleza y la normatividad básica; y d. Vigilar el funcionamiento adecuado de los sistemas específicos desconcentrados o descentralizados e integrar la información generada por los mismos. <p>El Artículo 27° de la Ley 1178 señala, que cada entidad del Sector Público elaborará en el marco de las normas básicas dictadas por los órganos rectores, los reglamentos específicos para el funcionamiento de los sistemas de Administración y Control Interno regulados por la presente Ley...</p> <p>Ca. La ausencia de reglamentos específicos se debe al descuido y desconocimiento de las normas legales por parte de las Autoridades actuales y ex Autoridades del Gobierno Municipal.</p>	

	<p>Ef. Ocasiona que los funcionarios públicos apliquen su criterio propio en el desarrollo de sus funciones generando errores y desaciertos en las tareas efectuadas.</p>									
	<p>Rec. Se recomienda al Honorable Alcalde del Gobierno Municipal, instruir a través del Área Administrativa Financiera, se elaboren, compatibilicen, difundan y apliquen los respectivos reglamentos específicos para cada rubro, actividad y/o sistema, conforme a lo dispuesto en la Ley 1178.</p>									
<table border="1" data-bbox="986 672 1375 949" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td>Hecho por:</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Fecha:</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Revisado por:</td> <td>.....</td> </tr> <tr> <td>Fecha:</td> <td>.....</td> </tr> </table>			Hecho por:	Fecha:	Revisado por:	Fecha:
Hecho por:									
Fecha:									
Revisado por:									
Fecha:									