

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



PETAENG

Plan Excepcional de Titulación para Estudiantes Antiguos No Graduados

MODULO DE ACTUALIZACIÓN

Para la obtención del Grado Académico de Licenciatura

**“ANÁLISIS Y SISTEMATIZACIÓN DE UN MODELO ESTÁNDAR
DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA INTERNA (MEPAI),
PARA ENTIDADES PÚBLICAS”**

Autor: Ibis Noel Arispe Orihuela

La Paz – Bolivia

2018

DEDICATORIA

Mi Trabajo Informe la dedico con todo mi amor y cariño
A mis padres; Orlando Arispe y Etna Romero, A mi
Abuelita Natty Romero (Mi Awicha de cariño) que es mi
Ángel Guardián que me protege desde el cielo y A
Daniela Loayza por ser mi fuente de motivación e
inspiración.

AGRADECIMIENTO

En primer lugar le agradezco a Dios porque ha estado conmigo a cada paso que doy, cuidándome y dándome fortaleza para continuar y que supo iluminarme con su sabiduría para alcanzar el éxito que me eh propuesto y a mis padres, quienes a lo largo de mi vida han velado por mi bienestar y educación siendo mi apoyo en todo momento. Depositando su entera confianza en cada reto que se me presentaba sin dudar ni un solo momento en mi inteligencia y capacidad. Es por ellos que soy lo que soy ahora. Los amo con mi vida.

RESUMEN

El Control Gubernamental tendrá por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado. El Control Gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los sistemas de administración de los recursos públicos y estará integrado por: El Sistema de Control Interno que comprenderá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada entidad, y la auditoría interna.

La razón de ser de la Auditoría Interna es fortalecer el control interno institucional, así como también fomentar el cumplimiento de las disposiciones legales, objetivos y metas propuestas, mediante recomendaciones que sean producto de los exámenes y evaluaciones realizadas por la Unidad de Auditoría Interna.

La Auditoría Interna es una unidad operativa que tiene por finalidad el aseguramiento de ocurrencia mínima de riesgo y/o errores en las operaciones ejecutadas en la institución, a través de la evaluación objetiva de evidencias y la generación de valor agregado mediante la emisión de recomendaciones que contribuyan a mejorar la gestión administrativa y alcanzar el logro de objetivos institucionales.

Ese proceso constituye una actividad independiente concebida para mejorar las operaciones; mediante la fiscalización periódica y el establecimiento de lineamientos para la aplicación de una metodología que permita el fortalecimiento del control interno institucional, que se observarán en la ejecución de los estudios de auditoría contenidos en el Programa Operativo Anual de Auditoría Interna; así como el análisis de la información obtenida, formulación de hallazgos y comunicación de resultados.

El presente Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI) tiene la finalidad de ser una herramienta de consulta permanente para todo el personal operativo de la Unidad de Auditoría Interna, y está dirigido a orientar las actividades de los auditores

a fin de mejorar y unificar las prácticas y procedimientos utilizados en la ejecución de auditorías y que permitirá a la Unidad de Auditoría Interna, integrar una serie de acciones encaminadas a agilizar el trabajo que se realiza; fomentando la calidad de las auditorías que se practiquen a través de lineamientos uniformes..

El Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI), para Entidades Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia, contiene directrices básicas que regulan el funcionamiento de la unidad de auditoría interna, brindando orientación general a todo auditor interno, acorde a los cambios que experimenta el sector público, la institución y la profesión de la contaduría pública.

El Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI), se ha ordenado en cuatro capítulos; en el Primero se menciona la Organización donde se establece un marco de referencia de la importancia de la Auditoría Interna; en el Segundo se señala el Marco Legal donde contiene aclaraciones y premisas que permitan asegurar la labor de Auditoría Interna y el ejercicio del control posterior en Bolivia; en el Tercero se determina un conjunto de normativa para el ejercicio de las Unidades de Auditoría Internas que permiten asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental en Bolivia, y en el Cuarto describe el Proceso y Procedimiento de Auditoría Interna que permitirá al Auditor una Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados sobre el Examen realizado, un Examen Profesional, Objetivo, Independiente, Sistemático, Constructivo y Selectivo de Evidencias.

ÍNDICE

	Pág.
1.1. INTRODUCCIÓN	1
1.2. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS	2
1.3.2 Objetivo General.....	2
2.3.2 Objetivos Específicos.....	2
3.3.2 Justificación.....	3
4.3.2 Alcance.....	4
5.3.2 Nivel de Investigación.....	4
6.3.2 Técnicas de Investigación.....	5
1.3. MARCO PRÁCTICO	5
3.1 Organización	5
3.1. 1 Antecedentes	5
3.1. 2 Concepto	6
3.1. 3 Naturaleza de la Auditoría Interna	6
3.1. 4 Objetivo de las Unidades de Auditoría Interna	7
3.1. 5 Alcance del Trabajo	8
3.1. 6 Grado de Independencia de las Unidades de Auditoría Interna	9
3.1. 7 Estructura	10
3.1.7. 1 Ubicación Jerárquica	10
3.1.7. 2 Ámbito de Acción	10
3.1.7. 3 Atribuciones	10
3.1.7. 4 Capacitación Permanente y Competencia Profesional del Auditor Interno	11
3.2 Marco Legal	12
3.3 Marco Normativo de las Unidades de Auditoría Interna	14
3.4 Procesos y Procedimientos de Auditoría Interna	20
3.4. 1 Planificación y Programación del Trabajo de las Unidades de Auditoría Interna	20
3.4.1. 1 Planificación	20
3.4.1. 2 Programa Operativo Anual de Auditoría Interna	22
3.4.1. 3 Memorándum de Planificación de Auditoría – MPA	23
3.4.1. 4 Programa Detallado de Trabajo	26
3.4.1. 5 Control de Tiempo	27
3.4. 2 Riesgo de Auditoría	27

3.4.2.1	Concepto.....	27
3.4.2.2	Evaluación del Riesgo.....	30
3.4.2.3	Efecto del Riesgo en el Enfoque de Auditoría.....	31
3.4.2.4	Matriz para Calificar los Riesgos.....	31
3.4.3	Relevamiento de Información.....	33
3.4.3.1	Programa de Relevamiento de Información.....	34
3.4.3.2	Organización de la Documentación Recabada.....	34
3.4.3.3	Informe del Relevamiento de Información.....	35
3.4.4	Trabajo de Campo.....	36
3.4.4.1	Ejecución del Trabajo.....	36
3.4.4.2	Tipos de Auditoría.....	38
3.4.4.3	Control Interno.....	51
3.4.4.4	Técnicas y Procedimientos de Auditoría.....	52
3.4.4.5	Evidencia.....	53
3.4.4.6	Procedimientos de Auditoría.....	59
3.4.5	Papeles de Trabajo.....	60
3.4.5.1	Objetivo y Características de los Papeles de Trabajo.....	60
3.4.5.2	Criterios para la Elaboración de los Papeles de Trabajo.....	63
3.4.5.3	Revisión y Aprobación de los Papeles de Trabajo.....	64
3.4.5.4	Archivo de los Papeles de Trabajo.....	65
3.4.6	Metodología, Elaboración y Presentación del Informe.....	68
3.4.6.1	Definición.....	68
3.4.6.2	Redacción y Revisión del Informe.....	68
3.4.6.3	Comunicación del Informe Preliminar al Auditado.....	69
3.4.6.4	Evaluación e Incorporación de los Comentarios del Auditado.....	70
3.4.6.5	Estructura y Contenido del Informe.....	70
3.4.6.6	Resumen Ejecutivo.....	76
3.4.7	Seguimiento a las Recomendaciones.....	76
3.4.7.1	Ejecución de los Principales Procedimientos de Seguimiento.....	77
3.4.7.2	Organización de la Documentación Recabada.....	78
1.4.	CONCLUSIONES	80
1.5.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	

1. INTRODUCCIÓN.-

En estas últimas décadas se han instalado a nivel internacional como tema principal la lucha contra la corrupción y el término transparencia se ratifica ya en estos últimos años en los diferentes discursos sociales, tanto en la política como en empresas y medios de comunicación; como consecuencia, se ha impulsado en todo el mundo el diseño y promoción de diversas políticas y estándares comunes en materia de transparencia, controles y rendición de cuentas de los poderes de los Estados. En Bolivia se han adoptado estos conceptos desde antes, pero recién en este último gobierno se plantea la idea de transparencia y cero corrupción en las Instituciones Públicas con la ayuda de componentes esenciales que ya están incorporados en la nueva Constitución Política del Estado, en diversa normativa creada y en diferentes áreas y/o unidades que apoyan para cumplir este propósito. Para tal efecto una de estas unidades preponderantes para el cumplimiento de eficiencia, transparencia y responsabilidad ante la sociedad es la Auditoría Interna.

Por ese motivo la presente investigación realizada es la de Analizar y Sistematizar un Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI), que sirva como instrumento de Control Interno en las Instituciones Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia, la cual coadyuvará a este nuevo proceso de transparencia, control, rendición de cuentas y acceso a la información del Estado plurinacional de Bolivia ante la sociedad civil y esta misma haciendo un seguimiento mediante el control social.

La orientación de este Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI), promoverá a la adopción de un enfoque de operación basado en procedimientos, el cual consiste en identificar y gestionar, de manera eficaz, las numerosas actividades realizadas por Auditoría Interna, pretendiendo ser un parámetro y/o proveyendo un marco de referencia para ejercer e impulsar bases para evaluar el desempeño de la Auditoría Interna, fomentando la mejora en los procesos y operaciones en Entidades Públicas para el logro de la transparencia de la gestión, generar y transmitir información útil, oportuna, pertinente, confiable, comprensible y verificable.

2. ASPECTOS METODOLÓGICOS DE ANÁLISIS.-

2.1 Objetivo General.-

Analizar y Sistematizar un Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI), que sirva como instrumento de Control Interno en las Instituciones Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

2.2 Objetivos Específicos.-

- Generar un parámetro y/o marco de referencia para ejercer e impulsar bases para evaluar el desempeño de la Auditoría Interna.
- Determinar la sistematización del trabajo del auditor y unificar el trabajo de todos los equipos y Unidades de Auditoría Interna.
- Establecer como una herramienta de identificación y gestión, de manera eficiente y eficaz, las numerosas actividades realizadas por Auditoría Interna.
- Resaltar la calidad, en las auditorías que se practiquen, cuyo logro depende principalmente de los siguientes factores:
 - La definición, comprensión y manejo de los principios, normas técnicas y prácticas de Auditoría Interna.
 - Eficiente asignación y administración de los recursos.
 - Adecuada planificación y programación de las actividades.
 - Capacitación continua y permanente del personal auditor.
 - Eficaz supervisión en la ejecución.
 - Soporte de los hallazgos, afirmaciones y conclusiones con evidencia suficiente, pertinentes y convincentes.
 - Presentación de informes objetivos, confiables y oportunos sobre los resultados de la Auditoría.
 - Adecuado seguimiento de las recomendaciones.

2.3 Justificación.-

Tal como establece en la Constitución Política del Estado en su Art. 213 en la que menciona, la Contraloría General del Estado es la institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquéllas en las que el Estado tenga participación o interés económico; o como nos dice la Ley del Sistema de Control Fiscal en su Art. 1 que es un conjunto de principios, normas, procedimientos, técnicas y órganos relativos al control de los actos administrativos, económicos y financieros de las entidades que integran el Sector Público y comprende el control interno ejercido por los propios organismos de la Administración y el control externo a cargo de la Contraloría General del Estado; en su Art. 4 aclara por quienes está conformado: a) La Oficina Central del Sistema, que es la Contraloría General del Estado; b) Las Oficinas Regionales, a cargo de las Contralorías Departamentales y Distritales, como unidades descentralizadas de la Contraloría General del Estado; c) Las Oficinas Periféricas Sectoriales, que constituyen las unidades de control interno en las entidades del Sector Público y según la Ley 1178 (Ley de Administración y Control Gubernamental) del 20 de julio de 1990 de acuerdo a su Art. 13, el Sistema de Control Gubernamental está integrado por: a) Sistema de Control Interno, que comprende los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada entidad, y la auditoría interna, y b) Sistema de Control Externo Posterior, que se aplica por medio de la auditoría externa de las operaciones ya ejecutadas; en su Art. 14, el control posterior debe ser practicado a) por los responsables superiores, respecto de los resultados alcanzados por las operaciones bajo su directa competencia y b) por la Unidad de Auditoría Interna; en su Art. 15, establece que la labor de Auditoría Interna se practicará por una unidad especializada en la propia Entidad; más adelante señala que dependerá de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la Entidad, ejecutando con independencia sus actividades y que no participará en ninguna otra actividad administrativa. Así también lo establecen las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) según Resolución N° CGE/094/2012 del 27 de agosto de 2012, la cual nos dice que todas las entidades públicas están obligadas a contar con una UAI, la misma que deberá ser estructurada de acuerdo al tamaño de la entidad, volumen de operaciones, etc.; pudiendo organizarse en el marco de la normativa vigente y en la norma 300 Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna y norma 301 Alcance de la Auditoría Interna en su numeral 1 nos dice que los auditores internos deben desarrollar sus actividades dentro del alcance establecido en el artículo 15 de la Ley N° 1178 y sus decretos

reglamentarios y en su numeral 5 nos dice que la UAI debe contar con manuales de procesos y procedimientos para el desarrollo de sus actividades.

Normativa que nos aclara sobre las adopciones y/o establecimientos de instrumentos, mecanismos, reglamentos y manuales de las Unidades de Auditoría Interna para realizar efectiva y eficientemente el Control Gubernamental dentro de cada entidad pública; los cuales nos permite realizar el presente trabajo de investigación que es la de analizar la implementación de un Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI), que sirva como instrumento de Control Interno en las Instituciones Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia y poder dar cumplimiento a la visión de una gestión pública transparente y está orientada a lograr una gestión pública articulada, eficiente y libre de corrupción.

2.4 Alcance.-

Para la realización del presente trabajo de investigación del análisis y sistematización de un Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna, que nos sirva como instrumento de Control Interno; se aplicará en el campo de Auditoría Interna Gubernamental específico en Control Interno.

2.5 Nivel de Investigación.-

El nivel de investigación que tendremos en el análisis de la implementación de un Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna, tenemos:

- Informativo: Agrupar la globalidad de información pertinente a la elaboración del presente trabajo, sistematizarla y convertirla en un parámetro y/o marco referencial que coadyuve a las actividades de Auditoría Interna.
- Descriptivo: Se pretende describir toda la información necesaria de las actividades del proceso de auditoría logrando facilitar, mecanizar, sistematizar, uniformar y fomentar la mejora en las operaciones, procesos y procedimientos realizados en las actividades de Auditoría Interna.

- Explicativo. Los documentos plasmados en información requerirán el nivel explicativo en su delineamiento, que corresponde al proceso técnico de elaboración del mismo, conforme a normas y teorías doctrinales.

2.6 Técnicas de Investigación.-

Se realizará una investigación documental que se apoya en la recopilación de antecedentes en la cual se fundamentará y complementará la investigación con apoyo de materiales de consulta que suelen ser las fuentes bibliográficas, iconográficas, fonográficas y algunos medios magnéticos.

La investigación de campo es la que se realiza directamente en el medio donde se presenta el fenómeno de estudio. Entre las herramientas de apoyo para esta investigación se prevé:

- a) Fuentes Documentales: Corresponde a archivos documentales que se presentan rutinariamente en el proceso y/o procedimientos de las actividades de Auditoría Interna, misma documentación que es procesada para obtener las herramientas y sistematización de estas actividades.
- b) Observación Directa: Ha sido la base y el inicio del desarrollo de este trabajo; por que ha permitido descubrir en el seno de las actividades de Auditoría Interna, y las necesidades institucionales e inquietudes de información que se convertirán en documentos de parámetro y/o marco referencial.

3. MARCO PRÁCTICO.-

3.1 Organización.-

3.1.1 Antecedentes.-

Tal como establecen las Normas de Auditoría Gubernamental para el Ejercicio del Control Posterior en Bolivia, las entidades públicas están en la obligación de establecer los Sistemas de Administración, de Información y Control Interno adecuados para lograr la transparencia de la gestión y en consecuencia, generar y transmitir información útil, oportuna, pertinente, confiable, comprensible y verificable.

El Control Gubernamental tendrá por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado. El Control Gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los sistemas de administración de los recursos públicos y estará integrado por: El Sistema de Control Interno que comprenderá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada entidad, y la auditoría interna¹.

Por lo tanto, como las Unidades de Auditoría Interna son parte integrante del Control Interno Posterior, corresponde la elaboración y la implementación de un Manual de Organización, Descripción de Funciones, Cargos y Procedimientos de auditoría Interna que se enmarque dentro de las disposiciones legales vigentes, Normas de Auditoría Gubernamental, Normas Básicas de Control Interno, Normas de Control Interno y otras normas relativas a la profesión que son de aceptación universal y sirva como marco de referencia y/o parámetro el Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna (MEPAI).

3.1.2 Concepto.-

La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a lograr sus objetivos al brindar un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la efectividad de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.²

3.1.3 Naturaleza de la Auditoría Interna.-

La labor de la Unidad de Auditoría Interna, es el control interno posterior, que actúa como instrumento de apoyo a las Máximas Autoridades Ejecutivas de las Entidades Públicas, con criterio independiente de las operaciones que audita.

¹ Ley Nº 1178 – Ley de Administración y Control Gubernamentales; Art. 13

² <https://iaia.org.ar/auditor-interno/definicion-auditoria-interna/>

El examen de Auditoría Interna comprende una serie de procesos y técnicas, a través de las cuales se da seguridad a la Máxima Autoridad Ejecutiva respecto a las actividades de su propia organización.

Comprende el examen de la gestión de cada Entidad Pública con el propósito de evaluar la eficiencia de sus resultados, respecto a las metas fijadas, los recursos humanos, financieros y materiales empleados, la organización, utilización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión.

Para que un acto operativo o administrativo sea considerado eficaz, económico o eficiente:

- Sus resultados deben alcanzar las metas previstas en los programas de operación, ajustadas en función a las condiciones imperantes durante la gestión, y en especial al razonable aprovechamiento o neutralización de los efectos de factores externos de importancia o magnitud;
- Los recursos invertidos en las operaciones deben ser razonables en relación a los resultados globales alcanzados;
- La relación entre los recursos invertidos y los resultados obtenidos debe aproximarse a un índice de eficiencia establecido para la entidad o a un indicador externo aplicable.³

La Auditoría Interna no se limita a examinar los estados contables y financieros informan, sino que se involucra en todo aquello que puede estar deteriorando el accionar de cada Entidad Pública. Asimismo, examina si los controles establecidos por cada Entidad Pública son mantenidos adecuada y efectivamente en todas y cada una de sus unidades administrativas y operativas.

3.1.4 Objetivo de las Unidades de Auditoría Interna.-

Es brindar un servicio a la administración de cada Entidad Pública a través de diagnósticos (informes), análisis objetivos, evaluaciones sobre problemas y dificultades en la consecución de metas fijadas de las operaciones examinadas con el propósito de lograr incrementar la eficiencia en las actividades de cada Entidad Pública; respetando la Ley SAFCO, las normas conexas, técnicas, procedimientos y reglamentaciones

³ Decreto Supremo N° 23318-A – Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública; *Art. 4*

dictadas por la Contraloría General de la República en todos los aspectos operativos, administrativos, económicos y financieros.

El auditor gubernamental o grupo de auditores gubernamentales designados para realizar la auditoría deben tener individualmente y en conjunto, respectivamente, la suficiente capacidad técnica, entrenamiento y experiencia profesional, para lograr los objetivos de auditoría.⁴

3.1.5 Alcance del Trabajo.-

Los auditores internos deben desarrollar sus actividades dentro del alcance establecido en el artículo 15 de la Ley N° 1178 y sus decretos reglamentarios.⁵

El trabajo de Auditoría Interna deberá cubrir todas las áreas dependientes de cada Entidad Pública, con alcances selectivos o exhaustivos según se requiera.

El trabajo de cada Unidad de Auditoría Interna puede llegar a todas las operaciones o actividades que ejecuta su Entidad Pública, sean éstas de carácter financiero, técnico, operacional o administrativas y no tendrá limitación en el acceso a los procesos, registros, documentos y toda otra información relacionada a las operaciones examinadas. En tal sentido la Unidad de Auditoría Interna podrá en forma separada, combinada o integral y con alcance selectivo o exhaustivo según se requiera:

- Evaluar el grado de cumplimiento y eficiencia de los sistemas de administración, de información, de desarrollo tecnológico y de los instrumentos de control incorporados a ellos.
- Determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros de gestión.
- Analizar la eficiencia, eficacia y economía de las operaciones.
- Evaluar el resultado de la gestión, para lo cual tendrá en cuenta entre otros criterios, las políticas gubernamentales definidas por los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública.

La evaluación del grado de cumplimiento y eficiencia de los sistemas de administración, información y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos implicará revisar el cumplimiento de las políticas, planes, procedimientos,

⁴ Normas Generales de Auditoría Gubernamental (NE/CE-011); *211 Competencia*

⁵ Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna (NE/CE-018); *301 Alcance de la Auditoría Interna*

reglamentos, decretos, leyes y en general de las disposiciones legales aplicables así como las medidas de salvaguarda de los activos, incluyendo la verificación de la existencia de los mismos.

La determinación de la confiabilidad de los registros y estados financieros implicará la revisión de la integridad y razonabilidad de dicha información y las medidas tomadas por la entidad para identificar, medir, clasificar y comunicar los resultados, de acuerdo a la guía emitida por la Contraloría General del Estado.

El análisis de los resultados y de la eficiencia de las operaciones, se hará sobre la base de evaluar tanto el logro de los objetivos o metas alcanzadas, así como de cada Entidad Pública, como la economicidad en la utilización de los recursos humanos, materiales y financieros invertidos o utilizados para alcanzar dichos resultados.

3.1.6 Grado de Independencia de las Unidades de Auditoría Interna.-

El Auditor Gubernamental debe mantener y de mostrar absoluta independencia de criterio con respecto al ejercicio de sus funciones.⁶

Con el fin de asegurar el grado efectivo de independencia necesario para la Unidad de Auditoría Interna, el Auditor Interno únicamente debe informar a la Máxima Autoridad de cada Entidad Pública; por consiguiente es independiente de las actividades que audita, también es independiente cuando lleva a cabo su trabajo libre y objetivamente.

La objetividad requiere de una actitud mental independiente por parte del Auditor Interno y una opinión honesta del producto de su trabajo.

La objetividad es esencial en la condición básica de Auditoría; por lo tanto, el Auditor Interno no debe: desarrollar y tampoco instaurar procedimientos, preparar registros o encargarse de cualquier actividad que normalmente revise y valore.

En toda auditoría, los auditores gubernamentales deberán estar libre de impedimentos que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad. Además deberán mantener una actitud y apariencia de independencia. Los auditores gubernamentales deben

⁶ Código de Ética del Auditor Gubernamental (CE/03/1); Pág. 2/3

suscribir anualmente la Declaración de Independencia de la Contraloría General de la República, para reflejar su adhesión a criterios que fortalecen su objetividad, imparcialidad y rectitud.⁷

3.1.7 Estructura.-

3.1.7.1 Ubicación Jerárquica.-

La Unidad de Auditoría Interna está ubicada en el más alto nivel jerárquico; dicha ubicación es fundamental para definir su campo de acción y la independencia de sus actuaciones. En caso de no estar ubicada en ese nivel pierde efectividad en sus recomendaciones y el acceso a los niveles de mayor jerarquía en cada Entidad Pública.

El Auditor Interno no ejercerá autoridad sobre los demás niveles, pero su jerarquía deberá ser comparable al más alto nivel que exista luego de la Máxima Autoridad Ejecutiva de cada Entidad Pública.

3.1.7.2 Ámbito de Acción.-

La labor de Auditoría Interna es una actividad independiente que tiene lugar dentro de cada Entidad Pública y a nivel nacional.

3.1.7.3 Atribuciones.-

Sus atribuciones principales son las siguientes:

- Formular y ejecutar con total independencia el programa de sus actividades, el cual deberá ser expuesto a la Máxima Autoridad Ejecutiva de cada Entidad Pública a efecto de lograr su pleno apoyo y respaldo.
- Tener libre acceso, en cualquier momento a todos los registros, archivos, valores y documentos dentro de cada Entidad Pública, así como a otras fuentes de información relacionadas con su actividad.

⁷ Declaración anual de independencia y adhesión al código de ética del auditor gubernamental de la Contraloría General de la República y de las Unidades de Auditoría Interna (CE/16); Pág. 1/6

- Solicitar de cualquier servidor público, en la forma, condiciones y plazo que estime conveniente, informes, datos y documentos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.
- Solicitar de servidores públicos y empleados de cualquier nivel jerárquico, la colaboración, asesoría y las facilidades que demande el ejercicio de la labor de Auditoría Interna.
- Requerir de ex funcionarios y terceras personas, naturales o jurídicas, información y aclaración sobre temas relativos a las labores de la auditoría que ejecuta.

Cada Entidad Pública, deberá proveer a la Unidad de Auditoría Interna los recursos humanos y materiales, necesarios para garantizar el eficaz desempeño de sus funciones, sobre la base de una racional programación de operaciones y seleccionados autónomamente por éste.

3.1.7.4 Capacitación Permanente y Competencia Profesional del Auditor Interno.-

En aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, el personal que compone la Unidad de Auditoría Interna deberá tener los conocimientos y la experiencia necesaria para practicar auditorías en Entidades Públicas; por cuanto deberá capacitarse de forma continua para mantener un nivel adecuado de competencia profesional y técnica.

La capacitación de los servidores públicos en el manejo de los sistemas de administración y control gubernamentales corresponde a la Contraloría General de la República. Tiene por objeto complementar, actualizar y especializar la formación técnica y profesional, a fin de lograr mejores niveles de eficacia en el diseño e implantación de los sistemas específicos de cada entidad y de eficiencia en el funcionamiento, supervisión y evaluación de su aplicación.⁸

El Auditor Gubernamental debe aplicar, tanto en el desempeño de sus funciones como en la supervisión del trabajo de sus subordinados, juicios con sensibilidad profesional y

⁸ Decreto Supremo N° 23215 – Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República; *Art. 54*

moral. Debe brindar su mayor esfuerzo, procurando mejorar su competencia profesional y la calidad de sus servicios.⁹

3.2 Marco Legal.-

La Ley 1178 (Ley de Administración y Control Gubernamentales) de 20 de julio de 1990 en su Art. 15º, establece que la labor de Auditoría Interna se practicará por una unidad especializada en la propia Entidad; dependerá de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad, ejecutando con independencia sus actividades y que no participará en ninguna otra actividad administrativa.

Para uniformar el trabajo de Auditoría Gubernamental en Bolivia, la Contraloría General de la República ha aprobado y emitido las Normas de Auditoría Gubernamental para el Ejercicio del Control Posterior en Bolivia que recomienda seguir las siguientes premisas:

- a)** La finalidad de la Auditoría Gubernamental es la de coadyuvar al mejoramiento de la transparencia, de la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado, mediante el fortalecimiento de la capacidad gerencial por la gestión pública.
- b)** El trabajo del Auditor Interno está fundamentalmente orientado a evaluar los Sistemas de Administración y Operación imperantes en el Servicio Nacional de Patrimonio del Estado; planificar, programar y ejecutar los procedimientos necesarios para obtener las evidencias y pruebas suficientes y competentes que sustenten los resultados de la Auditoría que realiza; por lo tanto, la Auditoría Gubernamental no está orientada específicamente a descubrir posibles fraudes.
- c)** Auditora, es un importante instrumento de gerencia que permite al Servicio Nacional de Patrimonio del Estado, conocer con oportunidad la efectividad y eficiencia del cumplimiento de lo que dispone y delega en concordancia con los sistemas de administración, información y control interno, así como el mejoramiento de dichos sistemas mediante las recomendaciones que le formula.
- d)** Además de las obligaciones que las disposiciones legales le señalen con las entidades públicas sujetas al control gubernamental deberán poner a disposición de la unidad de auditoría interna con la oportunidad que se solicite, los registros contables y operativos, los estados financieros con sus respectivas notas

⁹ Código de Ética del Auditor Gubernamental (CE/03/1); Pág. 3/3

explicativas o revelaciones, la información complementaria financiera y operativa necesaria para poder cumplir las tareas de Auditoría Gubernamental.

- e) Las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) para el Ejercicio del Control Posterior en Bolivia, son el conjunto de medidas relativas a las condiciones de conocimiento, aptitudes naturales e independencia del Auditor Gubernamental; la forma como éste debe evaluar las necesidades de Auditoría para planificar, programar y ejecutar el trabajo de campo; y como debe informar sobre el resultado del trabajo de Auditoría.
- f) El alcance de las Normas de Auditoría Gubernamental cubre a la Auditoría Externa y Auditoría Interna de las entidades públicas.
- g) La Auditoría Gubernamental determina el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas para programarlos, ejecutarlos y controlarlos.
- h) Corresponde a la Unidad de Auditoría Interna el examen objetivo sistemático y profesional de las operaciones financieras o administrativas del Servicio Nacional de Patrimonio del Estado, efectuado con posterioridad a su ejecución con la finalidad de verificar y evaluar las actividades, así como de elaborar informes que contengan comentarios, conclusiones, recomendaciones y en el caso financiero un dictamen profesional.
- i) La finalidad de la Ley SAFCO es la de normar el manejo de los recursos y el logro de los resultados eficientes por medio del fortalecimiento de la capacidad del Estado, el logro de la transparencia de la función pública, la responsabilidad de los resultados de la gestión, combatir las condiciones al amparo de las cuales se expande la corrupción en la función pública.

Los sistemas que regulan la Ley N° 1178 son:

1. Para programar y organizar las actividades:

Programación de Operaciones
Organización Administrativa
Presupuesto

2. Para ejecutar las actividades programadas:

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

3. Para controlar la gestión del Sector Público:

Control Gubernamental, integrado por el Control Interno y Control Externo posterior.

3.3 Marco Normativo de las Unidades de Auditoría Interna.-

Para el ejercicio de sus funciones de las Unidades de Auditoría Interna de Entidades Públicas, considera entre otros la siguiente normativa:

- Ley de Administración y Control Gubernamentales N° 1178, del 20 de julio de 1990.
- Reglamento de las Atribuciones de la Contraloría General de República, aprobado mediante D.S. N° 233215, del 22 de julio de 1992.
- Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública aprobado mediante D.S. N° 23318 – A, del 23 de noviembre de 1992.
- Resolución N° CGR-1/021/96 del 6 de mayo de 1996, que aprueba el Código de Ética del Auditor Gubernamental.
- Resolución N° CGR-1/010/97 del 25 de marzo de 1997, determina que las Unidades de Auditoría Interna deben efectuar seguimiento al cumplimiento de las recomendaciones emergentes de sus propios informes y de las auditorías externas.
- Resolución N° CGR-1/002/98 del 4 de febrero de 1998, que aprueba la Guía de Auditoría para el examen de Confiabilidad de los Registros y Estados Financieros.
- Guía para la Elaboración del Programa Operativo Anual de las Unidades de Auditoría Interna CI/04, aprobada mediante Res. CGR-1/067/2000, del 20 de septiembre del 2000.
- Principios y Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, aprobados por la Contraloría General de la República con Resolución CGR-1/070/2000 del 21 de septiembre de 2000.
- Guía para el Control y Elaboración de Informes de Actividades de las UAI, aprobada mediante Res. CGR-1/045/2001, del 20 de julio del 2001.
- Resolución N° CGR-1/018/2002 del 22 de marzo de 2002, referida a la emisión y suscripción hasta el 15 de enero de cada gestión de la Declaración de Propósito, Autoridad y Responsabilidad.
- Guía para la aplicación de los citados principios, aprobada mediante Resolución CGR-1/1/173/2002, del 31 de octubre de 2002.

- Guía Para la Evaluación del Proceso de Control Interno G/CE-18, aprobada mediante Resolución CGR N°/098/2004 del 16 de junio de 2004.
- Reglamento del “Código de Ética” (R/AR-006) en su cuarta versión y el procedimiento de “Funcionamiento del Comité” (P/AR-171) en su segunda versión, aprobado mediante Resolución N° CGR/191/2004 del 24 de diciembre de 2004.
- Manual de Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) versión 4 y su división aprobado por la Contraloría General de la República (CGR) mediante Resoluciones N° CGR-026/2005, del 24 de febrero de 2005 y N° CGR/079/2006 del 4 de abril de 2006, que describe los aspectos generales y básicos para la realización de las auditorías dispuestas en la Ley 1178.
- Guía para la aplicación de Actividades de Control en el Sistema de Programación de Operaciones, aprobada mediante Res. CGR-/180/2004, del 25 de noviembre de 2004.
- Ley N° 2028, del 28 de octubre de 1999.
- Ley Marco de Autonomías N° 31 del 19 de julio de 2010.
- Decreto Supremo N° 0718 del 01/12/2010, *“Independencia de las Unidades de Auditoría Interna”*.
- Guía para la Elaboración de Informes de Auditoría con Indicios de Responsabilidad por la Función Pública, aprobada mediante Res. CGR-1/036/2005, del 10 de marzo de 2005.
- Guía para la implantación del Control Interno (G/GE-021) aprobado mediante Resolución N° CGR/245/2008.
- Resolución N° CGR/140/2008 del 1 de julio de 2008, que aprueba la primera versión del Instructivo “Tareas a ser aplicadas por las Unidades de Auditoría Interna, ante los indicios de responsabilidad por la función pública identificados en la auditorías realizadas”.
- Resolución No. CGE-084/2011 del 02 de agosto de 2011, *“Emisión y remisión de informes de las Unidades de Auditoría Interna”*.

Las actividades de las Unidades de Auditoría Interna de las Entidades Públicas, estarán orientadas por:

- a)** La Nueva Constitución Política del Estado, entre otros los siguientes artículos:
- Artículo 28° El ejercicio de los derechos políticos se suspende por defraudación de recursos públicos.

- Artículo 108º Es deber de los bolivianos y bolivianas el denunciar y combatir todos los actos de corrupción.
- Artículo 112º Son imprescriptibles y no admiten inmunidad los delitos cometidos por servidores públicos, que atenten contra el patrimonio del Estado y causen grave daño económico.
- Artículo 123º Existe retroactividad en materia de corrupción, para investigar, procesar y sancionar delitos cometidos por servidores públicos contra los intereses del Estado.
- Artículo 324º No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado.

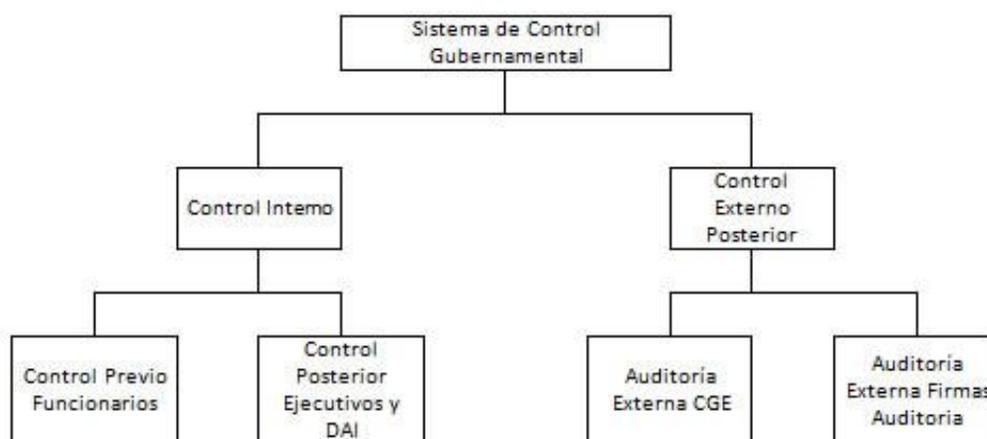
b) Ley de Administración y Control Gubernamentales N° 1178, del 20 de julio de 1990:

- Artículo 13º.- El Control Gubernamental tendrá por objetivo mejorar la eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado; la confiabilidad de la información que se genere sobre los mismos; los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión; y la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado.

El Control Gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los sistemas de administración de los recursos públicos y estará integrado por:

- i) El Sistema de Control Interno que comprenderá los instrumentos de control previo y posterior incorporados en el plan de organización y en los reglamentos y manuales de procedimientos de cada entidad, y la auditoría interna; y
 - ii) El Sistema de Control Externo Posterior que se aplicará por medio de la auditoría externa a las operaciones ya ejecutadas.
- Artículo 14º.- Los procedimientos de control interno previo se aplicarán por todas las unidades de la entidad antes de la ejecución de sus operaciones y actividades o de que sus actos causen efecto. Comprende la verificación del cumplimiento de las normas que los regulan y los hechos que los respaldan, así como de su conveniencia y oportunidad en función de los fines y programas de la entidad. Se prohíbe el ejercicio de controles previos por los responsables de auditoría interna y por parte de personas, de unidades o de entidades diferentes o externas a la unidad ejecutora de las operaciones.

Tampoco podrá crearse una unidad especial que asuma la dirección o centralización del ejercicio de controles previos.



El control interno posterior será practicado:

- i) Por los responsables superiores, respecto de los resultados alcanzados por las operaciones y actividades bajo su directa competencia.
 - ii) Por las Unidades de Auditoría Interna.
- Artículo 15º.- La auditoría interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad, que realizará las siguientes actividades en forma separada, combinada o integral: evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos; determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros; y analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones. La Unidad de Auditoría Interna no participará en ninguna otra operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, sea ésta colegiada o no, formulando y ejecutando con total independencia el programa de sus actividades.

Todos sus informes serán remitidos inmediatamente después de concluidos a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera; a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada; y a la Contraloría General de la República.

- Artículo 16º.- La auditoría externa será independiente e imparcial, y en cualquier momento podrá examinar las operaciones o actividades ya realizadas por la entidad, a fin de calificar la eficacia de los sistemas de

administración y control interno; opinar sobre la confiabilidad de los registros contables y operativos; dictaminar sobre la razonabilidad de los estados financieros; y evaluar los resultados de eficiencia y economía de las operaciones. Estas actividades de auditoría externa posterior podrán ser ejecutadas en forma separada, combinada o integral, y sus recomendaciones, discutidas y aceptadas por la entidad auditada, son de obligatorio cumplimiento.

- c)** Según el numeral 212. Independencia de las Normas Generales de Auditoría Gubernamental, 01. "En toda auditoría los auditores gubernamentales deben estar libres de todo impedimento que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad. Además deben mantener una actitud y apariencia de independencia". Asimismo según el sub numeral 07 de esta Norma "Los auditores deben suscribir la Declaración de Independencia de la Contraloría General del Estado, para reflejar su adhesión a criterios que fortalecen su objetividad, imparcialidad y rectitud.
- d)** Según las Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna:
- 301.01 "Los Auditores Internos desarrollarán sus actividades dentro del alcance establecido en la Ley 1178 y sus Decretos Reglamentarios".
 - 301.02 "Los Integrantes de la UAI no deben participar en ninguna operación o actividad administrativa, ni examinar operaciones, actividades, unidades organizacionales, o programas en las que hayan estado involucrados".
 - 301.03 "Las actividades de la UAI, comprenden principalmente las siguientes":
 1. "La evaluación de la eficacia de los Sistemas de Administración de la Entidad y controles incorporados a ellos, así como el grado de cumplimiento de las Normas que regulan estos sistemas".
 2. "La evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones, actividades, áreas o programas respecto a indicadores estándares apropiados para la Entidad".
 3. "La verificación del cumplimiento de las disposiciones legales aplicables y obligaciones contractuales de la entidad relacionadas con el objetivo del examen, informando si corresponde, sobre indicios de responsabilidad por la función pública".
 4. "El análisis de los resultados de gestión, en función a las políticas definidas por los sistemas nacionales de planificación e inversión pública".

5. "El seguimiento a la implantación de las recomendaciones emitidas por la UAI y firmas las privadas de auditoría, para determinar el grado de cumplimiento de las mismas".
 6. "Evaluación de la información financiera para determinar":
 7. "La confiabilidad de los registros y estados financieros de acuerdo a las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada",
 8. "Si el control interno relacionado con la presentación de la información financiera, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos de la entidad"
- 301.04 La Unidad de Auditoría Interna (UAI), en el marco del control externo posterior, debe efectuar obligatoriamente auditorías y evaluaciones en las Empresas Desconcentradas.
 - 302.01 "El titular de la Unidad de Auditoría Interna debe emitir anualmente una declaración en la que se manifieste el propósito, autoridad y responsabilidad de la unidad. Esta declaración debe contar con el apoyo formal de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad".
"Dicha declaración debe ser emitida inmediatamente después de las designación del titular de la Unidad de Auditoría Interna o ante cada cambio de autoridad ejecutiva".
 - 302.02 "La declaración contiene como mínimo":
 1. "La independencia de la UAI en la formulación y ejecución de sus actividades".
 2. "Las actividades principales que realiza y los beneficios derivados de las actividades de la UAI".
 3. "El apoyo que le brinda la máxima autoridad ejecutiva y la colaboración que le debe prestar el personal de la entidad".
 4. "El acceso irrestricto que tiene en cualquier momento, a toda información relacionada con los exámenes de auditoría y seguimientos que realiza, incluyendo los archivos correspondientes".
 5. "La responsabilidad de la UAI por el desarrollo de sus actividades con imparcialidad y calidad profesional, y por la confidencialidad sobre la información obtenida".
 - 302.03 "El titular de la Unidad de Auditoría Interna debe cerciorarse que la declaración se difunda a todas las unidades operativas de la entidad".

- 303. Relaciones interpersonales, los auditores internos deben poseer aptitudes necesarias para relacionarse adecuadamente con el personal de la Empresa.

e) Vacío técnico, si durante el desarrollo de la auditoría gubernamental surgiesen aspectos no contemplados en el Manual de Normas de Auditoría Gubernamental, deberán observarse las Normas emitidas por el Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia; las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC); las Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) emitidas por el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); las Normas de Auditoría emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) o las Normas para el Ejercicio Profesional de Auditoría Interna (NEPAI).

3.4 Procesos y Procedimientos de Auditoría Interna.-

3.4.1 Planificación y Programación del Trabajo de las Unidades de Auditoría Interna.-

3.4.1.1 Planificación.-

Las actividades generales de una Unidad de Auditoría Interna deben planificarse de tal forma que se asigne prioridad a la continua evaluación de la eficacia de los sistemas de administración e información y de los controles internos incorporados a ellos y deberá cubrir todas las áreas que componen la entidad. Las actividades de planificación de la UAI son las siguientes:

- i) La Unidad de Auditoría Interna debe preparar su Plan General de Auditoría que abarque varias gestiones (mínimamente tres años), la cual debe ser actualizada una vez al año, documento que servirá de marco de referencia para preparar el Programa de Operaciones Anual (POA). La labor de la Unidad de Auditoría Interna debe cubrir todas las áreas de las Entidades Públicas, debido a las características diferentes de las operaciones de una unidad u otra, debiendo abarcar varias gestiones debido a que es imposible cubrir en una sola gestión todas las áreas a auditar; este Programa deberá contener las áreas de trabajo por gestión, clase de auditoría, objetivos y presupuesto de horas/auditor.

- ii) La Contraloría General del Estado conocerá la programación de operaciones anual, así como su actualización periódica debido al carácter flexible de la planificación.
- iii) Las auditorías especiales realizadas a solicitud de la MAE, Ente Tutor, Contraloría General del Estado o denuncias calificadas, serán analizadas por la jefatura de la Unidad de Auditoría Interna.
- iv) El POA será evaluado al completar cada semestre por la propia Unidad de Auditoría Interna y los resultados serán comunicados a la Contraloría General del Estado - Subcontraloría de Control Interno (CGE/SCCI).
- v) La responsabilidad de programación e información de los resultados corresponde al titular de la Unidad de Auditoría Interna. Al finalizar el año calendario debe prepararse un informe de evaluación del avance logrado en la aplicación del plan estratégico, sobre una base comparativa y acumulativa, para conocimiento del titular de la Entidad Pública y de la Contraloría General del Estado - Subcontraloría de Control Interno.

La Planificación Estratégica incluirá la siguiente información básica para proyectar las actividades de la Unidad de Auditoría Interna y constituirse en la guía para preparar el Programa de Operaciones Anual de Auditoría:

- i) Breve exposición de motivos que fundamenten su contenido y orientación.
- ii) Políticas definidas por los niveles superiores para la planificación.
- iii) Selección de las áreas en orden de importancia en el que serán analizadas y tomadas como base para la planificación.
- iv) Objetivos a lograr por áreas o actividades estratégicas de la Entidad Pública.
- v) Alcance estimado para los exámenes programados, según el tipo de auditoría a realizar.
- vi) Presupuesto de los recursos humanos a utilizar en la ejecución de cada auditoría interna planificada, identificando el número de horas hombre/efectivas para las acciones planificadas, considerando los recursos humanos disponibles y proyectados para la Unidad de Auditoría Interna.
- vii) Cálculo de las horas realmente disponibles por el personal de la Unidad de Auditoría Interna, para cumplir el plan de mediano plazo.
- viii) Cronograma de actividades a ejecutar, detallando:
 - Área o actividad en que se ejecutará la auditoría.
 - Título asignado a la auditoría.

- Horas/hombre estimadas para ejecutar el trabajo, incluye separadamente el tiempo para la supervisión y aprobación.
- Periodo en que se prevé ejecutar la auditoría, considerando el tiempo disponible y las condiciones favorables, por ejemplo, la disponibilidad de información.
- Política definida para utilizar los recursos en auditorías especiales calificadas.

3.4.1.2 Programa Operativo Anual de Auditoría Interna.-

Las Unidades de Auditoría Interna de las Entidades Públicas deben programar las actividades anuales a ejecutar, sobre la base de la planificación estratégica de la unidad de acuerdo a la "Guía para la elaboración del Programa Operativo Anual (POA) de la Unidad de Auditoría Interna" aprobada por la Contraloría General del Estado con Resolución CGR-1/067/00; tomando en cuenta los siguientes aspectos de importancia:

- a) Es necesario considerar que la planificación estratégica de actividades de la unidad de auditoría interna, tiene como propósito la evaluación sistemática del control interno para un plazo de tres años, mismo que se actualizará anualmente.
- b) Considerará la oportunidad con que deberá realizarse el mismo.
- c) Efectuará la identificación de los recursos a utilizar, determinando los recursos humanos, materiales y financieros disponibles.
- d) Proveerá la evaluación del grado de cumplimiento y eficiencia de los sistemas de administración, información y control interno.
- e) Criterios de priorización para la ejecución de auditorías.
- f) Selección de actividades sujetas a control.
- g) Parámetros para la evaluación de riesgos
- h) Determinación de los objetivos de las áreas a auditar desde un punto de vista operacional.
- i) Fijará los objetivos generales de auditoría que deba realizar para alcanzar los objetivos estratégicos trazados en el plan general.
- j) Contemplará los posibles requerimientos de auditorías especiales.
- k) Preverá un espacio de tiempo determinado para Auditorías No Programadas.
- l) Estimación del costo de cada auditoría programada.
- m) Previsiones para la reprogramación del POA.

El programa debe ser flexible, para permitir modificaciones y ajustes durante su ejecución. A veces deben replantearse los programas de auditoría anuales, debido a

que los resultados obtenidos de la evaluación del sistema de control interno son satisfactorios y no hace falta un análisis profundo del mismo, o caso contrario, cuando los controles implantados en la entidad son insuficientes e ineficaces, la revisión debe ser más amplia y profunda.

El programa anual deberá ser preparado por la Unidad de Auditoría Interna con total independencia, lo cual también implica coordinación y conocimiento de la Máxima Autoridad Ejecutiva de cada Entidad Pública, con el fin de lograr una actitud positiva de aceptación y respaldo; asimismo, deberá ser considerado dentro del presupuesto de la Entidad. Cada asignación de trabajo deberá efectuarse a través de memorándums respectivos emitidos por la jefatura de la Unidad de Auditoría Interna.

La Unidad de Auditoría Interna remitirá el Plan Estratégico y el Programa de Operaciones Anual, debidamente aprobado, a la Contraloría General del Estado para su evaluación y también se remitirá una copia del mismo para que tome conocimiento el Ente que ejerce tuición si es el caso sobre la Entidad Pública; cuyo plazo máximo de presentación es el 30 de septiembre de cada gestión.

El titular de la Unidad de Auditoría Interna es responsable por la elaboración, ejecución y control de la Planificación Estratégica y Programación de Operaciones Anual de la UAI.¹⁰

3.4.1.3 Memorándum de Planificación de Auditoría – MPA.-

El Memorándum de Planificación de la Auditoría Gubernamental permite conocer de manera general al área, programa o regional bajo dependencia de las Entidades Públicas y sus características, así como el enfoque y procedimientos a aplicar en el examen de auditoría; el contenido mínimo del MPA debe ser considerado según el tipo de auditoría a realizar, lo cual se encuentra establecido en los puntos 221, 231, 251, 261 y 271 de las Normas de Auditoría Gubernamental.

Una vez finalizado el proceso de planificación de la auditoría y según el tipo de la misma, podrán incluirse los siguientes puntos:

¹⁰ Procedimiento para la Formulación y Control de la Planificación Estratégica y la Programación de Operaciones Anual de la Unidades de Auditoría Interna (PI/CI-099), Versión I; Pág. 3/25

a) Términos de referencia

Se refiere a aspectos tales como:

- Naturaleza del trabajo y tipo de auditoría
- Objetivo(s) global(es) que persigue la auditoría
- Límites del trabajo
- Informes a emitir

b) Información de los antecedentes, comprensión de las operaciones o actividades del área, Dirección u oficinas regionales del interior del país bajo dependencia de cada Entidad Pública a ser auditado.

Se refiere a comprender aspectos tales como:

- Identificar áreas potenciales de riesgo
- Identificar hechos o acciones que puedan afectar significativamente los estados financieros.
- Ayudar a definir el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- Evaluar las condiciones bajo las cuales se procesa, acumula y revisa la información en general.
- Evaluar la evidencia de auditoría que eventualmente se obtiene.
- Considerar la conveniencia de las políticas administrativas, contables, financieras o tecnológicas adoptadas por el área o dependencia auditada.

c) Análisis de planificación

Consiste en la aplicación de un conjunto de técnicas como pruebas de razonabilidad, análisis de tendencias, comparaciones y otros; sobre la información auditada con la finalidad de identificar:

- Los objetivos críticos de la auditoría.
- Los segmentos del área o dependencia que será auditado, los cuales estén fuera de línea con los resultados anticipados o habituales.
- Las actividades u operaciones más significativas, la existencia de nuevas áreas, nuevas actividades, líneas de actividades o cambios en prácticas contables y operativas.
- Aquellas áreas que sin ser críticas, requieran especial atención.

d) Determinación de los niveles de significatividad

Se refiere a considerar la significatividad, materialidad, magnitud o naturaleza de información errónea que puede hacer variar la confianza sobre ella, principalmente en los siguientes momentos:

- Al planificar el trabajo,
- Al determinar los procedimientos de verificación,
- Al decidir los asuntos a revelar en el informe de auditoría.

e) Enfoque de auditoría

Es la estrategia para aplicar los procedimientos de auditoría detallados en la planificación, determinada en función a los riesgos de auditoría identificados y en función al grado de confianza en los controles internos.

f) Identificar los objetivos críticos

Son aquellas operaciones, actividades o áreas sobre las que se pondrá mayor énfasis y cuidado, considerando los puntos más significativos que las afectan.

g) Evaluación de los controles generales

Consiste en la evaluación del sistema de control interno considerando al área o dependencia a ser auditada en su conjunto; incluye procedimientos de control y actividades de monitoreo, para evitar o detectar oportunamente errores en la información.

h) Determinación de los riesgos de auditoría

Es la posibilidad de emitir una conclusión, recomendación u opinión apropiada sobre sistemas, registros, información y actividades u operaciones substancialmente distorsionadas. (Ver más detalle en el Punto 3.4.2)

i) Plan de muestreo

Se define y aplica el plan de muestreo de forma obligatoria en las etapas de:

- Evaluación de la estructura del control interno.
- En la programación de las pruebas sustantivas o componentes.

j) Preparación de los Programas de Trabajo

Consiste en seleccionar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos para obtener evidencia suficiente, competente y pertinente a fin de

reducir el riesgo de detección, en función a los niveles evaluados del riesgo inherente y de control tendientes a obtener una conclusión sobre la información a ser auditada.

k) Conformación del equipo y Cronograma de trabajo

Para cada auditoría se podrá conformar un equipo de trabajo, el que estará de acuerdo al grado de complejidad, magnitud y volumen de las actividades a desarrollar. El equipo de trabajo se compone de los servidores públicos de la Unidad de Auditoría Interna que participan en la planeación, ejecución de la auditoría y la preparación de los informes pertinentes.

3.4.1.4 Programa Detallado de Trabajo.-

Los programas de auditoría son el instrumento práctico mediante el cual se ejecuta el plan de auditoría, y constituyen el resultado de la planificación y programación realizada por la Unidad de Auditoría Interna. El programa de auditoría ayuda a organizar y distribuir el trabajo y sirve de protección contra posibles omisiones o duplicidades.

El Programa de Auditoría deberá tener un grado de detalle razonable sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría para alcanzar los objetivos del examen.

Es necesario considerar hechos y circunstancias relacionados al objeto de la auditoría, al momento de elaborar el programa detallado de auditoría, esto fomenta la agudeza mental y la imaginación y da como resultado un programa más eficaz.

Los métodos básicos mediante los cuales el auditor obtiene la evidencia para establecer la base de su opinión de auditoría se denominan Técnicas de Auditoría, como ejemplo: la revisión, observación, investigación, confirmación, comparación, etc.; con las cuales el auditor debe estar familiarizado y conocer su rango de aplicación y las limitaciones inherentes a las mismas.

Una vez que el auditor conozca a fondo las operaciones y actividades a ser auditadas, podrá ajustar el programa detallado de trabajo, adecuado a los objetivos de la auditoría a desarrollar considerando la actividad, operación, sistema, ciclo, cuenta o grupo de

cuentas a ser examinados. A veces un procedimiento determinado podrá llevar a la consecución de más de un objetivo, otras veces puede que sea necesario más de un procedimiento para alcanzar un objetivo.

El programa detallado de trabajo deberá permitir identificar las tres áreas establecidas en el Art. 15º de la Ley N° 1178:

- Evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control incorporados a ellos.
- Determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros.
- Analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones

Y deberá contener la siguiente información mínima:

- Objetivos del trabajo específico a realizar.
- Procedimientos de auditoría seleccionados para obtener evidencias suficientes y competentes sobre los objetivos del examen.
- La extensión y el alcance de los procedimientos de auditoría seleccionados.
- Oportunidad de su elaboración y aplicación.
- Tiempo real y tiempo presupuestado.
- Asignación específica del personal.
- Fecha de la conclusión del programa.

3.4.1.5 Control Diario de Tiempo.-

En la programación anual de auditoría se determinó un presupuesto de horas/auditor para la realización de una determinada auditoría, en consecuencia el Auditor Interno debe llevar y llenar el control de tiempo general y global, elaborados y aprobados.

3.4.2 Riesgo de Auditoría.-

3.4.2.1 Concepto.-

El riesgo de auditoría es el proceso de identificación y análisis de los riesgos que afectan los sistemas operativos, administrativos y técnicos de las Entidades Públicas, con el propósito de poder anticipar las decisiones que minimicen los posibles efectos significativos que pudieran ocurrir si se materializaran dichos riesgos.

Estos riesgos pueden tener origen interno o externo, debido a que las condiciones económicas, normativas y operacionales, etc., cambian de forma continua, lo que hace necesario, contar con mecanismos para identificar y hacer frente a los riesgos existentes en todos los niveles de las Entidades Públicas. Los riesgos también afectan a la entidad para poder competir con éxito dentro de su sector, mantener una posición financiera saludable, una imagen pública positiva y mantener sus servicios, sus productos y sus recursos humanos en nivel de excelencia en cuanto a la calidad total.

La evaluación del riesgo, implica también evitar la posibilidad de que los informes finales contengan un error o irregularidad significativa no detectada una vez que la auditoría ha sido completada. Por lo tanto es necesario determinar niveles de significatividad de los procesos y operaciones a auditar, para poder completar el riesgo que estamos dispuestos a aceptar en nuestro trabajo.

El riesgo en la auditoría financiera se da por la contingencia de que el auditor puede emitir una opinión sin salvedad sobre estados financieros, substancialmente incorrectos.

Considerando estos puntos de vista, el riesgo de auditoría es el resultado de la conjunción de:

a) Aspectos aplicables exclusivamente a la actividad de cada Entidad Pública

Los hechos que se presentan independientemente de los sistemas de control desarrollados, se denominan **riesgos inherentes**. El riesgo inherente está totalmente fuera de control por parte del auditor, difícilmente se puede tomar acciones que tiendan a eliminarlo porque es propio de la operatoria de la Entidad Pública.

Los factores que determinan los Riesgos Inherentes, son:

- i. La situación económica y financiera de cada Entidad Pública.
- ii. La Organización Jerárquica y sus recursos humanos y materiales; la integridad de la jerarquía y la calidad de los recursos que la Entidad Pública posee.

La predisposición de los niveles gerenciales a establecer, formales sistemas de control, su nivel técnico y la capacidad del personal, son elementos que deben evaluarse al medir el riesgo inherente.

b) Aspectos atribuibles a los sistemas de control

Riesgos de control. El riesgo de control es la posibilidad de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna.

La existencia de bajos niveles de riesgo de control, implica que existan buenos procedimientos en los sistemas de información, contabilidad y control, puede ayudar a igualar el nivel de riesgo inherente evaluado en una etapa anterior.

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en el sistema de información, contabilidad y control. Su tarea de evaluación 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 al contrario, puntos fuertes de control serían factores que reduzcan el nivel de este riesgo.

c) Aspectos originados en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría de un trabajo en particular

Riesgos de detección, se refieren a aquellos hechos o actividades que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten por sí mismos. A diferencia de los riesgos mencionados anteriormente, el riesgo de detección es totalmente controlable por la labor del auditor y depende exclusivamente de la forma en que se diseñen y llevan a cabo los procedimientos de auditoría.

Al igual que el análisis del riesgo de control minimiza la existencia de altos niveles de riesgo inherente, el análisis del riesgo de detección es la última y única posibilidad de minimizar altos niveles de riesgos inherentes de control. Los factores que determinan el riesgo de detección son:

- i. La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicada.
- ii. La mala aplicación de un procedimiento de auditoría resulte eficaz o no.
- iii. Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría, hayan sido bien o mal aplicado, este factor se relaciona con la existencia de muestras no representativas.

El auditor no examina el 100% de las transacciones de una Entidad Pública, sino que se basa en el trabajo realizado sobre una muestra y extiende esos resultados al universo de las transacciones, la mala determinación del tamaño de la muestra, puede llevar a conclusiones erróneas sobre el universo de esas aplicaciones.

Es decir, que el riesgo de auditoría es la posibilidad de que exista un error significativo en los estados contables (riesgos inherentes y riesgo de control) y que fallemos en detectarlo (riesgo de detección).

Excepcionalmente y en contadas ocasiones el auditor puede estar en condiciones de emitir un juicio técnico con absoluta certeza sobre la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros. Esta falta de certeza genera un concepto de riesgo de auditoría; la labor del auditor se concentrará entonces en ejecutar tareas y procedimientos tendientes a reducir ese riesgo a un nivel aceptable.

3.4.2.2 Evaluación del Riesgo.-

Una condición previa a la evaluación del riesgo es establecer los objetivos generales en cada Entidad Pública; los cuales normalmente vienen representados por la misión, los valores que la Entidad considera prioritarios y generalmente del Plan Estratégico de la Entidad, de lo cual se desprenden los objetivos específicos para las diversas actividades de la entidad. Asimismo, los objetivos proporcionan metas medibles.

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso, por el cual, a partir del análisis de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo que se presenta en cada caso.

El plan de auditoría debe registrar las razones, por las cuales el énfasis de auditoría es necesario, mediante la identificación de riesgos particulares, o en caso contrario, las circunstancias que justifican el menor énfasis de auditoría. Sin embargo, no es esencial que todos los aspectos del riesgo sean documentados, sino que los mismos, sean considerados y comprendidos.

El riesgo de auditoría se puede clasificar en cuatro grados: mínimo, bajo, moderado y alto.

La evaluación del grado de riesgo es un proceso totalmente subjetivo basado en el criterio, experiencia y capacidad del auditor gubernamental. No obstante se utilizan para dicha evaluación tres herramientas importantes:

- a) La significatividad del componente.
- b) La existencia de factores de riesgo y su importancia relativa.
- c) La probabilidad de ocurrencia de errores.

3.4.2.3 Efecto del Riesgo en el Enfoque de Auditoría.-

La evaluación del riesgo de auditoría va a estar directamente relacionada con la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar. Una vez evaluados los riesgos inherentes, de control y detección, y conocido el riesgo de auditoría, debemos evaluar varias combinaciones de procedimientos y ver cuál es el conjunto más eficiente que satisface los objetivos para cada una de las afirmaciones.

3.4.2.4 Matriz para Calificar los Riesgos.-

Es conveniente la preparación de una matriz para calificar los riesgos de auditoría por cada componente importante, es un paso obligatorio en la auditoría interna, cuando se haya concluido la evaluación de la estructura de control interno del área examinada y del diseño e implantación de los sistemas de administración y control. Para calificar los riesgos de auditoría se requiere la siguiente información sintetizada y tabulada en papeles de trabajos con referencia a los documentos de respaldo.

a) Información horizontal:

- Identificar el componente, sea una actividad, unidad administrativa, programa, función o segmento de los estados financieros.
- Calificación relacionada con el riesgo inherente, el riesgo de control y el riesgo de detección.
- Resumen del enfoque a seguir en la siguiente fase de la auditoría, si es el caso.
- Esquema de las instrucciones de auditoría interna para la programación específica de la siguiente fase.

b) Información vertical:

En la columna de los componentes a evaluar se identificarán los puntos claves de control a base de los siguientes elementos generales, que sean aplicables:

- Actividades dirigidas a la planificación.
- Organización utilizada.
- Sistema de registro e información aplicado.
- Procedimientos de control implantados.
- Administración de los recursos humanos.
- Manejo de los recursos materiales.
- Utilización de los recursos financieros.
- Disponibilidad y uso de recursos tecnológicos.

La calificación de los riesgos, de acuerdo con el criterio profesional del auditor interno incluirá la siguiente información:

A = Alto, para identificar la presencia de un elevado nivel de riesgo al evaluar los controles internos claves e importantes.

M = Moderado, al calificar como razonables los controles aplicados.

B = Bajo, cuando los riesgos determinados en la evaluación del control interno no requieren de procedimientos adicionales de verificación.

El enfoque de auditoría, deberá decidir sobre los esfuerzos adicionales del equipo sobre verificación o eliminación del área de riesgo para que no amerite continuar el examen.

Las instrucciones referidas a las pruebas sustantivas que se incluirán en el programa de auditoría interna son específicas para la fase siguiente.

La matriz de calificación del riesgo de auditoría debe prepararse para cada componente importante de la auditoría interna en ejecución y será suscrita por el titular y el supervisor.

La matriz de calificación de riesgos de auditoría interna es el fundamento para completar la planificación detallada, elaborar el informe sobre la evaluación de la estructura de control interno de los Sistemas de Administración y Control y preparar los programas específicos. Lo señalado es una muestra de su importancia para sistematizar las actividades de Auditoría Interna.

3.4.3 Relevamiento de Información.-

El relevamiento de información tiene el propósito de obtener información general sobre todos los aspectos importantes del área o actividad a examinar. La información debe ser organizada para su fácil comprensión y que sirva como un instrumento de trabajo para programar las siguientes fases y futuros exámenes que se programen. Parte importante de la información a obtener estará contenida en el archivo permanente de la Unidad de Auditoría Interna, la misma que será actualizada constantemente.

El relevamiento de información, permite al auditor recopilar y actualizar la información básica e identificar los principales objetivos y funciones del área o unidad a examinar para planificar la auditoría y programar la revisión detallada de las actividades y sus controles.

Base importante para planificar una Auditoría Interna es documentar el conocimiento de las actividades desarrolladas por la unidad o actividad a examinar, conjuntamente con la evaluación de los factores externos y los resultados de gestión.

En auditorías subsecuentes, como es el caso de las auditorías a los Sistemas de Administración y Control, el esfuerzo para obtener información básica será menor. Los conocimientos acumulados sobre los Sistemas de Administración de cada Entidad Pública estarán disponibles en los archivos permanentes y corriente de papeles de trabajo. Además, el contacto frecuente con la administración permitirá al auditor interno estar informado de los acontecimientos internos y externos, a medida que éstos ocurran.

Las organizaciones de auditoría, deben realizar relevamiento de información a efectos de determinar la inclusión de auditorías en el programa de operaciones anual o la auditabilidad, según corresponda.¹¹

La información básica actualizada debe documentarse para asegurar que ha sido considerada en la planificación y comunicada a los miembros del equipo, como ser:

¹¹ Normas Generales de Auditoría Gubernamental (NE/CE-011); 217 *Relevamiento de Información*

3.4.3.1 Programa de Relevamiento de Información.-

El relevamiento de información, se debe realizar mediante la aplicación de programas uniformes de auditoría, los cuales identifican los principales aspectos a considerar en su desarrollo.

Estos programas uniformes deben ser ajustados, modificados, ampliados o limitados de acuerdo con las características propias de cada área a examinar, situación que requiere la autorización de los supervisores.

La utilización de programas uniformes en esta fase de la auditoría promueve el eficiente manejo de los recursos humanos de auditoría y permite el logro efectivo de sus objetivos, mediante la aplicación de una rutina eficiente, que puede ser mejorada y adaptada según las circunstancias.

Los programas utilizados para obtener información y evaluar el sistema de control interno gerencial del área examinada, son las guías para los primeros contactos del auditor interno con los responsables del área a examinar y permiten obtener información y documentación importante de sus actividades. Por lo tanto, es importante disponer de un esquema resumido que permita identificar los principales puntos clave de control en el nivel directivo de la organización, mediante un programa que facilite obtener de manera sistematizada la información relevante.

Aspectos importantes a considerar en las entrevistas con los principales funcionarios del área a examinar, se anexarán al programa para identificar las actividades que de manera preliminar demuestren posibilidades significativas de mejoras.

3.4.3.2 Organización de la Documentación Recabada.-

Con el propósito de planificar las siguientes fases de la auditoría interna e identificar las actividades que ameriten mejoras significativas, se solicitará o preparará resúmenes o una lista de los documentos que fundamentan las actividades sustantivas y adjetivas del área examinada. La documentación actualizada y aprobada a recopilar de manera concisa puede encontrarse en el archivo permanente de la Unidad de Auditoría Interna o en base de ésta documentación se organizará el mismo, que es la siguiente:

- Resumen de los antecedentes, principales objetivos y atribuciones legales vigentes del área.

- Datos sobre la organización, con énfasis en las actividades sustantivas, relacionadas con el objetivo de la Auditoría Interna.
- Planes a corto, mediano y largo plazo del área.
- Organigramas del área y su interrelación con la entidad.
- Manuales de organización, funciones y procedimientos del área.
- Información estadística sobre los principales bienes o servicios producidos durante los últimos tres años.
- Información financiera de los dos últimos años.
- Informe anual de labores.
- Inversiones significativas y su ubicación.
- Descripción resumida de los principales métodos de operación.
- Referencia a las disposiciones legales, reglamentarias y normativas de mayor aplicación.
- Descripción de problemas importantes.
- Lista de informes de auditoría interna y externa, del último año.
- Lista de las fuentes de información, referenciadas a las actividades sustantivas y adjetivas del área o de la entidad.

3.4.3.3 Informe del Relevamiento de Información.-

Como producto del relevamiento de información, el auditor debe emitir el informe correspondiente, reportando los resultados, en cuyas conclusiones se determinará la factibilidad o no de ejecución de la auditoría, recomendando el tipo de examen a practicar.

Cada fase de la Auditoría Interna proporciona información gerencial y operativa para administrar los recursos invertidos, debidamente sustentados con papeles de trabajo para continuar con la fase siguiente.

3.4.4 Trabajo de Campo.-

3.4.4.1 Ejecución del Trabajo.-

Cualquiera sea el objeto del examen y tipo de auditoría a ejecutarse, la misma debe ser planificada y supervisada; estar acompañada de evidencia; y sus resultados deben ser comunicados en forma escrita.¹²

a) **Análisis de los Sistemas de Administración y Control**

Para que el auditor pueda sacar conclusiones sobre la eficacia y cumplimiento de los Sistemas de Administración en términos de control, se sugiere enfocar su trabajo en dos etapas consecutivas, consistentes en:

- Analizar el diseño de los sistemas de administración y control.
- Comprobar el funcionamiento de dichos sistemas en la práctica.

b) **Análisis del diseño de los sistemas**

Se debe obtener la mayor cantidad de información relevante sobre el sistema o ciclo de transacciones; basándose en un programa hecho para tal efecto.

Para la obtención de la información básica comentada se debe seguir los siguientes pasos:

- Lectura de manuales de organización, lectura de manuales de procedimientos u operaciones y lectura de instructivos complementarios de los manuales.
- Proceder a realizar un flujograma que ilustre o represente gráficamente los diferentes componentes del sistema y nos permita visualizar en él, los controles de organización, de operación y del sistema de información.
- Posteriormente, practicar pruebas de recorrido, que consisten en tomar una pequeña muestra de las operaciones que recientemente se han procesado en el sistema, efectuando un recorrido a través de diferentes archivos y registros para confirmar que efectivamente, el sistema que hemos documentado está en vigencia.
- Preparar un cuestionario de control interno, en el cual el auditor debe orientar sus preguntas para establecer si el diseño del sistema permite alcanzar los objetivos de control interno. En el caso de existir respuestas “**NO**” a algunas preguntas del cuestionario, éstas se considerarán **DEFICIENCIAS DE**

¹² Normas Generales de Auditoría Gubernamental (NE/CE-011); 218 Ejecución

CONTROL INTERNO, las mismas que deben documentarse con sus correspondientes atributos: Condición, Criterio, Causa, Efecto, Recomendación y Comentarios y, las respuestas “SI” determinarán cuantitativamente el porcentaje de eficacia del sistema. Como conclusión de este proceso de análisis, el auditor deberá formular una conclusión de confianza en el diseño del sistema, la cual servirá de base para la comprobación.

c) Comprobación del funcionamiento de los sistemas en la práctica

En esta etapa el auditor deberá basarse en la conclusión de confiabilidad del diseño para decidir:

- Si efectuará pruebas de cumplimiento de los controles que encontró en la estructura del sistema ó
- Solicitará una auditoría especializada.

Si se define por hacer pruebas de cumplimiento, se deberá establecer el tamaño de la muestra, basado en el criterio del auditor o por medios técnicos como el muestreo estadístico de atributos.

El Auditor deberá elaborar un programa detallado, en donde se establecen los objetivos del programa, lo que se va a revisar en las operaciones y los técnicos que se utilizarán. Incluyendo la asignación de responsabilidad por la ejecución del Programa y el presupuesto de tiempo para tal fin.

El análisis de cada documento consistirá en la verificación del cumplimiento de los controles previos y posteriores diseñados para el sistema. Es en esta etapa donde el auditor inspecciona los documentos, los compara con otros, verifica su inclusión en registros, establece autorizaciones, razonabilidad de la operación, etc., en resumen verifica que se hayan cumplido los atributos de control.

Como en el caso del análisis del diseño, el auditor podrá encontrar transacciones en las cuales parte o la totalidad de los atributos de control no se cumplieron. En estas circunstancias, procederá a documentar sus hallazgos en la misma forma que surgieron en el análisis y con los mismos atributos.

El auditor en la comprobación, se ha propuesto formarse un juicio sobre cumplimiento y eficacia del sistema examinado sobre la base de una muestra extractada de la totalidad de los datos. Si se utilizó muestreo estadístico, simplemente deberá someter sus resultados a la interpretación de la probabilidad, para concluir el grado de eficacia del sistema, o en su defecto, si utilizó un muestreo empírico, deberá analizar los resultados para formarse un criterio basado en la importancia relativa de las desviaciones las cuales proyectadas a todos los datos, evidenciarán un alto grado de incumplimiento e ineficacia.

3.4.4.2 Tipos de Auditoría.-

Los tipos de auditoría que realizará una Unidad de Auditoría Interna, están de acuerdo a la naturaleza de una institución o entidad y disposiciones legales vigentes; dentro este contexto, el proceso de auditorías sobre un sistema de información integrado, busca el control y medición de resultados apuntando a los distintos tópicos de manera conjunta y separada, en relación a los siguientes tipos de auditoría:

A) Auditoría Financiera.-

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

Emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, y de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro-inversión-financiamiento.

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 informes financieros, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos.¹³

Como resultado de la auditoría financiera se pueden emitir los siguientes tipos de informe:

¹³ Normas de Auditoría Financiera (NE/CE-12); Pág. 3/19

Informe sobre estados financieros: (Dictamen del auditor) el cual debe expresar si los estados financieros se presentan de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y si dichas normas han sido aplicadas uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Este informe debe contener una opinión respecto a los estados financieros tomados en su conjunto o la afirmación de que no se puede expresar una opinión. Cuando no se pueda expresar una opinión se deben consignar las razones para ello. Asimismo el informe debe indicar el grado de responsabilidad que asume el auditor gubernamental respecto a la opinión sobre los estados financieros.

Este informe puede expresar las siguientes opiniones:

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

Opinión con salvedades: Cuando se han comprobado desviaciones a las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación razonable de los estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia establecidos.

Opinión adversa o negativa: cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada afectan de manera sustancial la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

Abstención de opinión: Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros en su conjunto.

Informe sobre aspectos contables y de control interno emergente de la auditoría financiera: en el cual se exponen aquellas observaciones sobre aspectos relativos al control interno, relacionados con el sistema contable, las que se deben informar oportunamente para conocimiento y acción correctiva futura por parte de los ejecutivos de la entidad.

B) Auditoría Operacional.-

¹⁴La auditoría operacional es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia, con el propósito de emitir un pronunciamiento de manera individual o en conjunto, sobre la: eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad del objeto de auditoría.

Para la adecuada interpretación y aplicación de las normas de auditoría operacional, a continuación se definen los siguientes conceptos:

Sistema: es una serie de actividades relacionadas, cuyo diseño y operación conjunta tienen el propósito de lograr uno o más objetivos preestablecidos.

Eficacia: es la capacidad que tiene un sistema de asegurar razonablemente la consecución de objetivos. En términos generales, el índice de eficacia es la relación entre los resultados logrados y el objetivo previsto.

Eficiencia: es la habilidad de alcanzar objetivos empleando la mínima cantidad de recursos posible (tiempo, humanos, materiales, financieros, etc.) En este sentido, un índice de eficiencia generalmente utilizado es la relación entre los resultados obtenidos y la cantidad de recursos empleados.

Economía: es la habilidad de minimizar el costo unitario de los recursos empleados en la consecución de objetivos, sin comprometer estos últimos. En este sentido, un índice de economía generalmente empleado es la relación entre los resultados obtenidos y el costo de los mismos.

C) Auditoría Ambiental.-¹⁵

La auditoría ambiental es la acumulación y el examen metodológico y objetivo de evidencia, que se realiza con el propósito de emitir una opinión independiente sobre la gestión ambiental.

Es importante indicar que la auditoría ambiental a la que se refiere estas normas, forma parte del Sistema de Control Gubernamental establecido por la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales y no debe confundirse con otros tipos de auditorías ambientales que se practican en el país.

Son tres los subtipos de auditoría ambiental, los cuales varían en sus propósitos y en lo que examinan específicamente. Los subtipos de auditoría ambiental son los

¹⁴ Normas de Auditoría Operacional (NE/CE-72), Versión I; Pág. 3/17

¹⁵ Normas de Auditoría Ambiental (NE/CE-14); Pág. 3/18

siguientes: auditoría de un sistema de gestión ambiental, auditoría de desempeño ambiental y auditoría de resultados de la gestión ambiental.

La auditoría de un sistema de gestión ambiental tiene el propósito de determinar la eficacia del mismo. La eficacia se entiende como la capacidad de un sistema para asegurar el logro de los fines de la gestión ambiental considerada.

La auditoría de desempeño ambiental tiene como propósito evaluar la manera en que una entidad o entidades han implementado, realizado o ejecutado la gestión ambiental que se considere.

La auditoría de resultados de la gestión ambiental puede ser realizada con los siguientes propósitos: a) evaluar lo logrado por una entidad o entidades en un tema específico de la gestión ambiental, considerando lo establecido en los Sistemas Nacionales de Planificación y de Inversión Pública, en la programación de operaciones u otros que sean pertinentes; y/o, b) evaluar la variación en el estado ambiental de un determinado ambiente, ecosistema o recurso natural, para comprobar si los cambios responden a lo establecido previamente en las políticas, planes, normas, etc. que correspondan.

El *objeto de examen* se define como la materia o asunto que se examina en una auditoría ambiental. La opinión independiente que se emita se referirá a ese objeto. Cada subtipo de auditoría ambiental considera objetos de examen específicos. Una auditoría de un sistema de gestión ambiental, considera un sistema de gestión ambiental. La auditoría de desempeño ambiental examina las acciones asociadas a la gestión ambiental. La auditoría de resultados de la gestión ambiental examina los logros de la gestión ambiental y/o el estado ambiental.

El *sujeto de examen* comprende a la entidad o entidades que estén vinculadas con el objeto de examen. Una auditoría ambiental puede considerar en su alcance a varias entidades.

Para la adecuada aplicación de las Normas de Auditoría Ambiental, se deben considerar las siguientes definiciones:

Desarrollo sostenible: es el proceso mediante el cual se satisfacen las necesidades de la actual generación, sin poner en riesgo la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras.

Desempeño ambiental: ejecutar, cumplir, realizar, implementar, trabajar en los asuntos correspondientes a la gestión ambiental. En una auditoría de desempeño ambiental se consideran las acciones asociadas a esa gestión, para evaluar la forma en que las han ejecutado, realizado, implementado, etc.

Dado que no existen parámetros establecidos para determinar cuando el desempeño es óptimo, se debe evaluar desde un punto de vista específico, es decir, considerando un enfoque. Éste permite opinar sobre el desempeño. Cada auditoría de desempeño ambiental se realiza bajo un enfoque determinado, el cual debe ser diseñado considerando los objetivos y alcances del examen. Entre otros enfoques que se pueden diseñar y emplear en una auditoría de desempeño ambiental, cabe presentar los siguientes:

Efectividad: consiste en evaluar el desempeño en términos del logro de lo esperado en los asuntos considerados. Básicamente, se compara lo realizado por las entidades con lo que deberían haber logrado. La palabra efectividad se toma en su acepción de "realidad" y, por propósitos exclusivos de la auditoría ambiental, en sentido de "hacer realidad algo".

Ecoeficiencia: emitir opinión sobre el desempeño ambiental evaluando las acciones para reducir los impactos ambientales negativos (o incrementar los positivos), para utilizar menos recursos naturales, para reducir los desechos o el consumo energético, para restaurar ecosistemas, reducir riesgos para la salud, etc. El concepto de ecoeficiencia considera la relación entre los resultados obtenidos y los recursos utilizados pero desde una perspectiva de protección y conservación del ambiente.

Grado de cumplimiento: emitir opinión sobre el desempeño ambiental evaluando el grado en que han cumplido los criterios definidos en la auditoría, los cuales se deben basar en las responsabilidades relacionadas con el objeto de examen seleccionado, de acuerdo con lo dispuesto en los instrumentos normativos definidos en el alcance.

Variación del grado de contaminación: consiste en evaluar el desempeño ambiental comparando la situación de los componentes del medio ambiente en dos momentos determinados, para establecer la variación de la contaminación en, por ejemplo, un cuerpo de agua.

Los criterios para evaluar el desempeño ambiental deben diseñarse considerando el enfoque definido, no pueden ser conformados citando directamente las disposiciones normativas aplicables. Esto porque una auditoría de desempeño ambiental no es una auditoría especial orientada a verificar el cumplimiento de normas. Los criterios deben mostrar la situación deseada, lo que debería ser el desempeño ambiental.

Estado ambiental: lo conforman la situación de los componentes del medio ambiente en un momento determinado, medidos en función de parámetros físicos, químicos, biológicos, etc., y las condiciones políticas, económicas, sociales, culturales u otras, en las que se encuentra en ese momento.

Gestión ambiental: es la gestión que encamina la intención y las operaciones del sector público hacia el logro de los objetivos relacionados con el aprovechamiento, explotación o manejo adecuado de los recursos naturales y la conservación y protección del medio ambiente, de manera de satisfacer las necesidades de la generación actual, sin poner en riesgo la satisfacción de las necesidades de las generaciones futuras. De acuerdo con lo anterior, la gestión de una entidad del sector público será ambiental en la medida en que su misión y sus objetivos deban contemplar la protección y conservación del medio ambiente y los recursos naturales contenidos en éste, en el marco del concepto de desarrollo sostenible o sustentable.

Medio ambiente: es el entorno del planeta Tierra, compuesto por ecosistemas diversos, interrelacionados e interdependientes, que sustenta y condiciona todas las formas de vida. Un ecosistema es un entorno limitado, cuyas dimensiones son variables y que está formado por un conjunto dinámico de comunidades o asociaciones de animales, incluido el hombre, plantas, microorganismos y su medio no viviente, que interactúan como una unidad funcional.

Recursos naturales: son el agua, el aire y el suelo, con todos sus contenidos bióticos y abióticos, cualquiera sea su naturaleza, incluyendo las fuerzas físicas susceptibles de ser aprovechadas por el hombre. También se definen como los bienes materiales y servicios que proporciona la naturaleza sin alteración por parte del hombre, valiosos para las sociedades humanas por contribuir a su bienestar y desarrollo de manera directa (por ejemplo minerales, alimentos) o indirecta (por ejemplo servicios ecológicos).

Resultado de la gestión ambiental: es la consecuencia y efecto de la gestión ambiental. En una auditoría ambiental se considera de dos formas: evaluando los

resultados relativos a la gestión ambiental o evaluando los resultados relacionados directamente con la variación en el estado del medio ambiente. En el primer caso, se toman en cuenta lo establecido en los Sistemas Nacionales de Planificación y de Inversión Pública, en la programación de operaciones u otros que sean pertinentes en relación con la gestión ambiental que se considere. En el segundo caso, los resultados serán los cambios ocurridos entre un estado ambiental evaluado en una fecha determinada y otro de referencia evaluado en una fecha anterior, para comprobar si los cambios responden a lo establecido previamente en las políticas, planes, normas, etc. que correspondan. Esos cambios son los resultados de la gestión ambiental de la entidad o entidades incluidas como sujeto de examen.

Sistema de gestión ambiental: es un sistema conformado por componentes particulares de los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública y de los Sistemas de Administración y Control de la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamentales, destinados a implementar y mantener la gestión ambiental.

Es un concepto diseñado exclusivamente para la ejecución de auditorías ambientales con las presentes normas. Un sistema de gestión ambiental se define seleccionando los componentes particulares de los sistemas antes mencionados, que se estimen necesarios en cada entidad considerada, en función de las características de la gestión ambiental que se haya tomado en cuenta en la auditoría. El concepto es útil para mejorar los sistemas que hayan sido seleccionados como parte del sistema de gestión ambiental.

D) Auditoría Especial.-

Es la acumulación y el examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública¹⁶ (administrativa, civil, penal y ejecutiva).

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

¹⁶ Normas de Auditoría Especial (NE/CE-15); Pág. 2/16

Informe que contiene hallazgos de auditoría que dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, acompañados por el informe legal correspondiente, a excepción de las firmas de auditoría externa y profesionales independientes y otros sustentatorios.

Emergente de este informe se emiten los siguientes informes:

Informe de auditoría preliminar: documento mediante el cual se comunica por escrito hallazgos con indicios de responsabilidad, que deben ser sujetos a proceso de aclaración.

En el caso de establecerse indicios de responsabilidad penal, el informe no es sometido a proceso de aclaración.

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

Informe de auditoría complementario: documento mediante el cual el auditor gubernamental comunica por escrito los resultados de la evaluación de la documentación de descargo presentada por los involucrados en el cual se ratificarán o modificarán los indicios de responsabilidad establecidos en el informe preliminar.

Informe de auditoría con indicios de responsabilidad penal: documento mediante el cual se comunica por escrito hallazgos con indicios de responsabilidad penal, que pueden surgir como resultado de la auditoría especial o de la evaluación de descargos a un informe preliminar o ampliatorio con indicios de responsabilidad.

Informe que contiene los hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, pero que son relevantes al control interno, formulando recomendaciones para ser superadas.

E) Auditoría de Proyectos de Inversión Pública.-

La auditoría de proyectos de inversión pública es la acumulación y examen objetivo, sistemático e independiente de evidencia con el propósito de expresar

una opinión sobre el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión pública y/o de la entidad gestora del mismo.¹⁷

La auditoría de proyectos (pre inversión, ejecución, operación), es decir:

a1) Auditoría de fases o etapas concluidas. Consiste en evaluar el logro de los resultados y/o el cumplimiento de disposiciones legales aplicables relacionadas con el objeto de auditoría. Si corresponde se evaluará, por ejemplo en función de la importancia del objeto de la auditoría, la pertinencia de opinar sobre la eficiencia y/o la economía con que se lograron los resultados de la fase o etapa objeto del examen.

La verificación del cumplimiento de obligaciones contractuales se efectuará a través de una auditoría especial.

a2) Auditoría de fases o etapas sin concluir. Consiste en evaluar si los sistemas operativos diseñados y los efectivamente implementados aseguran:

El logro de los objetivos; y/o

La utilización eficiente de los recursos en el funcionamiento del sistema; y/o

El uso económico de los recursos en el funcionamiento del sistema; y/o

El acatamiento de la legislación y normativa aplicable.

La auditoría de entidades gestoras de proyectos de inversión pública, únicamente en el ámbito de estos proyectos; que consiste en evaluar si la entidad:

Ha diseñado e implementado sistemas eficaces;

Adquiere, custodia y emplea sus recursos eficiente y económicamente;

Cumple con leyes y regulaciones aplicables; y

Ha cumplido sus objetivos de la entidad;

En la auditoría de proyectos de inversión pública se han definido los siguientes enfoques:

Enfoque de eficacia

En programas, proyectos, fases o etapas concluidos, la eficacia se establecerá a través de la relación entre los resultados logrados y los objetivos previstos.

En programas, proyectos, fases o etapas sin concluir, la eficacia se determinará a través de la capacidad que poseen los sistemas vinculados, para conseguir los objetivos planeados, así como la efectividad de los controles internos asociados.

¹⁷ Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública (NE/CE-16); Pág. 3/17

En entidades gestoras de proyectos de inversión pública; la eficacia se establecerá a través de la potencialidad de los sistemas operativos, de administración y de información y del control interno asociado, implantados para asegurar la consecución de los objetivos de la entidad.

Enfoque de eficiencia y economía

Los resultados de eficiencia y economía alcanzados por un programa, proyecto, fase, etapa u operación, están respectivamente relacionados con:

Alcanzar los objetivos planeados usando la mínima cantidad de recursos requeridos.

Minimizar el costo unitario de los recursos requeridos para conseguir los objetivos establecidos.

Enfoque de cumplimiento

En programas, proyectos, fases o etapas concluidos, el enfoque se relaciona con el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y regulaciones vinculadas con las operaciones consideradas.

En programas, proyectos, fases o etapas sin concluir, el enfoque se relaciona con el acatamiento al ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, para diseñar e implementar los sistemas y el control interno asociados al objeto de auditoría.

Cuando se trate de entidades gestoras de proyectos de inversión pública, el enfoque se refiere al cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, relacionadas con el objeto de la auditoría y al cumplimiento de los objetivos institucionales.

Para una adecuada comprensión de las normas de auditoría de proyectos de inversión pública, se deben considerar los siguientes conceptos:

Programa de inversión pública: conjunto de proyectos de inversión pública.

Proyecto de inversión pública: de manera general se entiende por proyecto de inversión pública toda solución a cargo de una entidad gubernamental que se idealiza y materializa con la finalidad de satisfacer una o más necesidades de la colectividad o de la propia institución, y puede tratarse de obras, servicios o adquisición de bienes, para cuya ejecución, consecución u obtención, respectivamente, se emplean recursos públicos.

En la presente norma nos referimos únicamente a proyectos relacionados con el incremento, mejora o reposición de capital físico de dominio público.

Ciclo de los proyectos de inversión pública: Consiste en el proceso que atraviesa un proyecto de inversión pública desde que nace como idea, se formula y evalúa, entra en operación o se decide su abandono, y cumple con su vida útil. Todo proyecto de inversión pública debe cumplir con este ciclo.

Fases del ciclo de los proyectos de inversión pública:

Pre inversión: incluye todos los estudios que se deben realizar sobre un proyecto de inversión pública, desde que el mismo es identificado como idea en los planes de desarrollo de los distintos niveles institucionales, hasta que se toma la decisión de su ejecución o abandono. Comprende las etapas de perfil, pre factibilidad, factibilidad y diseño final.

Ejecución: comprende desde la decisión de ejecutar el proyecto de inversión pública y se extiende hasta que se termina su implementación y el mismo está en condiciones de iniciar su operación. En esta fase se deben elaborar los términos de referencia para concretar la ejecución, realizar la programación física y financiera de la ejecución y ejecutar físicamente el proyecto. Comprende las etapas de contratación y ejecución propiamente dicha.

Operación del proyecto: comprende las acciones relativas al funcionamiento del proyecto, a efectos de que el mismo genere los beneficios identificados y estimados durante la fase de pre inversión.

Operación: son el conjunto de tareas establecidas de manera integrada para el logro de los objetivos. Las operaciones de una entidad pública pueden ser de funcionamiento, pre inversión e inversión.

Las operaciones de funcionamiento son actividades recurrentes de carácter productivo y administrativo destinadas a la producción de bienes y/o servicios; las de pre inversión e inversión son actividades destinadas a incrementar, mejorar o reponer las existencias de capital físico o humano.

F) Auditoría de tecnologías de información y comunicación.-¹⁸

Es el examen objetivo, crítico, metodológico y selectivo de evidencia relacionada con políticas, prácticas, procesos y procedimientos en materia de Tecnologías de la Información y la Comunicación, para expresar una opinión independiente respecto:

A la confidencialidad, integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información.

Al uso eficaz de los recursos tecnológicos.

A la efectividad del sistema de control interno asociado a las Tecnologías de la Información y la Comunicación.

La auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación está definida principalmente por sus objetivos y puede ser orientada hacia uno o varios de los siguientes enfoques:

Enfoque a las Seguridades: Consiste en evaluar las seguridades implementadas en los sistemas de información con la finalidad de mantener la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información.

Enfoque a la Información: Consiste en evaluar la estructura, integridad y confiabilidad de la información gestionada por el sistema de información.

Enfoque a la Infraestructura tecnológica: Consiste en evaluar la correspondencia de los recursos tecnológicos en relación a los objetivos previstos.

Enfoque al Software de Aplicación: Consiste en evaluar la eficacia de los procesos y controles inmersos en el software de aplicación, que el diseño conceptual de éste cumpla con el ordenamiento jurídico administrativo vigente.

Enfoque a las Comunicaciones y Redes: Consiste en evaluar la confiabilidad y desempeño del sistema de comunicación para mantener la disponibilidad de la información.

Para una adecuada comprensión de las normas de auditoría de Tecnologías de la Información y la Comunicación se definen los siguientes conceptos:

Datos: Son objetos de información en su sentido más amplio, los cuales pueden ser externos o internos, estructurados y no estructurados del tipo gráfico, sonido, imágenes, números, palabras y de otra índole, etc.

¹⁸ Normas de Auditoría de tecnologías de información y comunicación (NE/CE-17); Pág. 3/15

Información: Datos que han sido organizados, sistematizados y presentados de manera que los patrones subyacentes resulten claros.

Tecnología: Es un conjunto ordenado de instrumentos, conocimientos, procedimientos y métodos aplicados a las áreas.

Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC): Se refiere al conjunto de tecnologías que permiten la adquisición, producción, almacenamiento, tratamiento, comunicación, registro y presentación de la información.

Sistema de Información (SI): Se refiere a un conjunto de procesos y recursos de información organizados con el objetivo de proveer la información necesaria (pasada, presente, futura) en forma precisa y oportuna para apoyar la toma de decisiones en una entidad.

Software de Aplicación: Se refiere a un elemento de los Sistemas de Información, es un conjunto de programas de computador diseñados y escritos para realizar tareas específicas del negocio y que permiten la interacción entre el usuario y el computador.

Sistemas de comunicación: Se refiere a la tecnología que se emplea para el intercambio de información.

Confidencialidad de la información: Se refiere a la protección de la información crítica contra su divulgación no autorizada.

Integridad de la información: Se vincula con la exactitud y la totalidad de la información así como también con su validez de acuerdo con los valores y las expectativas de la entidad.

Confiabilidad de la información: Se vincula con la provisión de la información adecuada para la administración con el fin de operar la entidad y para ejercer sus responsabilidades de presentación de reportes financieros y de cumplimiento.

Disponibilidad de la información: Se vincula con el hecho de que la información se encuentre disponible cuando el proceso la requiera.

También se asocia con la protección de los recursos necesarios y las capacidades asociadas.

Técnicas de Auditoría Asistidas por Computador (TAAC): Se refiere a las técnicas de auditoría que contemplan herramientas informáticas con el objetivo de realizar más eficazmente, eficientemente y en menor tiempo pruebas de auditoría.

3.4.4.3 Control Interno.-

Control interno es un proceso, efectuado por la dirección superior y demás servidores públicos de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable respecto a la consecución de objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones;
- Confiabilidad en la información financiera;
- Cumplimiento de Leyes, Normas y regulaciones aplicables.¹⁹

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

Hay dos tipos de controles: el control general y el control detallado de los sistemas de información. El control general involucra a todos los sistemas de información y el control detallado está diseñado para controlar el procesamiento en sí, de la información.

Los controles generales son políticas y procedimientos relacionados al ambiente de control en el cual se desarrollan, mantienen y operan los sistemas de información y respaldan el funcionamiento efectivo de los controles detallados, e involucran todos los sistemas de información, por ejemplo: el desarrollo y la implementación de una política de seguridad lógica de los sistemas de información.

Los controles detallados son aplicables a la adquisición, producto, almacenamiento, tratamiento, comunicación, registro y presentación de la información, ejemplo; dentro de un software de aplicación de parámetros de seguridad de la información, validación de entradas de datos, etc.

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

¹⁹ Guía para la Implantación del Control Interno (G/CE-021); Pág. 3/158

El estudio y evaluación del control interno incluye dos fases:

- a) Conocimiento de los procedimientos establecidos en la entidad referente a los sistemas de información, al término del cual, el auditor gubernamental debe ser capaz de emitir una opinión preliminar presumiendo un satisfactorio cumplimiento del control interno.
- b) Comprobación de que los procedimientos relativos a los controles internos están siendo aplicados tal como fueron observados en la primera fase.

La evaluación del control interno es un proceso que comprende la Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados; ejecutado por auditores gubernamentales.²⁰

3.4.4.4 Técnicas y Procedimientos de Auditoría.-

- 1) Las técnicas de auditoría se refieren a los métodos usados por el auditor para recolectar evidencias suficientes y competentes, con el fin de formarse un juicio profesional sobre la materia examinada; los ejemplos incluyen, entre otras, la revisión de la documentación, entrevistas, cuestionarios, análisis de datos y la observación física. Obtener la información exacta y rápida es quizás la parte más importante de una auditoría, conseguir evidencias suficientes y apropiadas es crucial en la fase de ejecución y determinante de la credibilidad de los informes de auditoría, es responsabilidad del auditor clarificar los objetivos, el criterio y la auditabilidad de las áreas críticas al preparar la fase de planeamiento; una estrategia de la fase de ejecución bien definida será mucho más eficaz y pertinente que una que no haya planificado la recolección de los datos y su técnica de análisis.
- 2) Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas aplicadas por el auditor en forma secuencial; desarrolladas para comprender la actividad o el área objeto del examen; para recopilar la evidencia de auditoría para respaldar una observación o hallazgo; para confirmar o discutir un hallazgo, observación o recomendación con la administración.
- 3) Considerando que los procedimientos de auditoría constituyen el conjunto de técnicas de investigación que el auditor aplica a la información sujeta a revisión, mediante las cuales obtiene evidencia para sustentar su opinión profesional; las

²⁰ Guía para la Evaluación del Proceso de Control Interno (G/CE-018); Pág. 3/91

técnicas constituyen un detalle del procedimiento. El auditor gubernamental utiliza para realizar su trabajo un conjunto de herramientas, que se denominan técnicas de auditoría, dado que procedimiento significa método de ejecutar alguna cosa, la aplicación de las distintas técnicas de auditoría para aplicarlas al estudio particular de una cuenta u operación se denomina procedimiento de auditoría; respecto de los procedimientos, es conveniente determinar los procedimientos de auditoría, en el sentido de decidir qué técnica o técnicas de auditoría deberían formar parte, con carácter general, de un procedimiento de auditoría. Ello es así porque el auditor, generalmente, no puede obtener la evidencia necesaria y suficiente mediante la aplicación de un solo procedimiento de auditoría, sino que debe examinar los hechos que se le presentan mediante la aplicación simultánea o sucesiva de varios procedimientos de auditoría. Por último, cuando se aplican o ejecutan los procedimientos de auditoría, se dice que se está realizando una prueba de auditoría, por ello, resumiendo las definiciones expuestas, podemos señalar que los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas y que la puesta en práctica de dichos procedimientos constituyen o se materializan en pruebas de auditoría.

3.4.4.5 Evidencia.-

El auditor deberá obtener evidencia que sea competente y suficiente mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar su opinión sobre el objeto de auditoría. La evidencia es la certeza manifiesta y perceptible sobre un hecho específico, que nadie pueda racionalmente dudar de ella; consecuentemente, en la auditoría la evidencia es toda la documentación elaborada u obtenida por el auditor durante el proceso de la auditoría que respalda sus conclusiones y opiniones. El auditor debe conseguir una calidad y volumen suficiente de evidencia para satisfacer el propósito de la auditoría, es decir, el auditor gubernamental fundamentará su opinión profesional con base en el resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría, revisará y decidirá si la evidencia y la información obtenida, posee las características de competencia y suficiencia.

A) Características de la Evidencia: En el entendido de que el auditor gubernamental debe obtener la evidencia necesaria que se ajuste a la naturaleza y objetivos del examen, de tal forma que permitan fundamentar razonablemente los juicios y

conclusiones respecto al auditado, se deben considerar las siguientes características:

- a) **Competente**, el concepto de competencia de la evidencia hace referencia al carácter cualitativo de la misma. La evidencia es competente si es válida y relevante, por lo que el auditor gubernamental deberá evaluar cuidadosamente, si existen razones para dudar de estas cualidades, para cumplir con esta característica, se debe agotar los procedimientos necesarios para obtener la evidencia disponible en todas las fuentes. El concepto de evidencia relevante se refiere a su pertinencia y razonabilidad; es decir, si las informaciones utilizadas están exclusivamente relacionadas con los hechos examinados y las conclusiones tienen una relación lógica y concreta con respecto a la información examinada.

La evidencia válida significa que las pruebas en que se sustente la misma sean confiables, la confiabilidad de la evidencia se refiere sólo a los procedimientos de auditoría escogidos, no puede mejorarse la confiabilidad de la evidencia escogiendo una muestra más grande o una población diferente, sólo puede mejorarse escogiendo procedimientos de auditoría que contengan mayor calidad. Para determinar la confiabilidad de la evidencia se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- La evidencia obtenida de fuentes independientes y externas a la organización de la entidad auditada es más fidedigna que la obtenida dentro de la propia entidad.
- Cuando la evidencia se obtiene de la propia entidad es más fidedigna en el caso de que exista un sistema eficaz de control interno que allí donde los controles son débiles o inexistentes.
- La evidencia obtenida a través del examen físico, mediante inspección u observación, es preferible a la obtenida indirectamente.
- La evidencia documental es preferible a la evidencia oral.
- Los documentos originales proporcionan una evidencia más adecuada que las copias.
- La evidencia testimonial obtenida en condiciones de libre inspección es más válida
- que la conseguida en condiciones comprometidas (por ejemplo, allí donde la persona puede ser intimidada).

- La evidencia testimonial obtenida de una persona no sesgada o que tiene un conocimiento completo sobre el área es más adecuada que la de alguien con sesgos o con conocimientos parciales.

El auditor puede tener mayor seguridad cuando la evidencia de auditoría obtenida de diversas fuentes, o de naturaleza diferente, es concordante; en estas circunstancias, puede tener una seguridad mucho mayor que la que atribuye a las partidas individuales por si solas, por el contrario, cuando la evidencia de auditoría derivada de una fuente no es concordante con la obtenida a partir de otra fuente, puede ser preciso aplicar procedimientos adicionales a fin de resolver la discrepancia. El auditor deberá ser cuidadoso al obtener la evidencia y ser objetivo en su evaluación.

Al seleccionar los procedimientos encaminados a obtener la evidencia, debe reconocer la posibilidad de que la información financiera esté incorrecta en sus aspectos importantes, deberá existir una relación racional entre el costo de la obtención de la evidencia con la utilidad de la información recabada; no obstante, la dificultad y costos involucrados en la comprobación de una partida en particular no constituye, por si misma, una base válida para omitir un procedimiento.

- b) **Suficiente**, El término suficiente hace referencia a la cantidad de la evidencia obtenida, es decir, contar con un número suficiente de elementos de prueba que permitan mantener las constataciones y recomendaciones de los auditores, la evidencia será suficiente cuando por los resultados de la aplicación de una o varias pruebas, el auditor gubernamental adquiere certeza razonable de que los hechos revelados, están satisfactoriamente comprobados. Una evidencia suficiente debe permitir a terceras personas seleccionará la cantidad de evidencia necesaria en función de procedimientos de muestreo y atendiendo a su buen criterio y juicio profesional. El juicio del auditor, con respecto a lo que constituye una cantidad suficiente de evidencia, se ve afectado por factores tales como:
- 1) El grado de riesgo de que existan errores o irregularidades, este riesgo se ve influido por:
 - La naturaleza del hecho o transacción.
 - La eficacia del control interno.
 - La naturaleza de la actividad.

- La situación financiera patrimonial de la entidad.
 - Situaciones especiales que pueden influir en la gestión.
- 2) La importancia relativa del hecho o partida analizada en relación con el conjunto de la información.
 - 3) La experiencia adquirida en auditorías anteriores.
 - 4) Los resultados obtenidos a través de los procedimientos de auditoría utilizados, incluyendo fraudes, errores o ineficacias que hayan podido ser descubiertos.
 - 5) La calidad de la información disponible.
 - 6) La confianza que merecen la dirección de la entidad y sus empleados.

La evidencia de auditoría queda documentada en los papeles de trabajo, los mismos que son organizados en un archivo completo y detallado del trabajo efectuado y de las conclusiones alcanzadas en el que se incluyen todos los papeles de trabajo.

B) Fuentes de la Evidencia: La evidencia puede ser obtenida de diversas fuentes: de los sistemas de información del auditado, de la documentación respaldatoria de las transacciones, del personal de las áreas y unidades funcionales, de deudores, proveedores y otros terceros relacionados con la entidad pública, según el tipo de información que proporciona, la evidencia puede ser de control o sustantiva:

- a) Evidencia de control, proporcionan seguridad, mediante la confirmación de que los controles en los cuales puede confiar el auditor existen y han operado efectivamente durante el período examinado, sirve a la evaluación del sistema de control interno del Auditado.
- b) Evidencias sustantiva, proporcionan satisfacción con respecto de las afirmaciones del sistema de información (administración financiera, administración de personal, compras y/o administración de estudiantes). Sirva tanto a la evaluación del sistema de control interno como al análisis de la gestión del auditado.

C) Tipos de Evidencia: Los principales tipos de evidencia son los siguientes:

- a) Verbales o testimoniales, es la información obtenida de fuentes externas, como, proveedores, bancos, abogados, o especialistas, las formas más usuales de obtener este tipo de evidencia son las siguientes:

- 1) Confirmaciones o circularizaciones: se utilizan en la auditoría financiera de una diversidad de cuentas, incluido efectivo, cuentas y documentos por cobrar, cuentas a pagar, existencia de bienes en poder de terceros, etc. Para asegurar la confiabilidad del proceso, los auditores deben diseñar cuidadosamente las solicitudes de confirmación para buscar la información apropiada e inducir y facilitar al receptor su respuesta.
 - 2) Informes de especialistas: son requeridos para la realización de labores técnicas cuando se requiera de especialistas calificados, el auditor debe evaluar el riesgo de que la objetividad del especialista se debilite en caso de estar relacionado con el auditado. En este caso el auditor debe contratar un especialista independiente.
 - 3) Declaraciones y representaciones orales y escritas del personal del auditado: son las respuestas que obtiene el auditor a las preguntas que se realizan a los empleados de todos los niveles de la organización. Estas declaraciones pueden ser útiles para revelar situaciones que requieran investigación o para corroborar otras formas de evidencia.
 - 4) Carta de representación: en la misma:
 - Se resumen las declaraciones más importantes que hizo la Dirección Superior del auditado o el representante de la Autoridad Superior, durante la ejecución de la auditoría, y
 - Se reconoce por parte del Auditado, que no existen hechos o circunstancias relevantes que pudieran afectar la veracidad de la información que surge de los sistemas de administración financiera, de alumnos y de administración de personal. Esta manifestación de la Autoridad Superior no sustituye a otras evidencias de auditoría que estén o debieran estar disponibles para el auditor.
- b) Documentales, es la información obtenida de la revisión de documentos tales como comprobantes de pago, facturas, contratos, cheques, Resoluciones, etc., la confiabilidad del documento depende de la forma como fue creado y su propia naturaleza. Los auditores deben considerar si el documento puede ser falsificado fácilmente o creado en su totalidad por un empleado deshonesto, según el origen de la evidencia documental puede considerarse la siguiente clasificación, en cuanto a su mayor o menor grado de confiabilidad:
- 1) Creada fuera del ente y transmitida directamente a los auditores: ejemplo, respuestas a circularizaciones o extractos bancarios solicitados al efecto.

- 2) Creada fuera del ente y en posesión de éste: ejemplo, facturas de proveedores, documentos por cobrar, etc.
 - 3) Creada por el ente y en poder de éste: ejemplo, facturas de ventas, notas de crédito, órdenes de compra.
 - 4) Documentos electrónicos: alguna de la documentación mencionada que no está disponible en forma impresa pero sí en medios electrónicos, por ejemplo, un mensaje electrónico puede reemplazar a la tradicional orden de compra. Para determinar el grado de confianza que puede tenerse de estos documentos electrónicos, los auditores obtendrán conocimientos sobre los controles en el sistema computarizado.
- c) Físicas, esta forma de evidencia es obtenida mediante la visualización de los activos tangibles (efectivo, stocks, bienes de uso, etc.), esta evidencia no proporciona información sobre la propiedad o valuación del activo y tampoco permite determinar la calidad y condición bienes. En resumen el examen físico o la observación proporcionan evidencia sobre la existencia de ciertos activos, pero generalmente necesita ser complementado por otro tipo de evidencia para determinar la propiedad, la valoración apropiada y la condición de estos activos.
- d) Analíticas, se obtiene mediante el cálculo y comparación de ratios, comparación de cifras de presupuesto y de ejecución presupuestaria; del ejercicio con las de ejercicios anteriores, comparación de valores reales con cantidades presupuestadas, análisis de composición porcentual, etc. El auditor aplica procedimientos analíticos en la etapa de planificación para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, puede asimismo considerar necesario aplicarlos como pruebas sustantivas para obtener evidencia sobre una o más cuestiones, esta evidencia proporciona una base de respaldo para una inferencia respecto a la razonabilidad de una partida específica, identificando movimientos anormales, falta de uniformidad en la aplicación de los principios contables, correlaciones anormales, errores de imputación de cuentas, etc.
- e) Informáticas, esta evidencia se obtiene a través de la revisión en los soportes electrónicos e informáticos, así como los elementos lógicos, programas y aplicaciones utilizados en los procedimientos de la entidad.
- f) Registros contables: Los registros de contabilidad constituyen una evidencia valiosa en sí misma, la confiabilidad de esta evidencia está relacionada con el

control interno que cubre su preparación, si el sistema de registración es computadorizado, se deben verificar los controles pertinentes.

3.4.4.6 Procedimientos de Auditoría.-

El auditor obtiene evidencia aplicando procedimientos de auditoría, sobre la base de la información obtenida en la fase de Planificación, el auditor gubernamental determinará la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a aplicar para que los mismos sean efectivos y optimizar la cantidad y calidad de la evidencia obtenida. Los procedimientos de auditoría pueden dividirse según la evidencia que brindan, en procedimientos de cumplimiento y sustantivos, en la práctica puede resultar difícil realizar esta distinción ya que muchos cumplen un doble propósito; es decir, que los procedimientos que proporcionan evidencia de control también pueden proporcionar evidencia sustantiva y viceversa.

A) 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:

- a) Inspección de documentación del sistema de control planeamiento estratégico y táctico, organigramas, manuales de misiones y funciones, manuales de procedimientos, flujogramas 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.
- b) Prueba de reconstrucción de transacciones.
- c) Observación de determinados controles.
- d) Técnicas de datos de prueba. (en sistemas computarizados)
- e) Pruebas de penetración sobre las bases de datos. (en sistemas computarizados)

B) 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 sustantiva se encuentran los siguientes:

- i) Indagaciones a funcionarios y personal del ente.
- ii) Aplicación de procedimientos analíticos.
- iii) Verificación de documentos y registros contables y presupuestarios.

- iv) Observación física.
- v) Obtención de confirmaciones de terceros ajenos al ente.

3.4.5 Papeles de Trabajo.-

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.

3.4.5.1 Objetivo y Características de los Papeles de Trabajo.-

Las Normas de Auditoría Gubernamental (NAG). En el acápite referido a Evidencia, de cada una de las Normas específicas por tipo de auditoría, hacen referencia a la preparación de los papeles de trabajo.

A) Objetivo: Los papeles de trabajo ocupan una función excepcionalmente relevante en las auditorías del sector público, los mismos que puede ser requeridos por otras instancias a efecto de comprobar los hechos reportados en los informes de auditoría. Por tanto, la preparación de los papeles de trabajo, principalmente, tienen tres propósitos:

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

B) Características: Los papeles de trabajo deben reunir las siguientes características de calidad:

- 1) Claros, de forma que no necesiten aclaraciones adicionales, que cualquiera pueda entender su finalidad, sus fuentes, la naturaleza y alcance del trabajo y las conclusiones alcanzadas por quien los preparó.

- 2) Completos y exactos, de manera que puedan documentar los hechos comprobados, los juicios y conclusiones y mostrar la naturaleza y alcance de la auditoría.
- 3) Relevantes y pertinentes, es decir, que solamente incluyan aquellos asuntos de importancia para el objetivo que se pretende alcanzar y deben proveer soporte suficiente y competente para la formación de una opinión.
- 4) Objetivos, deben reflejar las actividades, operaciones y hechos como han sucedido, siguiendo el criterio de imparcialidad del auditor.
- 5) Ordenados, debe ser archivados bajo un sistema de ordenamiento que reúna las siguientes características de: uniformes, coherentes y lógicos.

C) Normalización: La normalización y sistematización en el tratamiento de los papeles de trabajo, busca evitar tanto la reiteración de datos innecesarios cuanto la exposición de información confusa que dificulta su interpretación y resulta, por lo tanto, una fuente potencial de errores. En la Guía de Papeles de Trabajo, se propone el diseño de los diferentes modelos de formularios a utilizar en el desarrollo de la auditoría.

D) Contenido – Estructura Básica: La estructura básica de los papeles de trabajo elaborados por el auditor debe presentar un diseño homogéneo e incluir los acápites que resulten básicos en su integración, para asegurar su uniformidad, entre los acápites generalmente incluidos en los papeles de trabajo se puede mencionar:

- 1) Encabezamiento, incluirá el nombre de la entidad pública, ejercicio económico, tipo de auditoría y área o componente específico, objeto de la auditoría.
- 2) Referencias, cada papel de trabajo tendrá su propia referencia, y deberá indicar las hojas de trabajo relacionadas de acuerdo con un sistema de referencias cruzadas o correferencias que permita la revisión.
- 3) Fecha e identificación de quién preparó el papel de trabajo, mediante rúbrica de la persona que ha contribuido a su elaboración, así como la fecha de realización.
- 4) Fecha e identificación de quién supervisó el trabajo, mediante iniciales de la persona que revisó el trabajo realizado, como constancia de la supervisión efectuada.
- 5) Referencia al paso del programa de trabajo, a fin de conocer el objetivo de preparación de la cédula.

- 7) El análisis realizado, el mismo estará en función a la ejecución de los procedimientos de auditoría a fin de cumplir con lo definido en los programas de trabajo.
- 8) Alcance del trabajo, relacionando el análisis realizado con el total del rubro, cuenta u operación, objeto del examen, indicando el tamaño de las muestras y la forma de su obtención.
- 9) Método de muestreo, cuando sea aplicable será necesario hacer referencia al método de muestreo aplicado.
- 10) Fuente de la información obtenida, se señalará los registros contables o archivo en base al cual fue preparada la cédula, referencia a los documentos base y las personas que la facilitaron.
- 11) Explicación de las marcas de auditoría utilizadas, en la parte inferior de la cédula se deberá realizar una descripción del significado de las marcas de auditoría utilizadas en la misma, en el caso de que ésta explicación se encuentre en otra cédula se hará referencia a la misma.
- 12) Conclusiones, cuando corresponda, se realizará una exposición sucinta de los resultados logrados con el trabajo, una vez finalizado.
- 13) Documentación preparada o proporcionada por la entidad, en el caso de que la cédula haya sido confeccionada y proporcionada por la entidad, en ésta se deberá consignar las iniciales PPE (papel proporcionado por la entidad) y se registrará el trabajo realizado y las referencias y correferencias necesarias, a fin de establecer la utilidad de incluir estas cédulas como parte de los papeles de trabajo.

E) Codificación de los Papeles de Trabajo: Los papeles de trabajo deberán estar codificados y referenciados de forma que la relación entre ellos sea cruzada y facilite la identificación como evidencia del trabajo de auditoría, en la codificación de los papeles de trabajo se seguirá un sistema alfanumérico, es importante destacar que la codificación prevista se aplicará sobre todo el conjunto de papeles de trabajo. Consecuentemente, la referenciación consiste en un sistema de codificación utilizado para organizar y archivar los papeles de trabajo; que tiene como objetivo, facilitar la identificación y el acceso a los papeles de trabajo para propósitos de: supervisión, revisión, consulta y demostración del trabajo realizado.

La referenciación de los papeles de trabajo debe seguir las siguientes reglas:

- Las referencias deben ser escritas en un color diferente al utilizado en el resto del papel, usualmente en color rojo.
- Cuando se usa referenciación alfanumérica se debe utilizar una misma letra para identificar los papeles de trabajo correspondientes a igual rubro, componente o ciclo de transacciones, asignando un número correlativo según el orden de archivo de los papeles de trabajo: A-1, A-1.1, A-2,
- Es conveniente usar subíndices o quebrados para identificar papeles de trabajo que pertenecen a un mismo análisis: A-1; A-1/1; A-2/3.1,
- Cuando se haya eliminado un papel de trabajo, debe explicarse en la hoja anterior o siguiente al papel de trabajo retirado que la referencia faltante no fue utilizada: A-1, A-1/1, A-1/3 (A-1/2 no fue utilizada).

Las referencias cruzadas son utilizadas para indicar que una cifra o dato dentro de un papel de trabajo tiene relación directa con igual o iguales cifras o datos que figuran en otros papeles de trabajo; tiene como objetivo, el de relacionar cifras o datos entre si y hacer un seguimiento al análisis realizado, así mismo, la correferenciación de los papeles de trabajo debe seguir las siguientes reglas:

- Es conveniente escribir las correferencias en color diferente al utilizado en el resto del papel, usualmente en color rojo.
- Las correferencias deben ser escritas alrededor de cada partida o dato trabajado.
- Las correferencias solamente deben correferenciar cifras idénticas.
- La correferenciación siempre utiliza dos referencias, una que va y otra que viene.
- La posición de la referencia debe indicar la dirección en que va la misma: una correferencia que proviene de una cifra debe colocarse a la derecha o abajo de dicho importe (viene de....) y una correferencia que indique lo inverso debe colocarse a la izquierda o arriba del importe (va a....).
- Una cifra o dato no puede tener más de dos correferencias (de donde viene y a donde va).

3.4.5.2 Criterios Para Elaborar Papeles de Trabajo.-

Algunos de los criterios que fundamentan la preparación de los papeles de trabajo son los siguientes:

- Deben incluir todos los datos necesarios y pertinentes.

- Deben contener un enunciado conciso del trabajo ejecutado y su conexión con los hallazgos, observaciones, conclusiones y recomendaciones.
- Deben ser concisos, claros y completos.
- Los cálculos deben ser exactos. Debe asegurarse que los datos usados y los cálculos matemáticos realizados sean correctos.
- Deben ser explícitos y contener y definir los símbolos, tildes o marcas que se utilicen.

Con el propósito de uniformar la elaboración de estos documentos en la entidad pública, se hacen referencia a los papeles de trabajo tipo:

- **Resúmenes de Auditoría:** Su propósito es extractar la esencia de la tarea realizada, durante la auditoría se acumula una gran cantidad de papeles de trabajo que contienen una variedad de información de diversas formas, tales como copias de reglamentos, leyes, entrevistas y otros utilizados durante el transcurso de la auditorías. A pesar de su pertinencia resulta de escaso valor si no se encuentra analizada y organizada de manera lógica que permita su atribución al resultado de la auditoría.
- **Notas del Auditor:** incluyen distintos tipos de evaluaciones, ideas o recordatorios; también se utilizarán como notas los exámenes particulares o desarrollos en que luego fundará su informe o sus observaciones. En este sentido cabe recalcar que las notas deben ser explicativas y completas, pero no deben repetir datos que estén contenidos en otros papeles de trabajo.
- **Extractos y Copias de Documentos:** deberán incorporarse como papeles de trabajo aquellos documentos que sean pertinentes al trabajo realizado. En aquellos casos en que no resultar de utilidad la totalidad del documento será preferible incorporar un extracto o parte del mismo.

3.4.5.3 Revisión y Aprobación de los Papeles de Trabajo.-

Para lograr la máxima utilidad, eficiencia y garantizar la calidad de la auditoría, es necesaria una revisión completa de los papeles de trabajo, el Supervisor responsable de la auditoría debe revisar los papeles de trabajo elaborados por los miembros del equipo y poner sus iniciales en cada uno, en señal de aprobación. Al revisarlos, el Supervisor deberá determinar si la información resumida en ellos es suficiente, a su juicio, para cumplir con los objetivos del examen y llegar a conclusiones y opiniones bien fundadas, su importancia se basa en la necesidad de cerciorarse de que el

informe cuente con evidencia clara, demostrable y objetiva en respaldo de las labores de auditoría.

3.4.5.4 Archivos de los Papeles de Trabajo.-

Durante todo el proceso de la auditoría (Planificación, ejecución y comunicación de resultados) se van generando papeles de trabajo con características especiales, considerando la etapa de la auditoría en la que se originaron, por lo que se hace necesario archivar los mismos, contemplando cada una de estas etapas, a estos archivos se los denomina “Legajos de papeles de trabajo”. Consecuentemente, los denominados “Legajos” constituyen agrupamientos preestablecidos que contemplan la diversa documentación generada en el desarrollo de la auditoría, los papeles de trabajo se clasificarán para ser archivados en los siguientes legajos principales, cada uno de ellos con una numeración independiente.

A) Legajo Permanente: Conjunto de papeles de carácter permanente, elaborados por el auditor o proporcionados por las diferentes áreas de la Entidad y/o terceros, relacionados con los antecedentes, actividades, información económica y financiera y el control posterior, cuya característica principal es servir de consulta para uno y/o más ejercicios, así como proporcionar evidencia de auditoría, según las circunstancias, a diferencia de los documentos del Legajo Corriente, cuya utilidad es proporcionar evidencia de auditoría exclusivamente por el ejercicio bajo examen.²¹

Durante la etapa de planificación se debe obtener información relevante sobre las actividades de la entidad pública, el objeto de la auditoría no puede ser examinado sin que se cuente con un conocimiento cabal de las actividades del auditado, en especial aquellas que tienen un impacto significativo en la información a examinar, gran parte de la información obtenida en esta etapa se archivará en un legajo de papeles de trabajo denominado, generalmente, “Legajo permanente”; este debe contener información y documentación para consulta continua de los auditores, a fin de brindar datos útiles durante todas las etapas de la auditoría y en exámenes futuros. Ejemplos de información:

- Legislación vinculada específicamente a la entidad.

²¹ Conformación del Legajo Permanente de las Unidades de Auditoría Interna del Sector Público (G/CI-013);
Pág. 2/7

- 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.

De acuerdo a lo establecido en la Norma de Auditoría Gubernamental 217 Relevamiento de información, en ciertos casos se puede requerir la realización de un relevamiento de información a efectos de establecer el grado de auditabilidad o en la práctica también se lo utiliza para definir el tipo de auditoría a realizar, al ejecutar este trabajo de relevamiento, también se conforma este legajo permanente. En el caso de las UAI de las entidades públicas ya cuentan con un legajo permanente, el mismo que debe ser actualizado en función a las modificaciones que se presenten tanto de la normativa legal como interna.

B) Legajo de Programación: Los papeles de trabajo relacionados con la planificación del examen de auditoría se incluyen en un legajo denominado generalmente “Legajo de programación”. El objetivo de este legajo es documentar el proceso de planificación de la auditoría, el contenido mínimo de este legajo es el siguiente:

- Memorándum de Planificación de Auditoría.
- Programas de trabajo.
- Procedimientos de diagnóstico y actividades previas a la planificación*.
- Correspondencia recibida y expedida.

*En este acápite se archivará el análisis de los riesgos inherentes y de control, análisis de materialidad, evaluación de los sistemas de control interno, revisiones analíticas e información administrativa referida a la asignación de personal y las horas programadas.

C) El Legajo Corriente: Incluye toda la información y documentación obtenida y/o preparada por el auditor durante el examen, en este legajo se documenta el cumplimiento de los procedimientos programados y la obtención de evidencias suficientes y competentes que sustenten las conclusiones, opiniones, comentarios y recomendaciones incluidos en el informe de auditoría. El contenido de este

legajo variará considerando el tipo de auditoría realizada, sin embargo de manera general en este legajo se puede archivar la siguiente documentación:

- Conclusiones sobre el trabajo realizado.
- Planilla de deficiencias o hallazgos.
- Programas de trabajo.
- Documentos de respaldo 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) El Legajo Resumen: Incluye toda la información significativa relacionada con la emisión del informe de auditoría, resultante del examen realizado y la conclusión del trabajo, este legajo se lo conforma con el propósito de: Obtener una visión global sobre los resultados del trabajo, comprobar el cumplimiento de las Normas de Auditoría Gubernamental y conocer en forma sintética los principales hallazgos y limitaciones presentadas durante la ejecución del trabajo. El contenido mínimo de este legajo es el siguiente:

- Copia de los informes emitidos
- Certificación sobre aclaración de puntos pendientes
- Informes técnicos (abogados, expertos, etc.)
- Resumen de asuntos importantes detectados en el trabajo, con la disposición de su tratamiento por parte de los niveles superiores
- 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
- Sugerencias para futuros exámenes
- Formularios de evaluación del desempeño del personal
- Comentarios sobre el tiempo insumido y variaciones con relación al presupuesto
- de horas asignado
- Actas de devolución de la documentación
- Listado de verificación de conclusión de la auditoría*

*la U.A.I. de la entidad pública, debe preparar un listado de verificación a fin de comprobar que todo el trabajo se ha desarrollado cumpliendo con las Normas de Auditoría Gubernamental.

3.4.6 Metodología, Elaboración y Presentación del Informe.-

3.4.6.1 Definición.-

El Informe Final del operativo de auditoría es el producto último del auditor, por medio del cual expone sus observaciones, conclusiones y recomendaciones por escrito y que es remitido a la máxima autoridad de la organización. El mismo debe contener juicios fundamentados en las evidencias obtenidas a lo largo del examen con el objeto de brindar suficiente información acerca de los desvíos o deficiencias más importantes, así como recomendar mejoras en la conducción de las actividades y ejecución de las operaciones; este informe brinda una buena oportunidad para captar la atención de los niveles de la entidad pública y para mostrar los beneficios que le ofrece este tipo de examen; el informe cubre dos funciones básicas:

- Comunica los resultados de la evaluación del sistema de control interno, de la auditoría de gestión y del cumplimiento de la normativa vigente.
- Persuade a la Dirección del Organismo para adoptar determinadas acciones y, cuando es necesario llama su atención, respecto de algunos problemas que podrían afectar adversamente sus actividades y operaciones.

Los objetivos del informe para cada auditoría deben estar definidos apropiadamente en la fase de planeamiento y su estructura general debiera responder a criterios uniformes, debe emitirse un informe de auditoría “preliminar” para ser examinado con el auditado, antes de elevar el informe “definitivo” al Rectorado. Durante el tratamiento del informe “preliminar”, el auditado tiene la posibilidad de efectuar descargos a las observaciones formuladas, los que serán incluidos en el informe “definitivo” en la medida que la UAI los considere técnicamente pertinentes.

3.4.6.2 Redacción y Revisión del Informe.-

Durante el transcurso de la auditoría, el supervisor revisará el trabajo de los auditores y se asegurará que los papeles de trabajo reúnan evidencias suficientes y competentes, que avalen las observaciones, conclusiones y recomendaciones, incluidas en el informe; por lo tanto, será responsabilidad del supervisor que el informe revele todos los aspectos de interés, que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría. El auditor encargado (supervisor) confeccionará el Informe de Auditoría con los miembros del equipo que intervinieron en la ejecución del operativo, finalmente, el informe se somete a consideración del Jefe de la Unidad de Auditoría Interna de la entidad

pública, para su aprobación, previa evaluación técnica y de calidad, de acuerdo al siguiente procedimiento:

- El Supervisor, para elaborar el informe, revisará los papeles de trabajo que respaldan las observaciones y hallazgos, comentará y discutirá con el equipo auditor encargado del examen las situaciones que surjan como consecuencia de su revisión, relacionados con la documentación que respalda los juicios emitidos.
- El Supervisor incluirá en el informe todos los aspectos de interés que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría.
- El Jefe de la UAI, controlará que el planeamiento, ejecución y los papeles de trabajo se hayan ejecutado y confeccionado de acuerdo con lo establecido en el presente Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna - MEPAI.
- El Jefe de la UAI, controlará que las observaciones formuladas cuenten con el suficiente y pertinente respaldo documental.
- El Jefe de la UAI, controlará la pertinencia y factibilidad de implantación de las recomendaciones efectuadas.
- El Jefe de la UAI, controlará la calidad técnica del informe.
- El Jefe o responsable de la UAI debe velar por la utilización efectiva de las horas que se destinan a las correcciones, a objeto de no perjudicar el normal desenvolvimiento de la programación de operaciones de la unidad.²²

Las situaciones que surjan, como consecuencia de la revisión del supervisor, serán discutidas entre éste y el Jefe de la U.A.I. de la entidad pública, esto no sólo se limita a la redacción del informe, sino que abarca todos los aspectos relacionados con la documentación, que respalda los juicios emitidos por el auditor.

3.4.6.3 Comunicación del Informe Preliminar al Auditado.-

El informe preliminar por escrito constituirá la forma establecida por el Jefe de la UAI, para comunicar los resultados de la auditoría practicada a los funcionarios responsables del auditado. Esto permite:

- Poner en conocimiento de la Autoridad Superior del auditado los resultados de cada examen, previo a su remisión formal.
- Reducir el riesgo de interpretación errónea de los resultados.

²² Instructivo sobre la codificación complementaria para informes de las unidades de auditoría interna (CE/13/1); Pág. 2/2

- Dar la oportunidad al auditado a emitir sus descargos respecto a las observaciones y hallazgos incluidos en el “informe preliminar”. Estos descargos serán menores en la medida que se hayan mantenido reuniones informativas con las Autoridades del auditado durante el transcurso de la ejecución del operativo.

Facilitar las acciones de seguimiento, para establecer si la entidad ha adoptado las correspondientes acciones correctivas, especialmente las referidas a auditorías anteriores.

El auditor interno debe sustentar adecuadamente sus informes de responsabilidad preliminar y complementaria, adjuntando los correspondientes informes legales, además de otros que correspondan de acuerdo con la naturaleza de la revisión.²³

3.4.6.4 Evaluación e Incorporación de los Comentarios del Auditado.-

En el informe definitivo, al final de cada observación, el auditor incluirá brevemente los descargos, comentarios y aclaraciones que presente el auditado, como así también la opinión del auditor después de evaluarlas. En el caso que los descargos de la entidad y la evidencia adoptada se consideren válidos, el auditor deberá modificar su informe; por el contrario, cuando el auditor opine que no lo son, éste deberá exponer en el informe definitivo, las razones que motivan su no aceptación.

3.4.6.5 Estructura y Contenido del Informe.-

A) Título: El informe definitivo debe ir precedido de una carátula y título o encabezamiento y de un número que permita su identificación; el título debe aclarar el área y/o unidad funcional auditada y el tipo de auditoría realizada (integral u operativo específico). En caso de operativos específicos debe aclararse las áreas, sectores o procedimientos evaluados.

B) Destinatario y Encuadre Normativo: El informe debe especificar a quien o a quienes va dirigido y la causa de su ejecución. Por Ej.: Si el operativo hubiera sido programado en el Plan Operativo Anual deberá enunciar el N° de la Res., por la

²³ Instructivo para la presentación y remisión de informes de las unidades de auditoría interna a la CGR (CE/12/1); Pág. 2/3

que se aprobó dicho planeamiento, si se efectuó por un pedido expreso del Sr. Rector deberá constar el número de nota respectivo.

C) Objeto: El objeto de toda las auditorías integrales ejecutadas por la UAI es;

- La evaluación de la suficiencia y efectividad del sistema de control interno de la entidad pública y sus dependencias, en función de la estructura de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno.
- La regularidad de sus actos.
- La evaluación de su gestión respecto al logro de los objetivos y/o metas presupuestadas, considerando la, eficacia, eficiencia, economía y efectividad de sus actividades y tareas.

Cabe destacar que, si el auditado tuviera definido programas o actividades en su apertura programática, los objetos de la auditoría deberían repetirse para cada uno de los programas o actividades auditadas. Un objeto adicional de toda auditoría integral será la verificación de la implantación de recomendaciones efectuadas en informes anteriores, en el caso de los operativos específicos se deberá aclarar el objeto por el que fue solicitado el informe.

D) Alcance: En la sección se debe informar:

- Que el examen se realizó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental y el Manual de Procedimientos de Auditoría Interna de la entidad pública.
- El período a auditar.
- Los circuitos y/o procesos auditados.
- Los criterios de evaluación empleados durante la revisión (para el sistema control interno y para cada uno de los procesos auditados).
- Los criterios de selección de muestras para cada uno de los circuitos auditados.

La descripción pormenorizada de las muestras definidas por circuito, se deberán incluir en un anexo específico al informe.

E) Limitaciones al Alcance de Auditoría: En caso que el alcance de las tareas definidas en el planeamiento o en la ejecución de la auditoría se haya visto limitado por cualquier factor, se deberá dejar constancia de este hecho, indicando

los detalles que correspondan. Asimismo, se deberá informar las consecuencias que puede que generar esta restricción en la labor de auditoría (procedimientos y pruebas que no pudieron realizarse y, de ser el caso, la imposibilidad que ello genera en la emisión de conclusiones.

De esta forma se limita la responsabilidad con respecto a aquellas circunstancias que no han podido ser sometidas a análisis, como regla general se tratará de evitar la mayor cantidad de limitaciones posibles, para ello se recomienda:

- Insistencia en los requerimientos de información al auditado.
- Que los equipos de auditoría cuenten con expertos en todas las materias que serán sometidas a revisión.
- En muchos casos se confunden limitaciones con observaciones.

F) Aclaraciones Previas: A efectos de hacer más sencilla la lectura del informe, se incluyen en este capítulo aspectos que son de conocimiento del auditor o elementos que se tuvieron en cuenta para el desarrollo de las evaluaciones (por ej., una referencia a la guía de actividades desarrolladas en cada circuito o proceso) y que se entiende necesario reseñar, para dar paso a las conclusiones a las que se ha arribado. A fin de dar mayor precisión al alcance de la auditoría, también se hace mención a aquellas circunstancias pasibles de merecer una investigación o estudio posterior.

Los informes requeridos podrán estar referidos a auditorías y opiniones calificadas e independientes sobre la efectividad de alguno o todos los sistemas de administración que utilizan las personas comprendidas en el Art. 5 de la Ley 1178.²⁴

G) Deficiencias, Consecuencias y Recomendaciones:

- 1) Deficiencias: el auditor emitirá sus juicios, de carácter profesional, basados en las observaciones formuladas, como resultado del examen, se evaluará el sistema de control interno, la gestión de la entidad, en lo que se refiere al logro de las metas y objetivos y a la apropiada utilización de los recursos de la

²⁴ Reglamento para el ejercicio del Control Gubernamental sobre las personas comprendidas en el Art. 5° de la Ley 1178 (CE/05/1); Pág. 2/3

entidad pública, considerando criterios de eficacia, eficiencia y economía y la regularidad de los actos con la normativa vigente. Lo expuesto se incluirá en el informe, bajo el rubro “Deficiencias”, preferentemente distribuidos por circuito, proceso o sector.

Cuando corresponda, las deficiencias deben exponer si la responsabilidad incurrida por los agentes involucrados, es de naturaleza administrativa, ejecutivo, civil o penal; si se trata de esta última, se deberá expresar en términos de presunción de delito y para ello el auditor debe requerir la correspondiente asesoría legal. Cabe aclarar que cada deficiencia debe acompañarse con la correspondiente descripción de los detalles del hecho u operación examinada, este punto del informe es el más extenso e informativo, debido a que constituye el mensaje fundamental que el auditor desea comunicar. Entre las observaciones más comunes, pueden citarse:

- Carencia de estructuras orgánicas, manuales de misiones y funciones, manuales de procedimientos, etc.
- Falta de planificación estratégica y táctica de las actividades.
- Falta de definición de objetivos y de formulación presupuestaria.
- Falta de definición de metas.
- Carencia de comunicación clara de las políticas institucionales del auditado (planes de personal, de capacitación, de expansión, etc.)
- Falta de efectividad en el logro de objetivos y metas.
- Presencia de operaciones ineficientes.
- Evidencias sobre recursos desperdiciados.
- Incumplimiento de leyes, reglamentos o políticas internas.

El informe de auditoría debe incluir solo comentarios sobre observaciones importantes, mediante un memorándum o documento equivalente, el Supervisor comunicará a los funcionarios responsables de la entidad aquellos asuntos de menor importancia. Los antecedentes y toda la información que permita una mejor apreciación de las circunstancias que incidieron en los hechos observados, deben ser incluidos en “Deficiencias”.

- 2) Presentación de deficiencias: en la presentación de cada observación se deberá describir lo siguiente:

- Área, circuito o procedimiento evaluado, considerando claramente el circuito, proceso o sector evaluado. Ej.; Concesiones y/o permiso de uso, compras, etc.
- Título del tema observado – objetivo, debe indicar con claridad la naturaleza de las deficiencias encontradas e identificarlo con uno de los objetivos del informe.
- Condición, deficiencia o irregularidad encontrada, es decir la situación irregular, cuyo grado y/o frecuencia de desvío debe ser aclarada.
- Criterio, debe detallar el parámetro usado por el auditor para medir o comparar las deficiencias; es decir, normas legales, operativas o de control.
- Causa, detalle de las razones por las cuales el auditor estima que ocurrieron las deficiencias.
- Efecto, efectuar una apropiada descripción del efecto provocado por la deficiencia mencionada, para que la administración aprecie la importancia de la deficiencia.
- Reiteración, se deberá aclarar si la deficiencia resulta de una reiteración de otros informes de auditorías anteriores.
- Recomendación, por cada observación se deberá efectuar una recomendación de remediación (medidas sugeridas).
- Comentarios del auditado – descargos, los comentarios y/o aclaraciones presentados por los funcionarios responsables del auditado.

H) Conclusiones: En este punto, el informe incluirá un extracto de los aspectos más relevantes de los comentarios y observaciones a las que ha arribado el auditor, de manera tal que, a través de su lectura, los terceros puedan conocer los resultados obtenidos y, asimismo informarse sobre la suficiencia del ambiente de control imperante, la eficacia, eficiencia y economía de su gestión y la regularidad de los actos del auditado, con relación a las operaciones u operatoria sujetas a auditoría. La redacción debe contemplar, en forma conjunta, las observaciones individuales que fueron incluidas en el punto pertinente y se deben evitar las subjetividades, el resultado será una visión global de los problemas existentes.

1) Seguimiento de implantación a recomendaciones de informes anteriores, las recomendaciones de auditorías anteriores, que no se hayan puesto en práctica, también deben ser incluidas siempre que estén relacionadas con los

objetivos de la auditoría actual, se controlará la integridad de las recomendaciones sin implantar, efectuadas en informes anteriores. Se detallarán por objetivo (control interno, gestión o regularidad) informando, en cada caso, el número del o de los informes de auditoría donde fue efectuada. Se la calificarán como, “parcialmente implantada” o “no implantada”; de ser posible en los casos de recomendaciones no implantadas, se efectuará un breve comentario de las causas que aduce el auditado.

I) Opinión del Auditor: Se emitirá en función de los procedimientos de auditoría ejecutados, el alcance del operativo y las limitaciones detalladas, se dividirá en tres partes principales a saber:

- Opinión fundada en las observaciones o deficiencias del informe definitivo respecto a: 1) la suficiencia del sistema de control interno del auditado, 2) la eficacia, eficiencia, economía y regularidad en los actos, 3) el cumplimiento del Ordenamiento Jurídico Administrativo y otras Normas aplicables, y 4) la efectividad del sistema de información, para asegurar la toma de decisiones.
- Recomendación de iniciar actuaciones administrativas o judiciales ante la presencia de actos ilícitos o de fraude.
- Implantación de las recomendaciones efectuadas en informes de auditoría anteriores.

J) Firma, Matrícula Profesional, Lugar y Fecha de Emisión: El informe debe estar firmado por el auditor, se debe indicar el número de matrícula profesional, tanto nacional como departamental; se indicará lugar y fecha de emisión. La fecha pone de manifiesto que el auditor ha tenido en cuenta todos los acontecimientos acaecidos hasta la misma; Es decir que esta fecha debe coincidir con el último día de las tareas de campo.

K) Anexo de Información Relativa al Auditado: Resulta deseable incluir como anexo al informe del auditor, la información relevante que se ha tenido en cuenta durante el operativo de auditoría.

- Posición financiera, económica y presupuestaria, para brindar al lector referencia sobre la magnitud de fondos involucrados.
- Otros apéndices, para complementar o ampliar los datos contenidos en el Informe.

3.4.6.6 Resumen Ejecutivo.-

La emisión del informe ejecutivo es deseable pero no imprescindible, el documento es una síntesis del informe final de auditoría, que tiene por objeto brindar un panorama rápido al destinatario del Informe de auditoría, acerca del examen practicado. Debe contener:

- Título
- Objetivo
- Alcance
- Naturaleza del examen.
- Observaciones y conclusiones más significativas.
- Recomendaciones más importantes.
- Comentarios del auditado o acciones adoptadas.
- Asuntos de importancia pendientes de solución.

3.4.7 Seguimiento a las Recomendaciones.-

La Contraloría General del Estado y las Unidades de Auditoría Interna de las entidades públicas deben verificar oportunamente el cumplimiento de las recomendaciones contenidas en sus informes. Además, las Unidades de Auditoría Interna deben verificar el cumplimiento de las recomendaciones emitidas por las firmas privadas de auditoría y profesionales independientes.²⁵

El Titular de Auditoría Interna debe hacer seguimiento a las deficiencias de auditoría reportadas, para cerciorarse que fueron tomadas las acciones correctivas apropiadas.

Auditoría Interna debe determinar que acciones correctivas fueron tomadas y si se están obteniendo los resultados deseados o que el Máximo Ejecutivo de la Entidad Pública haya asumido el riesgo de no tomar las acciones correctivas sobre las deficiencias reportadas.

²⁵ Normas Generales de Auditoría Gubernamental (NE/CE-011); 219 *Seguimiento*

3.4.7.1 Ejecución de los Principales Procedimientos de Seguimiento.-

La aplicación del programa para el seguimiento, está basada en la obtención de información referida en los informes a través de las recomendaciones, su constatación, análisis y comunicación a la Máxima autoridad Ejecutiva sobre los resultados obtenidos, para lo cual deben aplicar los siguientes segmentos:

- a) Preparar una planilla analítica con las recomendaciones señaladas en los informes de auditoría o extraer de la base de datos o registros existentes en la Unidad de Auditoría Interna señalando el área, criterio del ejecutivo sobre compromiso de aplicación de las recomendaciones, tiempo de implementación, fecha de instrucción de la Máxima Autoridad Ejecutiva a los responsables de las unidades operativas y administrativas e informes de implantación.
 - i) Tabular y clasificar las recomendaciones de los informes por áreas.
 - ii) Dirigir notas con las conclusiones de auditoría a los responsables de las áreas o componentes de realizar las acciones correctivas solicitando información suficiente sobre la oportunidad de las aplicaciones de las recomendaciones, con ejemplos, asignando un tiempo requerido para la respuesta.
 - iii) Recopilar y recabar copias sobre los comentarios efectuados a los informes de auditoría interna y externa por la Máxima Autoridad Ejecutiva y enviados a la Contraloría General de la República; así como, de los formatos de aceptación e implementación de las recomendaciones, con el plazo para ejecutar las acciones correctivas y los responsables del mismo.
 - iv) Recibir, cotejar y evaluar las respuestas gerenciales a las notas de conclusiones, los comentarios de la Máxima Autoridad Ejecutiva enviados a la Contraloría General de la República y las respuestas de los niveles auditados en las discusiones y validaciones efectuadas durante el examen de auditoría. En función a esta evaluación se determinará la suficiencia y oportunidad de las acciones correctivas.
 - v) Recibir y evaluar respuestas e informes de otras unidades para cruzar información sobre las acciones correctivas.
 - vi) Preparar una planilla con las respuestas y acciones insatisfactorias identificando posibles riesgos de no aplicar las recomendaciones sugeridas en informes de auditoría.
 - vii) Si se presentara excepciones o indicios de responsabilidad por el incumplimiento en la aplicación de las recomendaciones, preparar un resumen

que contenga el tipo de incumplimiento, nombre de los responsables, disposiciones legales o normas que fueron contravenidas y montos líquidos y exigibles si incurrió en daño económico por la no aplicación.

- viii) Preparar resumen de conclusiones por Direcciones, comprobar con la verificación de documentación y con los responsables de las acciones correctivas, sobre cuya base se elaborará la conclusión general referente a la aplicación y cumplimiento de las recomendaciones sugeridas en los informes de auditoría.
- ix) Informar a la Máxima Autoridad Ejecutiva sobre los resultados obtenidos en el seguimiento a la aplicación de las recomendaciones señaladas en los informes de auditoría interna y externa.

3.4.7.2 Organización de la Documentación Recabada.-

Con el propósito de respaldar las mejoras obtenidas a través de la aplicación de recomendaciones sugeridas en informes de auditoría e identificar aquellas (recomendaciones) que no fueron implementadas, se organizarán los documentos del seguimiento por las áreas o componentes analizados, guiándose en los papeles de trabajo por las pautas siguientes:

- a) Programas aplicados para efectuar el seguimiento de las recomendaciones de auditorías anteriores, referenciado a los documentos analíticos por informes o recomendaciones.
- b) Papeles de trabajo que reflejen la información revisada y calificada, que respalde la opinión del auditor interno tanto para calificar las comprobaciones como para emitir el informe.
- c) Resumen de las acciones correctivas que alcanzaron los resultados deseados, considerando los atributos de suficiencia y oportunidad y de los que no alcanzaron los resultados deseados. Así también, resumen de los que no fueron aplicados por los niveles directivos u operativos identificando los riesgos e indicios de responsabilidad si el caso amerita y de los que estará en proceso de ejecución.
 - i) Síntesis de las áreas entrevistadas y comunicadas con resumen de las conclusiones y recomendaciones.
 - ii) Síntesis de las notas de respuesta sobre la aplicación de las recomendaciones por los jefes o encargados de las áreas o componentes responsables.

- iii) Conclusiones generales y por áreas sobre la aplicación de las acciones correctivas.
 - iv) Identificación de las recomendaciones no aplicadas y en proceso.
 - v) Compromisos de los jefes de áreas o componentes para la aplicación de las acciones correctivas y cronogramas.
- d) Los papeles de trabajo de soporte constituyen la evidencia del análisis y examen de las conclusiones y estos son los siguientes:
- i) Planillas Analíticas.
 - ii) Notas del área consultada, dando respuesta a las notas enviadas por la Unidad de Auditoría Interna, con las conclusiones de auditoría sobre la aplicación de las acciones correctivas sugeridas en informes.
 - iii) Informes técnicos, administrativos y financieros preparados por el área o componente sobre la aplicación de recomendaciones.
 - iv) Disposiciones administrativas emitidas respecto a la aplicación de las recomendaciones de auditoría.
 - v) Compromisos de los Jefes de área o componentes para la aplicación de las acciones correctivas y cronogramas.
 - vi) Comentarios de los ejecutivos sobre las conclusiones y recomendaciones del informe de auditoría.

Estos papeles de trabajo estarán integrados en un legajo clasificando las aplicaciones de las recomendaciones por áreas e informes debidamente referenciados y correferenciados entre los documentos y el informe de seguimiento. Estos papeles deben estar rubricados por el auditor encargado del trabajo, revisado por los Supervisores y aprobado por el Titular de Auditoría Interna de cada Entidad Pública.

4. CONCLUSIONES.-

Con base al objetivo general se Analizó y Sistematizó un Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna – MEPAI, como instrumento de Control Interno para auditar los diferentes procesos en Entidades Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia, realizando una propuesta de un modelo estándar de procedimientos detallado, el cual facilita el desarrollo de la auditoría interna y contempla diferentes conceptos importantes durante el desarrollo de esta.

La metodología propuesta para la identificación, clasificación y cuantificación de los riesgos, constituirá una herramienta que facilitará este proceso en las entidades, los resultados que se obtengan con la aplicación de esta metodología orientarán el trabajo del auditor interno hacia los fundamentales riesgos que enfrentan las Entidades Públicas del Estado Plurinacional de Bolivia.

Las guías estandarizadas confeccionadas, constituyen herramientas sencillas que agrupan en un solo documento toda la información que necesita el auditor interno para lograr la máxima calidad en aspectos tales como: la elaboración de Papeles de Trabajo, evidencias de auditoría e informes.

El diseño de un programa de seguimiento para las medidas adoptadas en los planes de medida, posibilitará al auditor interno realizar un seguimiento firme y riguroso, directamente en el campo, con el fin de comprobar la veracidad de su cumplimiento.

La propuesta de un Modelo Estándar de Procedimientos de Auditoría Interna basado en las nuevas Normas de Auditoría Interna y en las regulaciones de Control Interno vigentes en el Estado Plurinacional de Bolivia contiene las tareas a desarrollar en cada etapa del trabajo, agrupa en un solo documento y de forma sistémica los lineamientos e instrucciones de aplicación específica a la actividad, su aplicación ayudará que el trabajo del auditor interno contribuya al logro de los objetivos estratégicos de las Entidades Públicas.

5. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.-

- Ley N° 1178 – Ley de Administración y Control Gubernamentales
- Decreto Supremo N° 23215 – Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República
- Decreto Supremo N° 23318-A – Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública
- Código de Ética del Auditor Gubernamental (CE/03/1)
- Reglamento para el ejercicio del Control Gubernamental sobre las personas comprendidas en el Art. 5° de la Ley 1178 (CE/05/1)
- Instructivo para la presentación y remisión de informes de las unidades de auditoría interna a la CGR (CE/12/1)
- Instructivo sobre la codificación complementaria para informes de las unidades de auditoría interna (CE/13/1)
- Declaración anual de independencia y adhesión al código de ética del auditor gubernamental de la Contraloría General de la República y de las Unidades de Auditoría Interna (CE/16)
- Guía para la Evaluación del Proceso de Control Interno (G/CE-018)
- Guía para la Implantación del Control Interno (G/CE-021)
- Normas Generales de Auditoría Gubernamental (NE/CE-011)
- Normas de Auditoría Financiera (NE/CE-12)
- Normas de Auditoría Operacional (NE/CE-72), Versión I
- Normas de Auditoría Ambiental (NE/CE-14)
- Normas de Auditoría Especial (NE/CE-15)
- Normas de Auditoría de Proyectos de Inversión Pública (NE/CE-16)
- Normas de Auditoría de tecnologías de información y comunicación (NE/CE-17)
- Normas para el Ejercicio de la Auditoría Interna (NE/CE-018)
- Procedimiento para la Formulación y Control de la Planificación Estratégica y la Programación de Operaciones Anual de la Unidades de Auditoría Interna (PI/CI-099), Versión I
- Conformación del Legajo Permanente de las Unidades de Auditoría Interna del Sector Público (G/CI-013)
- <https://iaia.org.ar/auditor-interno/definicion-auditoria-interna/>