

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y
FINANCIERAS
CARRERA AUDITORIA



TRABAJO DIRIGIDO

AUDITORIA ESPECIAL SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES
2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

DOCENTE TUTOR : LIC. LUIS FERNANDO PEREZ VARGAS

POSTULANTES : MARIBEL INES ROJAS RAMOS
FRANZ IVAN BRAÑEZ TORREZ

LA PAZ - BOLIVIA

AGRADECIMIENTO

Quiero expresar mi profundo agradecimiento a mi divino creador "Dios" por su infinito amor, por permitirme llegar a este momento lleno de satisfacciones, y de ser el punto de partida para nuevos retos en mi vida profesional.

A la Universidad que facilito mi aprendizaje, a los docentes de mi carrera que me transmitieron sus conocimientos y que me abrieron las puertas a un mundo fascinante.

Agradecer la colaboración del Lic. Luis Fernando Pérez Vargas, por su asesoramiento constante en la elaboración del presente trabajo.

Dedicado a:

A mis queridos padres: Bernabé Rojas y Segundina Ramos cuya memoria vivirá en mí, quienes han iluminado constantemente mi vida, con su comprensión cariño y abnegación lograron mi formación profesional.

A mis hermanos: Nancy, Gladys y Richard por alentarme y estimularme permanentemente en mi trabajo.

A mis amados sobrinos: Deyvy, Freddy y a mis Hijas Alondra, Mariel y Jair, por llenar mi vida con su ternura y amor.

“Un buen libro es aquel que se abre con expectación y se cierra con provecho”

Amos Bronson

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

INDICE

CAPITULO I

MARCO INSTITUCIONAL

1. 1 MINISTERIO DE TRABAJO	1
1.1.1 ANTECEDENTES DEL MINISTERIO	1
1.1.2 MISIÓN Y VISIÓN INSTITUCIONAL	3
1.1.2.1 MISIÓN	3
1.1.2.2 VISIÓN	3
1.1.3 OBJETIVOS DEL MINISTERIO DE TRABAJO	4
1.1.4 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL	5
1.2 DIRECCION DE AUDITORIA INTERNA	5
1.2.1 ANTECEDENTES	5
1.2.2 MARCO NORMATIVO DE LA DIRECCION DE AUDITORIA INTERNA	6
1.2.3 OBJETIVOS ESTRATEGICOS DE LA DIRECCION DE AUDITORIA INTERNA	8
1.2.4 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA DIRECCION DE AUDITORIA INTERNA	8
1.2.5 FUNCIONES PRINCIPALES	9

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

INDICE

CAPITULO II

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y JUSTIFICACIÓN

2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	11
2.2 OBJETIVOS	11
2.2.1 OBJETIVO GENERAL	11
2.2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS	12
2.3 JUSTIFICACIÓN	12
2.3.1 JUSTIFICACIÓN TEÓRICA	12
2.3.2 JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA	13
2.3.3 JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA	14
2.4 ALCANCE	14

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

INDICE

CAPITULO III

METODOLOGIA DEL DESARROLLO DEL TRABAJO

3.1 METODO	15
3.2 METODOS A APLICAR	15
3.2.1 METODO DEDUCTIVO	15
3.2.2 METODO INDUCTIVO	16
3.2.3 METODO DE ANÁLISIS Y SÍSTESIS	17
3.3 FUENTES DE INVESTIGACIÓN	18
3.3.1 FUENTES PRIMARIAS	18
3.3.2 FUENTES SECUNDARIAS	19
3.4 TECNICAS DE INVESTIGACION	20
3.4.1 TECNICAS DE INVESTIGACION UTILIZADAS	20
3.4.1.1 ANÁLISIS	20
3.4.1.2 INDAGACIÓN	20
3.4.1.3 DOCUMENTACIÓN	20

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

INDICE

CAPITULO IV

MARCO CONCEPTUAL

4.1 MARCO CONCEPTUAL	22
4.2 DEFINICION DE AUDITORIA	22
4.3 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA	23
4.3.1 AUDITORIA EXTERNA	23
4.3.2 AUDITORIA INTERNA	23
4.3.3 ALCANCE Y OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTERNA	25
4.4 CLASES DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL	26
4.4.1 AUDITORIA GUBERNAMENTAL	26
4.4.2 AUDITORIA FINANCIERA	26
4.4.3 AUDITORIA OPERACIONAL	27
4.4.4 AUDITORIA AMBIENTAL	28
4.4.5 AUDITORIA ESPECIAL	29
4.4.5.1 DEFINICION DE AUDITORIA ESPECIAL	29
4.4.5.2 NORMAS DE AUDITORIA ESPECIAL	30
4.4.6 AUDITORIA DE CONFIABILIDAD	37
4.4.6.1 CARACTERISTICAS DE LA CONFIABILIDAD	37
4.4.7 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	38
4.4.8 AUDITORIA DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACION Y CONTROL (SAYCO)	38
4.4.9 AUDITORIA DE RESPONSABILIDADES	39

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

4.4.10 RESPONSABILIDAD POR LA FUNCION PUBLICA	40
4.4.10.1 ANTECEDENTES	40
4.4.10.2 CLASES DE RESPONSABILIDADES Y SUS CARACTERISTICAS	40
4.4.10.2.1 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA	40
4.4.10.2.2 RESPONSABILIDAD EJECUTIVA	41
4.4.10.2.3 RESPONSABILIDAD CIVIL	42
4.4.10.2.4 RESPONSABILIDAD PENAL	43
4.5 CONTROL INTERNO	43
4.5.1 CONCEPTO	43
4.5.2 OBJETIVOS GENERALES DEL CONTROL INTERNO	44
4.5.3 COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO	44
4.5.3.1 AMBIENTE DE CONTROL	45
4.5.3.2 EVALUACION DEL RIESGO	45
4.5.3.3 ACTIVIDADES DE CONTROL	46
4.5.3.4 INFORMACION Y COMUNICACIÓN	47
4.5.3.5 SUPERVISION	47
4.5.4 LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO	48
4.6 INFORME COSO	48
4.7 DESARROLLO DE HALLAZGOS DE AUDITORIA	49
4.7.1 DEFINICION DE HALLAZGO AUDITORIA	49
4.7.2 ATRIBUTOS DEL HALLAZGO	50
4.7.2.1 CONDICION	50
4.7.2.2 CRITERIO	51
4.7.2.2.1 COMPARACION DE LA CONDICION CON EL CRITERIO	53
4.7.2.3 EFECTO	53
4.7.2.4 CAUSA	54

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

4.7.3 EVALUACION DE LA IMPORTANCIA DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORIA	55
4.7.4 COMUNICACIÓN DE LOS HALLASGOS DE AUDITORIA	56
4.8 VIATICOS Y PASAJES	57

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

INDICE

CAPITULO V

MARCO LEGAL Y NORMATIVO

5.1 MARCO DE APLICACIÓN	59
5.2 LEY N° 2446 DEL 19 DE MARZO DE 2003, LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO	59
5.3 LEY N°1178 Y SUS DECRETOS REGLAMENTARIOS	59
5.3.1 FINALIDAD DE LA LEY N° 1178	59
5.3.2 AMBITO DE APLICACIÓN	61
5.4 DECRETO SUPREMO N° 23215, REGLAMNETO PARA EL EJERCICIO DE LAS ATRIBUCIONES DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA	62
5.4.1 FINALIDAD DEL DECRETO SUPREMO N° 23215	67
5.4.2 AMBITO DE APLICACION	67
5.5 DECRETO SUPREMO N° 23318-A, REGLAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD POR LA FUNCION PUBLICA	68
5.5.1 FINALIDAD DEL DECRETO SUPREMO N° 23318-A	68
5.6 NORMAS BASICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL INEGRADA (RESOLUCION N° 21840 DEL 29 DE JULIO DE 1997)	69

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

5.7 SISTEMA DE CONTROL FISCAL, DECRETO SUPREMO N° 14933 DE 1977 ART. 77 QUE ESTABLECE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA, CONSTITUYE TRIBUNAL ADMINISTRATIVO CON LA JURISDICCION Y COMPETENCIA PROPIA EN LOS JUCIOS COACTIVOS	69
5.8 REGLAMENTO DE LA LEY FINANCIAL, DECRETO SUPREMO N° 21364	69
5.9 DECRETO SUPREMO N° 21781 DEL 3 DE DICIEMBRE DE 1987	70
5.10 DECRETO SUPREMO N° 19380 DEL 10 DE ENERO DE 1983	70
5.11 DECRETO SUPREMO N° 25488 DEL 23 DE AGOSTO DE 1999	70
5.12 DECRETO SUPREMO N° 24035 DEL 20 DE JUNIO DE 1995	70
5.13 RESOLUCION MINISTERIAL N° 57 DEL 12 DE NOVIEMBRE DE 1993, ESTABLECE LA ESCALA DE VIATICOS	71
5.14 RESOLUCION MINISTERIAL N° 63 DEL 22 DE MAYO DE 1995, ESTABLECE EL DESCARGO DE LAS NOTAS FISCALES EN CUMPLIMIENTO AL DECRETO SUPREMO N° 21364	72
5.15 RESOLUCION MINISTERIAL N°071 DEL 31 DE ENERO DE 2001	73
5.16 REGLAMENTO ESPECIFICO DE PASAJES Y VIATICOS, APROBADO MEDIANTE RESOLUCION MINISTERIAL N° 602/03 DEL 19 DE SEPTIEMBRE DEL 2003	74

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

INDICE

CAPITULO VI

MARCO DE APLICACIÓN PRÁCTICA

6.1 PLANIFICACIÓN	76
6.1.1 COCEPTO GENERAL	76
6.2 MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORIA (MPA)	77
6.2.1 CONTENIDO	78
6.3 DETERMINACIÓN DE LOS RIESGOS DE AUDITORIA	79
6.3.1 RIESGO DE AUDITORIA	79
6.3.1.1 CONCEPTO	79
6.3.2 RIESGO INHERENTE	80
6.3.3 RIESGO DE CONTROL	81
6.3.4 RIESGO DE DETECCIÓN	81
6.3.5 EVALUACIÓN DEL RIESGO	82
6.4 ENFOQUE DE AUDITORIA	83
6.5 PROGRAMA DE TRABAJO	83
6.6 EJECUCIÓN	84
6.7 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	84
6.7.1 PROCEDIMIENTOS DE CUMPLIMIENTO	85
6.7.2 PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS	86
6.7.3 PROCEDIMIENTOS ANALITICOS	86
6.7.3.1 NATURALEZA Y PROPOSITO DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALITICOS	87

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

6.7.3.2 PROCEDIMIENTOS ANALITICOS PARA LA PLANIFICACION DE LA AUDITORIA	88
6.7.3.3 PROCEDIMIENTOS APLICADOS COMO PRUEBAS SUSTANTIVAS	89
6.7.4 PRESENTACION ESQUEMATICA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	91
6.8 PAPELES DE TRBAJO	92
6.8.1 TIPOS DE ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO	93
6.8.1.1 ARCHIVO PERMANENTE	93
6.8.1.2 ARCHIVO CORRIENTE O ARCHIVO DEL AÑO	93
6.8.1.3 ARCHIVO RESUMEN	93
6.8.2 REFERENCIACIÓN	94
6.8.3 CORREFERENCIACIÓN	94
6.8.4 CARACTERISTICAS TECNICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO	95
6.9 EVALUACION DE LA EVIDENCIA	95
6.10 DESARROLLO Y EVALUACIÓN DE LOS HALLAZGOS	97
6.11 SUPERVICIÓN	98
6.12 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS	99
6.12.1 INFORME DE AUDITORIA (INTERNA)	99
6.12.2 INFORME DE AUDITORIA (EXTERNA)	101
6.12.2.1 ELEMENTOS BASICOS DEL INFORME	103
6.12.2.2 TIPOS DE OPINION	105
6.12.2.2.1 OPINION FAVORABLE	105
6.12.2.2.2 OPINION CON SALVEDAD	106
6.12.2.2.3 OPINION DESFAVORABLE	106
6.12.2.2.4 PONION DENEGADA	107

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

INDICE

CAPITULO VII

APORTE PRÁCTICO

(Trabajo realizado en el Ministerio de Trabajo)

7.1 MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORIA	108
7.1.1 TERMINOS DE REFERENCIA	108
7.1.1.1 MARCO LEGAL	108
7.1.1.2 ESTRUCTURA ORGANIZATIVA	110
7.1.2 NATURALEZA DEL TRABAJO	110
7.1.3 INFORMES A EMITIRSE	110
7.1.4 NORMAS, PRINCIPIOS Y DISPOSICIONES LEGALES	111
7.2 DESARROLLO DEL TRABAJO	113
7.2.1 TIPO DE AUDITORIA	113
7.2.2 OBJETIVO	113
7.3 ALCANCE DEL TRABAJO	113
7.4 AREAS A EXAMINAR	114
7.5 OBJETO DEL EXAMEN	114
7.6 ACTIVIDADES U OPERACIONES A EXAMINAR	114
7.7 AMBIENTE DE CONTROL	116
7.8 RIESGOS DE AUDITORIA	118
7.8.1 RIESGO INHERENTE	119
7.8.2 RIESGO DE CONTROL	119
7.9 ENFOQUE DE AUDITORIA	119

AUDITORIA ESPECIAL
SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003
MINISTERIO DE TRABAJO

7.10 NATURALEZA DE LAS PRUEBAS A APLICAR	120
7.11 RECURSOS HUMANOS	120
7.12 TIEMPO ESTIMADO	120
7.13 ASPECTOS DE ESPECIAL INTERES	121
7.14 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	121
7.15 ADMINISTRACION DEL TRABAJO	121
7.16 PROGRAMA DE TRABAJO	122
7.17 PLANILLA DE DEFICIENCIAS	124
7.18 INFORME	128
7.18.1 ANTECEDENTES, OBEJTIVO, OBJETO, ALCANCE Y METODOLOGIA	128
7.18.1.1 ANTECEDENTES	128
7.18.1.2 OBJETIVO	129
7.18.1.3 OBEJTO	129
7.18.1.4 ALCANCE	129
7.18.1.5 METODOLOGIA	129
7.18.2 NORMATIVIDAD APLICADA	130
7.18.3 RESULTADOS DEL EXAMEN	131
7.18.4 RECOMENDACIONES	134

ANEXOS

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo consiste en aportar al desarrollo económico y social del país, es un objetivo de cada estudiante tener la oportunidad de aplicar sus conocimientos técnicos adquiridos en favor de la investigación, el trabajo que a continuación se desarrolla se realiza en la Dirección de Auditoría Interna del Ministerio de Trabajo asignándose a la realización de la “Auditoría Especial Sobre Viáticos de las Gestiones 2000 al 2003”, con el objetivo de determinar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas a la presentación de informes y/o descargos sobre viáticos asignados a los funcionarios públicos para efectuar viajes al interior y exterior de la república.

La Ley de Administración y Control Gubernamental regula los sistemas de Administración y de Control de los recursos del Estado, con el objeto de: Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos. Por tanto todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación. En ese sentido la Máxima autoridad ejecutiva y sus funcionarios del Ministerio deben tener conocimientos de las Normas Legales.

A tal efecto la Máxima autoridad del Ministerio de Trabajo tiene la obligación de velar los recursos del estado y la aplicabilidad de las normas para contar con una información oportuna para la toma de decisiones.

El contenido en las páginas siguientes, pretende mostrar, los lineamientos para la elaboración de la Auditoría Especial Sobre Viáticos de las Gestiones 2000 al 2003 basándose en las Normas Legales y Técnicas, cuya estructura se compone:

- Capítulo I MARCO INSTITUCIONAL, Mostramos las características propias del Ministerio de Trabajo.
- Capítulo II PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA, expone los objetivos del presente trabajo.

- Capitulo III METODOLOGIA DEL DESARROLLO DEL TRABAJO, mostramos los instrumentos de investigación que nos ayudaron a desarrollar el trabajo de forma ordenada.
- Capitulo IV MARCO CONCEPTUAL, muestra los conceptos teóricos generales de auditoria y relacionadas a esta.
- Capitulo V MARCO LEGALY NORMATIVO, nos referimos a los fundamentos legales sobre los que se desarrolla el trabajo de la Auditoria Especial de la cuenta Viáticos.
- Capitulo VI MARCO DE APLICACIÓN PRACTICA, es la parte conceptual del caso práctico.
- Capitulo VII APORTE PRACTICO, es la elaboración del Trabajo realizado en el Ministerio de Trabajo que es “LA AUDITORIA ESPECIAL SOBRE VIATICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003”, como ultimo tenemos el Informe que contiene la recomendaciones y conclusiones a las cuales arribamos en nuestra auditoria.

Esperamos toda la voluntad de los ciudadanos y la bendición de Dios para el éxito de la presente contribución académica y practica profesional.

La Paz, mayo de 2008

CAPITULO I

MARCO INSTITUCIONAL

1.1 MINISTERIO DE TRABAJO

1.1.1 ANTECEDENTES DEL MINISTERIO

Identificación de la entidad

Ministerio de Trabajo

Base legal de creación

El Ministerio de Trabajo, se crea mediante Decreto Supremo de fecha 17 de mayo de 1936, en principio con el denominativo de Ministerio de Trabajo Comercio y Previsión Social.

Posteriormente, el 16 de septiembre de 1997 se promulga la Ley de Organización del Poder Ejecutivo N° 1788 que reglamenta la organización jerárquica y funcionamiento del Poder Ejecutivo determinando su estructura, número y atribuciones de los Ministros de Estado, así como las normas de funcionamiento.

A partir de entonces la denominación de la entidad cambia a Ministerio de Trabajo y Microempresa.

En fecha 22 de septiembre de 1997 es promulga el D.S. N° 24855, en el que se conforma el Ministerio de Trabajo y Microempresa con los siguientes Viceministerios

- Viceministerio de Relaciones Laborales
- Viceministerio de Trabajo y Cooperativas
- Viceministerio de Microempresa

El 23 de mayo de 1998 se emite el D.S. 25055 complementario al Decreto Supremo N° 24855, que en su Art.14° especifica las funciones de los Viceministerios a cargo del Ministerio de Trabajo y Microempresa.

De acuerdo a la Ley N° 2446 de 19 de marzo de 2003 LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO, **la cual tiene por objeto establecer el número y atribuciones de los Ministerios de Estado y otras normas relacionadas con la organización del Poder Ejecutivo, con la cual cambia el denominativo de Ministerio de Trabajo y Microempresa a MINISTERIO DE TRABAJO.**

Mediante Decreto Supremo N° 26973 de 27 de marzo de 2003, REGLAMENTA LA LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO, que en su artículo N° 30 y N° 31 **modifica la estructura y funciones del Ministerio de Trabajo de la siguiente manera:**

▪ **Viceministerio de Trabajo:**

- ✓ Director General del Trabajo
- ✓ Director General de Asuntos Sindicales y Empleo
- ✓ Director General de Seguridad Industrial

▪ **Viceministerio de Cooperativas**

- ✓ Director General de Cooperativas

Actividad Principal del Ministerio de Trabajo

Regular las relaciones obrero-patronales, promoviendo negociaciones entre empleadores y trabajadores, dentro de la nueva perspectiva del desarrollo económico-social en que está propuesto el Supremo Gobierno de la Nación.

Nombre de las entidades sobre las cuales ejerce tuición

- Instituto Nacional de Investigaciones Sociolaborales (En disolución por Ley N° 2627)

- Instituto Nacional de Cooperativas (En disolución por Ley 2627)
- Superintendencia del Servicio Civil

1.1.2 MISIÓN Y VISIÓN INSTITUCIONAL

1.1.2.1 MISIÓN

Formular, dirigir y ejecutar políticas y normas en materia socio-laboral y de seguridad ocupacional, mejorando las relaciones obrero patronales mediante el diálogo social tripartito: estado, empleador y empleado; promoviendo el incremento de la productividad mediante la capacitación técnica, gestión administrativa y desarrollo en las microempresas y cooperativas de acuerdo a las características del mercado, velando por el mejoramiento de las condiciones de trabajo, estabilidad laboral y calidad de vida del trabajador, estimulando y normando el funcionamiento de las organizaciones sindicales y apoyando la investigación y las acciones tendentes a una mejor organización del mercado de trabajo.

- Vigilar la aplicación y cumplimiento de la legislación y los convenios internacionales en material laboral.
- Formular políticas para crear condiciones que garanticen para todas las posibilidades de ocupación laboral y mejoren las condiciones de trabajo.
- Formular y ejecutar políticas para una adecuada relación obrero- patronal y formular y aplicar normas sobre seguridad industrial en coordinación con los Ministros de las áreas respectivas.
- Garantizar la libertad de asociación de trabajadores y empleadores
- Promover el desarrollo económico y productivo de las cooperativas vigilando el funcionamiento de las mismas.

1.1.2.2 VISIÓN

El Ministerio de Trabajo ejerce sus atribuciones específicas, de manera eficiente y eficaz, cumple y hace cumplir las normas y disposiciones laborales, cuenta con personal capaz y

competente que presta sus servicios de manera ágil y transparente dentro de un ambiente laboral orientada al mejoramiento continuo de la calidad de vida de su persona, de sus trabajadores, empleadores y de la sociedad en su conjunto, proyectando en la ciudadanía, una imagen institucional que garantizan efectivamente el ejercicio de sus derechos y obligaciones.

1.1.3 OBJETIVOS DEL MINISTERIO DE TRABAJO

- Inspirados en el Tripartismo y el Diálogo productivo, establecer un mecanismo de análisis, cooperación y desarrollo de estrategias de acción en el campo socioeconómico u laboral, en el ámbito de las competencias del Ministerio, constituyendo el Concejo Nacional Consultivo Tripartito.
- Promover la aplicación plena de las normas existentes en el país, que regulan las relaciones laborales en sector privado y público, así como los convenios internacionales suscritos al respecto además de su actualización.
- Apoyar y promover decididamente todas las iniciativas para el mejoramiento de la calidad del empleo hoy existente y la creación de nuevos puestos de empleos estables y formales.
- Realizar acciones para la reducción del trabajo de niños, niñas y adolescentes en actividades que atentan a su desarrollo.
- Formular y ejecutar políticas nacionales de capacitación productiva o laboral, que beneficien a las personas que hoy forman parte del mercado laboral y a los adolescentes y jóvenes que se preparan para incorporarse a éste.
- Retomar los principios de la economía solidaria como alternativa al desarrollo socioeconómico del país, fortaleciendo, desarrollando, promoviendo y recuperando la imagen del cooperativismo.

- Convertir al Ministerio de Trabajo en un servicio ágil, transparente y donde se practique la ética, en beneficio de trabajadores, empresarios y de la sociedad en general, implementando normas, procedimientos y sistemas, eficientes y transparentes en los trámites y gestiones, implementando los sistemas de la Ley No. 1178 y mejorando las instalaciones del Ministerio en La Paz y el interior.

1.1.4 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

Mediante Decreto Supremo N° 26973 de fecha 27 de marzo de 2003, el Ministerio de Trabajo adopta la siguiente estructura:

- Viceministerio de Trabajo, con las siguientes Direcciones
 - ✓ Dirección General de Trabajo
 - ✓ Dirección General de Asuntos Sindicales y Empleo
 - ✓ Dirección General de Seguridad Industrial

- Viceministerio de Cooperativas, que bajo su dependencia tiene a la:
 - ✓ Dirección General de Cooperativas

(Ver Anexo 1)

1.2 DIRECCIÓN DE AUDITORIA INTERNA

1.2.1 ANTECEDENTES

En el Art. Del D.S. N° 24855 del 22 de septiembre de 1997 REGLAMENTO DEL PODER A LA LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EECUTIVO, dispone que cada ministerio incorpora en su estructura administrativa la Dirección de Auditoria Interna.

La resolución CGR-1/064/2000 de septiembre 2000, aprueba las Normas de Auditoría Gubernamental para el ejercicio del control posterior en Bolivia, dependiendo proceder a su conocimiento las entidades del Sector Público (Art. 3 y 4 de la Ley 1178).

Asimismo el Art. 15 de la Ley 1178 señala: “La Auditoría Interna se practicará por la 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 Control Interno incorporados a ellos; determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros, analiza la eficacia y resultados de las operaciones”.

La Dirección de Auditoría Interna no participará en ninguna otra operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, sea esta 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, Dirección General de Asuntos Administrativos, Contraloría General de la República y Contaduría General del Estado.

1.2.2 MARCO NORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE AUDITORIA INTERNA

La Dirección de Auditoría Interna ejecutará sus trabajos en conformidad a las normas que rigen en el país para el Sistema de Control gubernamental aprobados por la Contraloría General de la República mediante:

- a) Resolución N° CGR 01/11/91 de 3 de agosto de 1991 aprueba las NORMAS BÁSICAS DE CONTROL INTERNO, que constituye el marco general de referencia en materia de control interno.
- b) Resolución N° CGR 1/064/2000 NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL, el cual contiene un conjunto de normas y aclaraciones que permitan asegurar la uniformidad y calidad de la auditoría gubernamental de Bolivia.

-
- c) Resolución N° CGR 1/017/92 de 30 de septiembre de 1992 aprueba las **NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL PARA EL EJERCICIO DEL CONTROL POSTERIOR EN BOLIVIA**, conformado por las normas para el ejercicio de control posterior en Bolivia, normas relativa a la comunicación de los resultados de auditoria gubernamental y normas relativas a la auditoria interna de las actividades públicas.
 - d) Con resolución N° CGR 1/018/92 del 30 de septiembre de 1992 la Contraloría General de la República aprueba las **NORMAS BÁSICAS DE CONTROL INTERNO RELATIVAS A LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN GUBERNAMENTAL**, conformadas por las normas de control interno relativos al sistema de programación de operaciones, normas de control interno relativas a entidades públicas, al sistema de administración de bienes y servicios, al sistema de tesorería y crédito público, al sistema de contabilidad integrada y la auditoria interna.
 - e) Ley N° 1178 de 20 de Julio de 1990, Administración y Control Gubernamental
 - f) Decreto Supremo N° 223215 de 22 de Julio de 1992 atribuciones de la Contraloría General de la República.
 - g) Decreto Supremo N° 23318-A de 3 de noviembre de 1993, Responsabilidad por la Función Pública
 - h) Guía emitida por la Contraloría General de la República para la preparación de informes.
 - i) Normas Internacionales de Auditoria (NIA)
 - j) Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas (NAGA)
 - k) Declaración sobre Normas de Auditoria (SAS)

1.2.3 OBJETIVOS ESTRATÉGICOS DE LA DIRECCIÓN DE AUDITORIA INTERNA

La Dirección de Auditoría Interna, como integrante del Sistema de Control Interno Posterior, tiene los siguientes objetivos estratégicos:

- La contribución de la DAI, para mejorar la administración, el grado de eficiencia, eficacia, economía, transparencia y licitud de la gestión del Ministerio de Trabajo.
- La emisión de recomendaciones procurando el mejoramiento de los procesos para incrementar los niveles de calidad, oportunidad y confiabilidad del sistema de administración, información y control gerencial.
- El fortalecimiento del desarrollo, implantación, funcionamiento y retroalimentación de los Sistemas de Administración y Control a través del resultado de sus evaluaciones periódicas.
- El apoyo a los funcionarios de la entidad en el proceso de rendición de cuentas por los recursos que le fueron confiados.
- La prelación del principio de legalidad en la administración del Ministerio de Trabajo.

1.2.4 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA DIRECCIÓN DE AUDITORIA INTERNA

La estructura actual de la Dirección de Auditoría Interna considerando su naturaleza de sus operaciones, el nivel de conocimiento y experiencia de sus integrantes se ha definido en los siguientes niveles:

- Director de Auditoría Interna
- Supervisor de auditoría interna

- Auditor Principal
- Asistente

(Ver Anexo 2)

1.2.5 FUNCIONES PRINCIPALES

- Cumplir y hacer cumplir las disposiciones legales y normativas emanadas de la Contraloría General de la República y otras disposiciones legales inherentes a la fiscalización interna.
- Analizar los resultados y eficiencia de las operaciones económicas, financieras y patrimoniales, protegiendo los recursos de la Entidad contra irregularidades, fraudes y errores.
- Evaluar la eficiencia de la información operativa, financiera en forma posterior.
- Efectuar revisiones y proponer recomendaciones sobre los registros, documentos actividades y operaciones del Ministerio de Trabajo, con acceso irrestricto a toda la información generada en la entidad.
- Coordinar con la DGAA y la DGAJ acciones conjuntas que deriven de algunos informes de Auditoría Interna.
- Elaborar anualmente en coordinación con la C.G.R. la Programación Operativa Anual.
- Presentar al Sr. Ministro y a la C.G.R. la declaración de independencia de los Auditores Internos.
- Actualizar el Manual de Auditoría Interna en forma periódica compatibilizando con el Órgano Rector.

- Efectuar labores de seguimiento a las Recomendaciones señaladas en los informes de Auditoría Interna y Externa, a fin de establecer la adopción de las medidas correctivas respectivas.

CAPITULO II

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y JUSTIFICACIÓN

2.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El desconocimiento de la Ley N° 1178 en su carácter filosófico que es en resultados y no en procedimientos acarrea una serie de problemas a los servidores públicos de la institución, identificándose una serie de deficiencias en el manejo de los recursos económicos y financieros, a consecuencia de que estos servidores públicos fueron contratados sin el mínimo de conocimientos en administración pública, ocasionando la inexistencia de documentación y/o escasa que respalde el descargo de los fondos entregados en calidad de viáticos, pero no solo es la escasa documentación si no la falta de un reglamento sobre viáticos en su oportunidad, dichas irregularidades podrían originar responsabilidad por la función pública.

En cumplimiento al Programa Operativo Anual de la Dirección de Auditoría Interna de la gestión 2005, la cual se programo en función a la recomendación N° 70 efectuada por la Contraloría General de la República a través del informe N° EX/OP19/Y01-S1. Se realizará la Auditoría Especial de Viáticos de las gestiones 2000 al 2003.

Se procedió al examen de los Registros efectuados de los documentos de respaldo tanto en el proceso de desembolso como el descargo (informe de viaje) en la cuenta Viáticos para determinar la veracidad de acuerdo con las disposiciones y normas vigentes establecidas.

2.2 OBJETIVOS

2.2.1 OBJETIVO GENERAL

El objetivo de la auditoría es emitir una opinión independiente sobre el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas a la presentación de informes y/o descargos de viáticos asignados para efectuar viajes al interior y exterior de la Republica.

Por lo tanto es importante señalar que si durante el transcurso de la auditoría se detectaren hallazgos significativos, estos serán objetos de informes separados sobre los controles o responsabilidades según lo exijan las circunstancias.

2.2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

El objeto del presente examen son las transacciones relacionadas a la erogación de recursos por concepto de viáticos asignados a funcionarios y ex – funcionarios del Ministerio de Trabajo y los descargos efectuados por este concepto es por esta razón que arribamos a los siguientes objetivos específicos:

- Dar cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas con la Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamental y leyes que se adhieren a esta.
- Evaluar la existencia de informes de viaje
- Examinar los descargos de viáticos asignados
- Analizar la correcta asignación de viáticos (escala de Viáticos)
- Verificar la correcta contabilización
- Dar cumplimiento a la retención de impuestos.
- Determinar responsabilidades (en caso de que existan)

2.3 JUSTIFICACIÓN

2.3.1 JUSTIFICACIÓN TEORICA

Considerando que uno de los objetivos fundamentales del gobierno es la institucionalización de normas y leyes respecto a los servidores públicos para que estos cumplan dichas disposiciones legales vigentes relacionadas a la presentación de informes y/o descargos asignados para efectuar viajes al interior y exterior de la Republica, recursos que provienen del Tesoro General de la Nación (TGN), los cuales deben rendir cuentas de los recursos que recibieron en calidad de funcionarios declarados en comisión.

Todos los servidores públicos deben rendir cuentas así como lo establece la Ley de administración y Control Gubernamental “lograr que todo servidor publico, **sin distinción de jerarquía** asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no solo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados sino también de la forma y resultado de su aplicación”.¹ Cabe indicar que uno de los objetivos fundamentales del Control Gubernamental es que toda autoridad rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión con la finalidad de impedir o identificar y **comprobar el manejo inadecuado** de los recursos del estado.

2.3.2 JUSTIFICACIÓN PRÁCTICA

Es el cumplimiento al Programa Operativo Anual de la Dirección de Auditoría Interna de la gestión 2005, la presente auditoría corresponde al examen de las transacciones relacionadas a la erogación de recursos por concepto de viáticos asignados a funcionarios y ex – funcionarios del Ministerio de Trabajo y los descargos efectuados por este concepto.

Como es de conocimiento el objetivo de la auditoría, es emitir una opinión independiente, esta debe fundamentarse en normas de auditoría, en el caso del sector publico se adhieren a las normas de auditoría gubernamental, leyes, decretos supremos y demás disposiciones legales que son de carácter obligatorio. En el presente trabajo la auditoría especial sobre viáticos, se fundamento en el cumplimiento de dichas disposiciones, seguidamente una opinión sobre la confiabilidad de los registros y los documentos de respaldo de los procesos de desembolso y descargo de la cuenta Viáticos del Ministerio de Trabajo de las gestiones 2000 al 2003.

De todas las auditorías asignadas fue elegida por su importancia en el desarrollo diario de las actividades del Ministerio de Trabajo para lo cual se efectúa la evaluación, comprobación, verificación de la implantación así como de la eficacia del mismo.

¹ Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990 art. 1 inciso c)

2.3.3 JUSTIFICACIÓN METODOLÓGICA

Para la realización de la Auditoría Especial de viáticos Ministerio de Trabajo 2000 al 2003, se deben aplicar métodos que nos permitan verificar y analizar todos los documentos que guarden relación con la auditoría de referencia, para ello se aplica el siguiente método:

- **Método de Análisis y Síntesis**

El cual permitirá conocer la realidad a partir de las partes que forman el todo, Se distinguen los elementos de un fenómeno y se procede a revisar ordenadamente cada uno de ellos por separado y la extracción de las partes de un todo, con el objeto de estudiarlas y examinarlas por separado, para ver relaciones entre las mismas.

Mediante el cual se relacionan hechos aparentemente aislados y se formula una teoría que unifica los diversos elementos. Consiste en la reunión racional de varios elementos dispersos en una nueva totalidad, esto se presenta mas en el planteamiento para que en lo posterior se sintetice para establecer una explicación tentativa que se someterá a prueba.

2.4 ALCANCE

En cumplimiento al Programa Operativo Anual de la Dirección de Auditoría Interna de la gestión 2005, la cual se programo en función a la recomendación N° 70 efectuada por la Contraloría General de la Republica a través del informe N° EX/OP19/Y01-S1.

Nuestro examen comprende los registros utilizados y la información financiera de desembolso y descargo emitida por el Ministerio de Trabajo, analizando el 100% correspondiente a las gestiones 2000, 2001, 2002 de la cuenta viáticos y en el transcurso de la revisión se evidencia control interno efectivo por la Dirección Financiera se procederá a obtener una muestra del 60% que corresponda a la gestión 2003.

CAPITULO III

METODOLOGIA DEL DESARROLLO DEL TRABAJO

3.1 MÉTODO

Mencionamos que **método**, es el camino, el modo ordenado, aplicado sistemáticamente hacia un ordenamiento y resolución final teórica y practica de uno o varios temas de estudio.²

Para desarrollar el estudio e investigación para la elaboración de la Auditoría Especial Sobre Viáticos de las gestiones 2000 al 2003 en el Ministerio de Trabajo, de manera formal se necesita contar con una **metodología de la investigación**, que se entiende como el conjunto de reglas y procedimientos a seguir para expresar o hacer algo en forma ordenada. En este sentido y de acuerdo a las características del medio que involucra la auditoría especial, se opta como metodología a ser utilizada durante el desarrollo del trabajo, definiremos las más apropiadas, conforme a los objetivos que pretendemos alcanzar.

3.2 METODOS A APLICAR

El fin del trabajo es arribar a conclusiones que sean valederas para poder dar soluciones al problema establecido, por ello para tener una mejor exactitud en el trabajo realizado, rigiéndonos en función a procedimientos de auditoría, se utilizaron el método deductivo, método inductivo y el método de análisis y síntesis.

3.2.1 MÉTODO DEDUCTIVO

La **deducción** es el razonamiento mental que conduce de lo general a lo particular, que permite extender los conocimientos, que se tienen sobre una clase determinada de fenómenos a otro cualquiera que pertenezca a esa misma clase, se emplea el **análisis** y **síntesis** que coadyuvaran a tener una idea mucho mas clara de lo que se persigue, entendiéndose al **análisis** como la separación mental o material del objeto de investigación

² Inchausty M. Walter, "Métodos de Investigación". Pág. 20

en sus partes integrantes con el propósito de descubrir los elementos esenciales que lo conforman, la **síntesis**, consiste en la integración material o mental de los elementos o nexos esenciales, el análisis y síntesis no actúan de forma separada.

Entonces decimos que las Normas, Leyes, Decretos, Resoluciones Ministeriales llegan a constituir él todo de forma general, las cuales adecuamos de manera particular en la institución, el método de análisis y síntesis nos ayuda a descubrir los responsables principales, además identificamos obligaciones, de las personas físicas que son los responsables en la emisión de informes de estados financieros.

Partiremos de los datos generales, para llegar a hechos particulares y estar ligadas más al razonamiento, que es abstracto. La deducción, es muy importante, ya que gracias a ella, se aplican los principios para identificar hechos generales y llegar a hechos concretos o específicos, los mismos, nos permiten emitir las recomendaciones, que se podrán a consideración para perfeccionar el proceso de Control Interno.

Mediante ella, se aplicarán los principios descubiertos en casos particulares, a partir de un enlace de juicios, el papel de la deducción es doble:

Primero, consiste en contar principios desconocidos a partir de los conocidos. Una ley o principio puede reducirse a otra más general que la incluya.

Segundo. También sirve para descubrir consecuencias desconocidas, de principios conocidos.

3.2.2 MÉTODO INDUCTIVO

La inducción es el método de obtención de conocimientos que conduce de lo particular a lo general, de los hechos a las causas y al descubrimiento de leyes. El método **inductivo**, es el proceso de conocimiento que se inicia por la observación de fenómenos particulares con el

propósito de llegar a conclusiones, de caracteres generales que pueden ser aplicados a situaciones similares o la observación.³

Se usa este método en el presente trabajo como complemento necesario para el estudio detallista de los procedimientos administrativos como operativos del Ministerio de Trabajo Este método nos permitirá ir de los hechos particulares a los hechos de carácter general, para poder así llegar a conclusiones de carácter general como ser la identificación de pequeños desfases en el control interno y la influencia que los mismos.

La inducción es ante todo una forma de raciocinio o argumentación. Por tal razón conlleva un análisis ordenado, coherente y lógico del problema de investigación, tomado como referencia proposiciones verdaderas. Tiene por objeto llevar a conclusiones que estén en “Relación con sus premisas como el todo lo esta con las partes. A partir de verdades particulares concluimos las verdades generales”

3.2.3 MÉTODO DE ANÁLISIS Y SÍNTESIS

El análisis y síntesis, son procesos que permiten conocer la realidad. El conocimiento de la realidad, puede obtenerse a partir de la identificación de las partes que conforman el todo (Análisis) o como resultado de ir aumentando a la realidad con los “elementos más simples y fáciles de conocer para ascender poco a poco, gradualmente al conocimiento de lo más complejo”⁴

En la realización de nuestro trabajo, utilizaremos el método de análisis y síntesis, ya que para el trabajo de campo, se partirá de la revisión minuciosa de la documentación que nos proporciona la **Dirección Financiera y Recursos Humanos del Ministerio de Trabajo**. Información contenida en los documentos del Ministerio de Trabajo.

³ Méndez Álvarez, “Metodología”, Pág. 131

⁴ Laureano Ladrón de Guevara, *Metodología de la investigación*, Pág. 98

3.3 FUENTES DE INVESTIGACIÓN

3.3.1 FUENTES PRIMARIAS

Se puede afirmar que la información primaria recopilada, conoce la realidad y permite definir previamente los datos más importantes que deben recogerse por tener relación directa con el problema de investigación. Es por ello que consultaremos las siguientes disposiciones legales vigentes:

- Ley N° 2446 de 19 de marzo de 2003 LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO.
- Normas de Auditoría Gubernamental aprobadas con Resolución N° CGR-1/064/2000 NAG 255 y 256
- Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990 de administración y control Gubernamental
- Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por el Decreto Supremo N° 23215
- Reglamento de la responsabilidad por la función pública, aprobado por el Decreto Supremo N° 23318-A
- Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República
- Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (Resolución No. 218040 del 29 de julio de 1997)
- Decreto Supremo N° 26237 de 29 de junio de 2001 Modificaciones al Decreto Supremo N° 23318-A
- Ley 843 de 20 de octubre de 1986 de Reforma Tributaria
- Sistema de Control Fiscal, Decreto Supremo N° 14933. Art. 77) que establece que la Contraloría General de la República Constituye tribunal administrativo con jurisdicción y competencia propia en los juicios coactivos.
- Reglamento de la Ley Financiera, Decreto Supremo N° 21364. que establece el control, seguimiento de ejecución, evaluación, ajustes presupuestarios y transferencias interinstitucionales, en todas las instituciones del sector público.

- Decreto Supremo N° 21781 de 3 de Diciembre de 1987, que amplía la vigencia del Reglamento de la Ley Financial, Decreto Supremo N° 21364.
- Decreto Supremo 19380 de 10 de enero de 1983, que establece las categorías, máximo de 5 días para realizar descargos por los viáticos recibidos
- Decreto Supremo 25488 del 23 de agosto de 1999 deroga el inciso e) del artículo 3 D.S. 19380 referente a la reducción del pago de Viáticos del 70% por el excedente a los 15 días de comisión, reconociendo el 100% de Viáticos
- D.S. 27059 de fecha 30 de mayo de 2003, que establece la nueva escala única de Viáticos y las categorías
- Decreto Supremo 24035 del 20 de junio de 1995, que determina la autorización de las comisiones al exterior del país
- R. M. 57 de 12 de noviembre de 1993, establece la escala de Viáticos
- R. M. 63 de 22 de mayo de 1995, establece el descargo de las notas fiscales en cumplimiento al D.S. 21364
- Resolución Ministerial N° 071 del 31 de enero de 2001
- Reglamento Especifico de Pasajes y Viáticos del Ministerio de Trabajo Resolución Ministerial N° 602/03 del 19 de septiembre de 2003

3.3.2 FUENTES SECUNDARIAS

Es la información de respaldo que ha sido recopilada de:

- **Dirección Financiera.**

- ✓ Mayores Auxiliares
- ✓ Estado de cuentas
- ✓ Comprobantes de la contabilidad con la correspondiente documentación
- ✓ de respaldo
- ✓ Extractos Bancarios
- ✓ Estados Financieros, etc.
- ✓ Archivo.

✓ Encargado de Registro Contable.

▪ **Dirección de Recursos Humanos**

Y demás documentos necesarios para el examen, salvo restricción que pudiere limitar el alcance de nuestra auditoría.

3.4 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN

3.4.1 TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN UTILIZADAS

Para lograr el cumplimiento de los objetivos se recurrirá al empleo de técnicas de investigación como instrumento para poder realizar un buen diagnóstico de la Auditoría Especial de Viáticos.

Las técnicas utilizadas en el trabajo de auditoría son:

3.4.1.1 ANÁLISIS

Analizar, es separar un conocimiento o un objeto de las partes que lo estructuran; es decir, hallar los principios y las relaciones, las dependencias que existen en un todo.

Esta técnica fue aplicada en **LA AUDITORIA ESPECIAL SOBRE VIÁTICOS de la gestiones 2000 al 2003** del Ministerio de Trabajo, para la elaboración de los papeles de trabajo.

3.4.1.2 INDAGACIÓN

Se obtuvo información directa y personal de los funcionarios del Ministerio.

3.4.1.3 DOCUMENTACIÓN

Se efectuó la revisión y análisis de la documentación preparada por la Dirección financiera y la Dirección de Recursos Humanos.

Utilización De Documentos

Mediante el análisis de documentos se recopila gran información que se consolida en información secundaria mediante la consulta bibliográfica en obras generales, sobre la materia.

Representa averiguar conceptos teóricos, y datos históricos a través de lecturas en leyes, decretos, resoluciones ministeriales y otros. Que contengan datos y conceptos que estén en directa relación con la auditoría especial.

CAPITULO IV

MARCO CONCEPTUAL

4.1 MARCO CONCEPTUAL

El marco conceptual o llamado también marco teórico llega a constituirse en el desarrollo organizado y sistemático del conjunto de ideas, antecedentes, teorías que permiten sustentar la investigación. En este sentido con el propósito de contar con elementos que coadyuven a una mejor interpretación del trabajo, se presentan las siguientes definiciones:

4.2 DEFINICIÓN DE AUDITORIA

“Es el examen objetivo y sistemático de las operaciones financieras y administrativas, realizado por profesionales, con posterioridad a su ejecución, con la finalidad de evaluarlas, verificar y elaborar un informe que contenga observaciones, conclusiones, recomendaciones y el correspondiente dictamen”.⁵

“La auditoria es el proceso sistemático de examinar, documentar, obtener, acumular y evaluar evidencia e informar, sobre el objeto examinado y grado de correspondencia con los criterios establecidos de acuerdo al tipo de auditoria que se realice, con el propósito de añadir valor al objeto de la revisión, mediante un informe que debe satisfacer las necesidades de los cliente y de los usuarios”.⁶

“La auditoria es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia para establecer e informar sobre el grado de correspondencia entre la información examinada y criterios establecidos”.⁷

El Comité especial de AICPA para la auditoria operacional y administrativa, indica que “La Auditoria es un examen sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencias sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico;

⁵ Valeriano Ortiz Luis Fernando, *Auditoria Administrativa*, 1997, Pág. 44

⁶ Zuazo Yujra Lidia, *Papeles de Trabajo de Auditoria Externa e Interna*, Pág. 24

⁷ Contraloría General de la República, *Normas de Auditoria Gubernamental*, 2000, Pág. 1

con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas”.⁸

En conclusión definimos que la auditoría es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos y comunicar el resultado.

4.3 CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

De acuerdo a la Resolución de la Contraloría General de la República CGR-I-101/96 la auditoría se clasifica en:

4.3.1 AUDITORIA EXTERNA

“La Auditoría Externa es un examen efectuado por profesionales externos a la Entidad auditada, con el propósito de emitir una opinión independiente en base a los objetos con los cuales fue llevado a cabo el examen, el contador público que realiza Auditoría Externa da “**FE PUBLICA**” sobre el examen realizado, existen diferentes tipos de auditoría externa. Por Ejemplo: Auditoría Financiera, Auditoría Administrativa y otros”.⁹

4.3.2 AUDITORIA INTERNA

Es una actividad de evaluación, independiente de una entidad, cuya finalidad es examinar las áreas contables financieras, administrativas y operativas en forma posterior a objeto de medir la eficacia, eficiencia, como un servicio al más alto nivel de dirección.¹⁰

Según las Normas de Auditoría Gubernamental “La auditoría interna, es una función de control posterior de la organización, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y actividades administrativas. Su

⁸ Instituto Americano de Contadores Público.

⁹ Zuazo Yujra Lidia, *Papeles de Trabajo de Auditoría Externa e Interna*, Pág. 27

¹⁰ Instituto Americano de Contadores Públicos

propósito, es contribuir al logro de los objetivos de la entidad mediante la evaluación periódica del Control

Interno.

Las Normas de Auditoría Gubernamental deben ser aplicadas por el auditor gubernamental”.¹¹

Por lo expuesto podemos concluir, que la auditoría interna, es aquella realizada por los auditores de la misma institución y dependientes de la Máxima Autoridad Ejecutiva o gerencia de dicha institución, con la finalidad de medir la eficiencia y eficacia de los controles operativos de un informe de confiabilidad.

La Dirección de Auditoría Interna, es una actividad de control interno posterior que es desarrollada por una unidad especializada de la propia entidad. Las funciones que debe realizar esta unidad están determinadas en el Art. 15 de Ley N° 1178. Dicho Art. También establece que la DAI no participará en ninguna otra operación, ni actividad administrativa y dependerá de la MAE de entidad, sea esta colegiada o no, formando y ejecutando con total independencia el programa de actividades.¹²

Por su parte, la Norma de Auditoría Gubernamental N° 301, aprobada mediante Res.C.G.R.-1/119/2002, establece que las principales actividades de la DAI son las siguientes:

- La evaluación de la eficacia de los sistemas de administración y de las actividades de control incorporados a ellos, así con el grado de cumplimiento de las normas que regulan estos sistemas.
- La evaluación de eficacia, eficiencia y economía de las operaciones, actividades, unidades organizacionales o programas respecto a indicadores estándares apropiados para la entidad.

¹¹ *Contraloría General de la República, Normas de Auditoría Gubernamental, 2002, Pág. 13 y 14*

¹² *Guía para la aplicación de los principios, normas generales y básicas de Control Interno Gubernamental CI/10 Pág. 11*

- La verificación del cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales de la entidad relacionadas con el objetivo del examen, informando, si corresponde, sobre los indicios de responsabilidad por la función pública.
- El sistema de los resultados de gestión, en función a las políticas definidas por los sistemas nacionales de planificación e inversión pública.
- El seguimiento a la implantación de las recomendaciones emitidas por la DAI y por las firmas privadas de auditoría, para determinar el grado de cumplimiento de las mismas (Pág. 213).

4.3.3 ALCANCE Y OBJETIVOS DE AUDITORÍA INTERNA

El alcance y objetivos de la auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y estructura de la entidad y de los requerimientos de su administración. Ordinariamente, las actividades de auditoría interna incluyen uno o más de los siguientes puntos:

- Revisar los sistemas de contabilidad y de control interno. El establecer sistemas adecuados de contabilidad y de control interno es responsabilidad de la administración, la cual demanda atención apropiada en una base continua. Ordinariamente se le asigna a la auditoría interna por parte de la administración la responsabilidad específica de revisar estos sistemas, monitorear su operación y recomendar las mejoras consecuentes.
- Examinar la información financiera y de operación. Esto puede incluir revisión de los medios usados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información y la investigación específica de partidas individuales incluyendo pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisar la economía, eficiencia y efectividad de operaciones incluyendo los controles no financieros de una entidad.

- Revisar el cumplimiento con leyes, reglamentos y otros requerimientos externos y con políticas y directivas de la administración y otros requisitos internos.¹³

4.4 CLASES DE AUDITORIAS GUBERNAMENTALES¹⁴

4.4.1 AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La auditoría gubernamental es un examen objetivo, independiente, imparcial, sistemático y profesional de actividades: financieras; administrativas; y operativas ya ejecutadas por las entidades públicas.

El enfoque de la auditoría gubernamental es eminentemente constructivo, orientado a mejorar los sistemas administrativos y de control interno de las entidades públicas y a procurar la efectividad, economía y eficiencia de las operaciones ejecutadas. Asimismo, promueve la responsabilidad por la función pública.

Auditoría del sector público o gubernamental que toma los criterios de orden técnico que deben someterse a disposiciones legales, reglamentarias o administrativas.¹⁵

El control gubernamental, está integrado por el Sistema de Control Interno, compuesto por instrumentos de control previo y posterior y el sistema de control externo posterior, siendo la Contraloría General de la República el órgano rector del sistema de control gubernamental, que emite las normas básicas de control interno y externo; y evalúa la eficacia y eficiencia de los sistemas de control interno.

4.4.2 AUDITORIA FINANCIERA

La Auditoría Financiera es la acumulación y examen sistémico y objetivo de evidencia, con el propósito de:

¹³ NIA 610 Consideración del Trabajo de Auditoría Interna

¹⁴ Normas de Auditoría Gubernamental Res. CGR-1/119/2002 Pág. 4

¹⁵ Zuazo Yujra Lidia, Papeles de Trabajo de Auditoría Externa e Interna, Pág. 28.

- La Auditoría de estados financieros, cuyo objetivo es emitir una opinión respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente, en todo Aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera de la entidad, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, de conformidad con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas, si fuera el caso.¹⁶
- La auditoría de aspectos financieros, cuyos propósitos incluyen determinar si i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; ii) la entidad auditada ha cumplido requisitos financieros específicos, y iii) el control interno relacionado con la presentación de informes financieros y/o salvaguarda de activos, ha sido diseñado e implementado para lograr los objetivos.¹⁷

4.4.3 AUDITORIA OPERACIONAL

La auditoría operacional es un examen objetivo y sistémico de evidencia cuyo objetivo es expresar una opinión independiente sobre el desempeño de una entidad, programa, actividad, área o función, con el propósito de suministrar información útil para la rendición de cuentas por la función pública y para facilitar la toma de decisiones.

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.

¹⁶ Lic. Ortega Mariño Macario, *Sistemas de Control Gubernamental*, Pág. 137

¹⁷ *Normas de Auditoría Gubernamental Res. CGR-1/119/2002*, Pág. 5

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.¹⁸

4.4.4 AUDITORIA AMBIENTAL

La auditoría ambiental gubernamental se define como el examen objetivo y metodológico de evidencia, cuyos propósitos son: emitir una opinión independiente sobre la eficacia de los sistemas de gestión ambiental y/o el desempeño ambiental y/o los resultados de la gestión ambiental; y recomendar acciones orientadas a mejorar los aspectos examinados.

La auditoría ambiental considera como objeto del examen a: los sistemas de gestión ambiental; las acciones asociadas a la gestión ambiental desarrolladas por los entes; los privilegios ambientales otorgados por el Estado; los ecosistemas; y los recursos naturales. El sujeto de la auditoría ambiental es todo ente o conjunto de entes cuyos sistemas de gestión ambiental están vinculados al objeto de auditoría ambiental.

Los tipos de auditoría ambiental gubernamental son:

- a) Auditoría de eficacia de los sistemas de gestión ambiental, cuyo objetivo es determinar la capacidad del diseño de dichos sistemas y/o la capacidad y efectividad de los controles asociados que aseguran la consecución de los fines de la calidad ambiental y/o de la protección y conservación ambientales.

¹⁸ Normas de Auditoría Gubernamental Res. CGR-1/119/2002, Pág.5

- b) Auditoría de desempeño ambiental, cuyo objetivo es medir, entre otros: el grado de cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y normas ambientales; la eficiencia de las actividades desarrolladas; el grado de variación de la calidad ambiental, ya sea por la disminución o el incremento de los impactos ambientales adversos o benéficos; y el grado con el que se mejora de manera continua la eficacia de los sistemas de gestión ambiental.
- c) Auditoría de resultados de la gestión ambiental, cuyo objetivo es evaluar la variación en el estado ambiental, a fin de comprobar si dichos cambios corresponden a las especificaciones y/u objetivos preestablecidos de la gestión pública en materia de medio ambiente; y/o, a los previstos de acuerdo a los principios y normas ambientales de carácter nacional, sectorial, departamental y/o municipal.¹⁹

4.4.5 AUDITORIA ESPECIAL

4.4.5.1 DEFINICIÓN DE AUDITORIA ESPECIAL

Es la revisión que se lleva a cabo con una finalidad distinta a la de dictaminar los estados financieros de fin de ejercicio. En una auditoría de este tipo, puede ser necesario comprobar detalladamente las operaciones o bien puede ser suficiente llevar a cabo pruebas selectivas de ciertas partes de la contabilidad. Generalmente este tipo de auditoría implica el examen y comprobación particular de alguna cuenta o cuentas.

Es la acumulación y en 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 pública²⁰

¹⁹ *Normas de Auditoría Gubernamental Res. CGR-1/119/2002, Pág. 6*

²⁰ *Ibid., Pág. 9*

4.4.5.2 NORMAS DE AUDITORIA ESPECIAL

i. Planificación

La auditoria debe planificarse de tal forma que los objetivos del examen son alcanzados efectivamente.

- La planificación de auditoria debe permitir un adecuado desarrollo del resto de las etapas del examen, facilitando su administración y una utilización eficiente de los recursos humanos materiales involucrados.
- La planificación de la auditoria no puede tener un carácter rígido. El auditor gubernamental debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos. Y cuando los resultados del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.
- En la planificación de la auditoria deben definirse claramente el objeto y el alcance del examen.
- La planificación de la auditoria puede contar con el apoyo legal y la asistencia especializada necesarios y suficientes
- Debe obtenerse una comprensión de las operaciones, actividades, unidades organizacionales y programas relacionados con el objetivo del examen.
- Debe obtenerse una comprensión del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales existentes, relativas al objeto de trabajo.
- Cuando se considere necesario se debe evaluar el control interno.
- Se debe determinar el riesgo de auditoria.

-
- Se debe diseñar una metodología, con el propósito de obtener y evaluar evidencia competente, suficiente y necesaria para alcanzar eficientemente el objetivo de la auditoría.
 - Debe elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.
 - Como el resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente Norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología.

ii. Supervisión

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

- La supervisión incluye dirigir los esfuerzos del equipo de auditorías hacia la consecución de los objetivos de auditoría
- La actividad de supervisión incluye:
 - ✓ instruir al equipo de auditoría;
 - ✓ informarse de los problemas significativos;
 - ✓ revisar el trabajo realizado;
 - ✓ ayudar a resolver problemas técnicos y administrativos;
 - ✓ y asistir y entrenar oportunamente al equipo de auditoría.
- Se debe proporcionar orientación sobre la ejecución del examen y el logro de los objetivos de auditoría, para garantizar razonablemente que el personal entienda en forma clara el trabajo a realizar, por que se va realizar y que se espera a lograr.

- Debe quedar evidencia de la supervisión en los papeles de atrabajo.
- La supervisión del trabajo de evaluación puede variar dependiendo de la importancia del trabajo o de la experiencia del personal. Por ejemplo, Siria adecuado que los auditores gubernamentales experimentados revisen la mayor parte del trabajo realizado por otro miembro del equipo.

iii. Control Interno

Cuando se considere necesario, debe efectuarse la evaluación del control interno relacionado con el objeto del examen.

- La evaluación del control interno debe llevarse a cabo tomando en cuenta las particularidades del examen
- A través de la evaluación del control interno, el auditor debe identificar el riesgo de control, definir la metodología aplicable y determinar la naturaleza, la existencia y la oportunidad de las pruebas.

iv. Evidencia

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

- Deben considerarse para las auditorías con indicios de responsabilidad los documentos debidamente legalizados por la autoridad competente que constituyen evidencia útil y necesaria para fines de una acción legal.
- A la conclusión del trabajo de campo y con carácter previo a la redacción del borrador del informe de auditoría debe obtenerse, excepto para las firmas privadas y profesionales independientes, opinión legal escrita sobre la existencia de indicios de responsabilidad por la función pública, resultante de los hallazgos de auditoría.

v. Comunicación de resultados

El informe de auditoría especial debe:

- a) Ser oportuno, completo, veraz, objetivo y convincente, así como lo suficiente claro y conciso como lo permitan los asuntos tratados.
- b) Indicar los antecedentes, el objeto, los objetivos específicos del examen, el alcance y la metodología empleada.
- c) Señalar que el auditor gubernamental, realizó la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
- d) Exponer los hallazgos significativos, conclusiones y recomendaciones del auditor gubernamental debe exponer las razones que sustentan su limitación y la naturaleza de la información emitida.
- e) De corresponder, los indicios de responsabilidad y condiciones para la presentación de descargos.
- f) Hacer referencia a informes legales o técnicos que sustenten el informe de auditoría especial.
- g) Los informes con indicios de responsabilidad deben hacer referencia, si corresponde, a informes separados que contengan hallazgos sobre aspectos relevantes del control interno.

Para fines de redacción del informe deben considerarse los aspectos mencionados en la Norma 235 inciso 02.

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

- a) Aquel que contiene los 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 externas y profesionales independientes y otros sustentatorios y

- b) Aquel que contiene los hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, pero que son relevantes al control interno.

Los informes de auditoría con indicios de responsabilidad emitido por las firmas de auditorías o profesionales independientes deben ser remitidos a la unidad de auditoría interna de la entidad auditada, a la unidad de auditoría interna de la entidad que ejerce tuición o a la Contraloría General de la República para que estas emitan el informe dispuesto por el artículo 55 del Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública, aprobado por el Decreto Supremo 23318-A, y cumplan los procesos dispuestos por el artículo 39 y 40 del Reglamento para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado mediante Decreto Supremo 23215.

En caso de que la entidad no tenga organismos de tuición y tampoco tenga unidad de auditoría interna, estos informes deberán ser remitidos a la Contraloría General de la República para que obre de acuerdo a:

Decreto Supremo 23318-A Artículo 55 (Otros informes de auditoría)

A efectos de cumplir el artículo 3 de la Ley de Procedimiento Coactivo Fiscal, los informes de auditoría practicada por firmas o profesionales independientes y los informes de auditoría emitidos por la entidad que ejerce tuición que presenten hallazgos de daño económico al Estado, requerirán de un informe elaborado por la Contraloría General de la República o por la unidad de auditoría interna de la entidad damnificada, para su aprobación por el Contralor General de la República.

El contenido del informe debe hacer referencia a:

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

- d) El alcance indicara que el examen se efectuó de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental, y el grado de cobertura, incluyendo el periodo, dependiente y áreas geográficas examinadas.
- e) La metodología, explicando las técnicas y procedimientos empleados para la acumulación de evidencia y, de ser aplicables, los métodos de muestreo y los criterios de selección, así con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales consideradas.

En el informe debe exponer:

- a) Los hallazgos de auditoría correspondientes al tipo de informes, incluyendo información para facilitar su comprensión y para que su expresión sea convincente y objetiva.
- b) Si corresponde, los indicios de responsabilidad por la función pública emergentes de los hallazgos de auditoría, indicando los nombres y apellidos de los responsables, incluyendo apellidos maternos, números de documentos de identidad y cargos y, en caso de responsabilidades civiles, los montos del presunto daño económico al Estado.
Asimismo el plazo y condiciones para la representación de los descargos de las personas involucradas en los indicios de responsabilidad por la función pública, de acuerdo con las disposiciones de la Ley 1178 y sus reglamentos.
- c) Las conclusiones y recomendaciones correspondientes.

vi. Procedimientos de aclaración

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

Artículo 39°.- El informe de auditoría que incluya hallazgos que puedan originar un dictamen de responsabilidad, debe ser sometido a aclaración, entendiéndose por tal el

procedimiento por el cual la Contraloría General de la República o las unidades de auditoría de las entidades públicas, según sea el caso, hacen conocer dichos hallazgos al máximo ejecutivo de la entidad y a las personas presuntamente involucradas y éstos presentan por escrito sus aclaraciones y justificativos, anexando la documentación sustentatoria.

Artículo 40°.- Para cumplir el procedimiento de aclaración del informe de auditoría, el servidor público autorizado entregará copia de dicho informe o de la parte de éste que fuere pertinente, debidamente firmada, a cada una de las personas involucradas. Si no fuere posible encontrarlas, la respectiva unidad de auditoría las invitará por aviso de prensa en un diario de circulación nacional a fin de que puedan recibir la copia mencionada. Las personas involucradas tendrán un plazo de 10 días hábiles, o más a criterio debidamente justificado del jefe de la unidad de auditoría de la Contraloría o de la entidad Pública, según sea el caso y bajo su responsabilidad, para considerar el informe, solicitar por escrito una reunión de explicación sobre asuntos específicos y presentar sus aclaraciones y justificativos con la documentación sustentatoria, los cuales se anexarán al informe. Concluido dicho plazo, sobre la base de los resultados de este procedimiento los auditores elaborarán un informe complementario en el cual se ratificará o modificará el informe original.

Esta norma no es aplicable para firmas de auditoría externa y profesionales independientes. El procedimiento de aclaración consiste en la recepción y análisis de la competencia y suficiencia de los descargos presentados por los involucrados en indicios de responsabilidad por la función pública, y debe requerir la opinión legal correspondiente.

Si en el análisis surgieran indicios de responsabilidad que involucren a otras personas, o se incrementa el monto del cargo inicial, se debe emitir un informe ampliatorio que debe sujetarse a procedimientos de aclaración.

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

- a) La referencia al informe especial preliminar y si corresponde, a los informes ampliatorios.
- b) Detalle de la documentación respaldatoria de los descargos.
- c) El análisis de los descargos
- d) Conclusiones.
- e) Las recomendaciones finales del auditor gubernamental.
- f) El informe legal.
- g) Los informes técnicos complementarios, si corresponden²¹

(Ver Anexo 3)

4.4.6 AUDITORIA DE CONFIABILIDAD

La auditoria de confiabilidad es la condición de los registros contables y operaciones de una entidad que para ajustarse o estar en concordancia con las normas básicas y secundarias de los sistemas de contabilidad y administración que lo regulan y por la eficacia que los controles internos establecidos pueden ser utilizados con un razonable grado de seguridad.²²

4.4.6.1 CARACTERÍSTICAS DE LA CONFIABILIDAD

La confiabilidades una condición necesaria que deben presentar los registros y información financiera para una adecuada toma de decisiones.

Dicha condición es relevada por el auditor interno gubernamental en su informe cuya opinión, en caso de ser confiable, implica la inexistencia de errores o irregularidades significativas debido a la existencia de una eficaz estructura de Control Interno.

El examen del auditor interno gubernamental será suficiente para opinar sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros si es realizado conforme a las Normas de Auditoria Gubernamental.²³

²¹ Normas de Auditoria Gubernamental Res. CGR-1/119/2002, Pág. 75 - 83

²² Manual de Auditoria Interna, Ministerio de Trabajo, Pág. 84

²³ Lic. Ortega Mariño Macario, Auditoria Gubernamental, Pág 166.

4.4.7 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Según las Normas de Auditoría Gubernamental, “La Auditoría Financiera es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de:

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

- b) Determinar si: i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; ii) la entidad auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos, y iii) el control interno relacionado con la presentación de informes financieros, ha sido diseñado e implantado para lograr los objetivos.²⁴

4.4.8 AUDITORIA DE LOS SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN Y CONTROL (SAYCO)

La auditoría de los Sistemas de Administración y Control Interno es el examen profesional, objetivo y sistemático de las operaciones y actividades realizadas por una entidad, proyecto o programa para determinar el grado de cumplimiento y eficacia de:

- a) Los sistemas utilizados para programar, organizar, ejecutar y controlar las operaciones;

- b) La información producida por los sistemas y su pertinencia, confiabilidad y oportunidad;

²⁴ Sierra Molina Guillermo J., Orta Pérez Manuel, *Teoría de la Auditoría Financiera*, Pág.7

- c) La reglamentación básica de cada sistema y su implantación;
- d) La normativa secundaria emitida por cada entidad; y,
- e) Los mecanismos de control interno previo y posterior incorporados en los sistemas.

Este análisis o evaluación forma parte de la auditoría de los registros contables y operativos, de la auditoría financiera y de la auditoría operacional, pero también puede ser realizada de manera específica o exclusiva. Los auditores deben incluir en su informe los comentarios sobre los resultados de la evaluación y las recomendaciones pertinentes para mejorar la eficacia y la eficiencia de dichos sistemas.

Cualquiera que sea la clase de auditoría gubernamental que se practique, incluirá la evaluación de los sistemas de administración y de los mecanismos de control incorporados a ellos, como base fundamental para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar o para identificar las áreas débiles o críticas de la entidad, proyecto o programa.²⁵

4.4.9 AUDITORIA DE RESPONSABILIDADES

Si durante el proceso de auditoría se ha identificado indicios de Responsabilidad en la administración y ejecución de operaciones de las unidades auditadas, se emitirá un reporte especial dirigido a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad independiente de los resultados finales que sugieren acciones correctivas para la eficacia, eficiencia y economía de las operaciones.

- Responsabilidad Administrativa
- Responsabilidad Civil
- Responsabilidad ejecutiva
- Responsabilidad Penal

²⁵ *Contraloría General de la República*

4.4.10 RESPONSABILIDAD POR LA FUNCIÓN PÚBLICA

4.4.10.1 ANTECEDENTES

Todo servidor público responderá de los resultados emergentes del desempeño de las funciones, deberes y atribuciones asignados a su cargo. A este efecto:²⁶

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

4.4.10.2 CLASES DE RESPONSABILIDAD Y SUS CARACTERÍSTICAS

4.4.10.2.1 RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA

La responsabilidad es administrativa cuando la acción u omisión contraviene el ordenamiento jurídico-administrativo y las normas que regulan la conducta funcionaria del servidor público. Se determinará por proceso interno de cada entidad que tomará en cuenta los resultados de la auditoría si la hubiere. La autoridad competente aplicará, según la

²⁶ *Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública Decreto Supremo N° 23318-A de 3 de noviembre de 1992*

gravedad de la falta, las sanciones de: multa hasta un veinte por ciento de la remuneración mensual; suspensión hasta un máximo de treinta días; o destitución.²⁷

4.4.10.2.2 RESPONSABILIDAD EJECUTIVA

La responsabilidad es ejecutiva cuando la autoridad o ejecutivo ha incumplido con obligaciones expresamente señaladas en la Ley o cuando su gestión ha sido deficiente o negligente cuando se encuentre que las deficiencias o negligencia de la gestión ejecutiva son de tal magnitud que no permiten lograr, dentro de las circunstancias existentes, resultados razonables en términos de eficacia, eficiencia y economía. En estos casos, se aplicará la sanción prevista en.²⁸

Una gestión puede ser considerada deficiente o negligente cuando:

- a) No se ha realizado una continua evaluación y mejora de los sistemas operativos de administración, de contabilidad e información gerencial, control interno incluyendo auditoría interna, y asesoría legal, ni una evaluación técnica del personal que garantice mantener en el trabajo a los servidores cuya capacidad sea comprobada;
- b) La gestión no ha sido transparente;
- c) Las estrategias, políticas, planes y programas de la entidad no se han ajustado oportunamente conforme a los resultados y problemas indicados por el sistema de información o no son concordantes con los lineamientos fundamentales establecidos por la entidad cabeza de sector.
- d) No ha logrado resultados razonables en términos de eficacia, economía o eficiencia.

²⁷ Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública Decreto Supremo N° 23318-A de 3 de noviembre de 1992 Capítulo III, Art.13-33

²⁸ Ibid., , Capítulo IV Art.34-36

4.4.10.2.3 RESPONSABILIDAD CIVIL

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

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

La entidad estatal condenada judicialmente al pago de daños y perjuicios en favor de entidades públicas o de terceros, repetirá el pago contra la autoridad que resultare responsable de los actos o hechos que motivaron la sanción.

No existirá responsabilidad administrativa, ejecutiva ni civil cuando se pruebe que la decisión hubiese sido tomada en procura de mayor beneficio y en resguardo de los bienes de la entidad, dentro de los riesgos propios de operación y las circunstancias imperantes al momento de la decisión, o cuando situaciones de fuerza mayor originaron la decisión o incidieron en el resultado final de la operación.²⁹

²⁹ *Reglamento de la Responsabilidad por la Función Pública Decreto Supremo N° 23318-A de 3 de noviembre de 1992, Capítulo V, Art.50-59*

4.4.10.2.3 RESPONSABILIDAD PENAL

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

Cuando los actos o hechos examinados presenten indicios de responsabilidad civil o penal, el servidor público o auditor los trasladará a conocimiento de la unidad legal pertinente y ésta mediante la autoridad legal competente solicitará directamente al juez que corresponda, las medidas precautorias y preparatorias de demanda a que hubiere lugar o denunciará los hechos ante el Ministerio Público.³⁰

4.5 CONTROL INTERNO

4.5.1 CONCEPTO

Según los Principios como Normas Generales y Básicos de Control Interno Gubernamental: “ el control interno es u proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión integrada por procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevando acabo por estos y por todo el personal se la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgo internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el grado de los objetivos de eficiencia y eficacia de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes así como las iniciativas de la calidad establecida”³¹.

El control interno esta entrelazado entre las actividades operativas del la Entidad y debe incorporarse en los reglamentos específicos de administración y refleje en los documentos que formalizan, la estructura organizacional. Se entiende por estructura organizacional al conjunto de áreas y unidades organizacionales interrelacionadas entre sí, a establecidos por

³⁰*Ley 1178, Responsabilidad por la Función Pública, CENCAP, Pág. 42*

³¹*Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental. Res.CGR-1/070/2000, Pág. 11*

una entidad, para cumplir con sus objetivos. La estructura organizacional y funciones, el organigrama y el manual de puestos.

4.5.2 OBJETIVOS GENERALES DEL CONTROL INTERNO

- Lograr el cumplimiento de los planes, programas y presupuestos institucionales, con eficiencia, eficacia y economía dentro de un marco de cumplimiento de las normas legales y su concordancia con los objetivos, políticas y metas propuestas.
- Asegurar la rendición de cuentas, oportuna y transparente de los servidores públicos, informes y resultados del uso de los recursos públicos.
- Proteger el patrimonio de la entidad e irregularidades, fraudes y errores.
- Disponer de información útil, confiable y oportuna.

4.5.3 COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

Conforme al punto N° 1.7 del capítulo introductorio de los Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental, en vigencia, los componentes de Control Interno son:³²

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

(Ver Anexo 4)

³² Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental. Res.CGR-1/070/2000, Pág. 71

4.5.3.1 AMBIENTE DE CONTROL

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de la entidad desde la perspectiva del control interno y que son, por tanto, determinante de las conductas y los procedimientos organizacionales.

El ambiente de control, refleja la convicción de la dirección superior (MAE), la gerencia (nivel ejecutivo) y demás servidores de la entidad sobre la importancia y la necesidad de la implantación y aplicación del control interno, esto requiere además la dotación de todos los medios para su promoción; por lo tanto, es la base sobre la que se apoya el desarrollo de los otros componentes del control interno.

4.5.3.2 EVALUACIÓN DEL RIESGO

La evaluación del riesgo es un proceso concurrente y recurrente de identificación de análisis de los factores internos y externos que pueden afectar el logro de los objetivos institucionales, es por tanto un componente crítico de control interno y la base para determinar como administrar los riesgos.

La característica concurrente implica que a medida que se exteriorizan factores de riesgo estos deben ser evaluados para determinar su importancia relativa.

La característica de recurrente implica que el proceso de identificación de riesgos es constante debido a que la entidad debe revisar periódicamente la incidencia de los factores de riesgos internos y externos a efectos de poder analizarlos en forma oportuna.

- **Riesgo:** Posibilidad de ocurrencia de un hecho desfavorable que puede perjudicar el logro de objetivos de una Entidad.

- **Riesgo Inherente:** Situación relacionadas con las actividades de la entidad, sin considerar la existencia o no de los controles interno, también es la susceptibilidad de ser afectados por irregularidades o errores de considerar la eficacia de los

sistemas, producto de la propia naturaleza de las operaciones, su complejidad, volúmenes y juicios gerenciales para la administración. Cuanto menos exista cantidad de evidencia necesaria, mayor es el riesgo inherente.

- **Riesgo de Control:** Errores o irregularidades significativos, que se pueden evitar o detectar en forma oportuna. Como la posibilidad de que los sistemas de control puedan detectarlos incluyendo Auditoría Interna en forma posterior a la realización de los hechos.

Factores que determinen el riesgo de control, están directamente relacionados con los sistemas de información implementados por la entidad, la eficacia del diseño de los controles establecido y la capacidad par llevarlos a cabo.

- **Riesgo de Detección:** Relacionada íntimamente con el auditor, ya que es la posibilidad de que los procedimiento de Auditoría no sean suficiente y fallen al detectar errores, omisiones o irregularidades significativas, que afecten los Estados Financieros.

Los riesgos inherente y de control, están fuera del control del auditor, pero no así el riesgo de detección. Variando la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoría, podemos alterar el riesgo de detección y en última instancia el riesgo de auditoría.

(Ver Anexo 5)

4.5.3.3 ACTIVIDADES DE CONTROL

Las actividades de control son acciones llevadas acabo por todos los integrantes de la organización orientadas por la dirección superior (MAE) para asegurar la vigencia de los principios de control interno.

Políticas y procedimientos emitidas para administrara los riesgos que puedan afectar al logro de los objetivos Las actividades e control interno se ejecutan a través de institucionales y comprenden además el seguimiento oportuna del diseño, implantación y mantenimientos de un ambiente de control efectivo que constituye la base para el ejercicio de la responsabilidad.

4.5.3.4 INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN

La Información. Es un conjunto de datos organizados y procesados de determinada manera que puedan satisfacer las necesidades de los usuarios. La información es considerada útil cuando sirve para reducir la incertidumbre perfeccionando el conocimiento y ayudando a los usuarios de la misma en el proceso de toma de decisiones. Adicionalmente, para que la información, sea oportuna, pertinente, comprensible, confiable y verificable.

La Comunicación. Es el proceso mediante el cual se transmite un mensaje o información desde un emisor hacia el receptor utilizando un medio o canal adecuado.

La comunicación es inherente a los sistemas de información; estos deben proporcionar información al personal apropiado a fin de que puedan cumplir oportuna y eficientemente sus obligaciones relativas a objetivos de operaciones, información financiera y cumplimiento.

4.5.3.5 SUPERVISIÓN

La supervisión debe detectar oportunamente las deficiencias en el diseño y funcionamiento de los controles internos. La eficiencia y eficacia de los controles internos se relacionan con la existencia de deficiencias. En este sentido, la supervisión será adecuada en la medida que con su desempeño se procure la eliminación de los posibles errores e irregularidades mejorando tanto el diseño como el funcionamiento de los controles internos.³³

³³ *Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental. Res.CGR-1/070/2000, Pág. 74*

4.5.4 LIMITACIONES DEL CONTROL INTERNO

Las posibilidades de éxito se ven afectadas por las limitaciones inherentes a todo control interno. Dichas limitaciones presentes o potenciales no permiten afirmar sobre la eficacia del control interno con absoluta seguridad que están constituidas por diferentes situaciones, por ejemplo:

- Decisiones erróneas por haber considerado información insuficiente, inoportuna o deficiente o por falta de competencia profesional.
- Colusión por dos o más servidores públicos.
- Aplicación inadecuada de los controles internos por errores de interpretación, dejadez o equivocación en su ejecución.
- Uso inadecuado de la autoridad para eludir el control interno con finalidades ilegítimas, con ánimo de lucro personal o por mejorar la presentación de la situación financiera o para disimular el incumplimiento de obligaciones legales.
- Recursos limitados que influyen en el diseño de la estructura organizacional.
- Análisis de la relación costo/Beneficio de las actividades de control que puede restringir la suficiencia de las mismas. No obstante el diseño y aplicación de excesivas actividades de control puede representar un costo elevado y contraproducente. En consecuencia, se debe buscar un equilibrio en la implantación de los controles.³⁴

4.6 INFORME COSO

El informe COSO resalta la importancia de los objetivos en el sentido que representan la orientación básica de todos los recursos y esfuerzos y proporcionan una base sólida para un control interno efectivo. La fijación de objetivos es el camino adecuado para identificar factores críticos de éxito. Una vez que tales factores han sido identificados, la gerencia tiene la responsabilidad de establecer criterios para medirlos y prevenir las causas que atenten contra ellos a través de mecanismos del control e información.

³⁴ Paiva Quinteros Walter, *Control Interno* Pág 43.

El informe COSO universaliza el concepto de control interno y establece un marco integrado, es decir, que no se circunscribe el ámbito estrictamente contable, y se incluye a la confiabilidad de la información financiera como uno de los tres objetivos básicos de las instituciones al que se procura alcanzar con el establecimiento del control interno.³⁵

4.7 DESARROLLO DE HALLAZGOS DE AUDITORIA

El Diccionario de la Lengua Española publicado por la Real Academia Española considera que el término hallazgo tiene tres acepciones: a) cosa hallada; b) acción y efecto de hallar; y c) encuentro casual de cosa mueble ajena que no sea tesoro o cuotas; propio del campo del derecho. Aún cuando el primer concepto podría asociarse con la auditoria; la segunda acepción sobre acción y efecto de hallar, define con mayor precisión la naturaleza del hallazgo que se refiere al efecto de detectar algo importante; sin embargo, este término tiene muchos significados y transmite uno diferente a distintas personas.

Generalmente, el término hallazgo es empleado en un sentido crítico y se refiere a debilidades en el sistema control interno detectadas por el auditor. Por lo tanto, abarca hechos y otra información obtenida por el auditor que merecen ser comunicados a los funcionarios de la entidad auditada y a otras personas interesadas.³⁶

4.7.1 DEFINICIÓN DE HALLAZGO DE AUDITORIA

Se denomina hallazgo de auditoria al resultado de la comparación que se realiza entre un criterio y la situación actual encontrada durante el examen a un área, actividad u operación. Es toda información que a juicio del auditor le permite identificar hechos o circunstancias importantes que inciden en la gestión de recursos en la entidad, programa o proyecto bajo examen que merecen ser comunicados en el informe. Sus elementos son: condición, criterio, causa y efecto.³⁷

Los atributos del hallazgo de auditoria son:

³⁵ Paiva Quinteros Walter, *Control Interno*, Pág.9

³⁶ *Manual de Auditoria Gubernamental, Auditoria de Gestiones 2005, sección 550* Pág. 1

³⁷ *Ibid.*, Pág. 2

- Condición.
- Criterio.

Los requisitos que deben reunir un hallazgo de auditoría son:

- Importancia relativa que amerite ser comunicado.
- Basado en hechos y evidencias precisas que figuran en los papeles de trabajo.
- Objetivo.
- Convinciente para una persona que no ha participado en la auditoría.

4.7.2 ATRIBUTOS DEL HALLAZGO

Los atributos del hallazgo de auditoría son los siguientes:

- Condición
- Criterio
- Efecto
- Causa

4.7.2.1 CONDICIÓN

Comprende la situación actual encontrada por el auditor al examinar un área, actividad u transacción. La condición, entendida como *lo que es*, refleja la manera en que el criterio está siendo logrado. Es importante que la condición haga referencia directa al criterio, en vista que su propósito es describir el comportamiento de la entidad auditada en el logro de las metas expresadas como criterios. La condición puede adoptar tres formas:

- Los criterios no vienen lográndose en forma satisfactoria;
- Los criterios no se logran;
- Los criterios se están logrando parcialmente.

Las pruebas de auditoría deben ser suficientes como para evidenciar si la "condición" se encuentra muy difundida y es probable que vuelva a ocurrir. En tal caso, el auditor debe

recomendar que la propia entidad adopte las acciones correctivas correspondientes para establecer la dimensión total de la deficiencia; después de lo cual la labor de auditoría consistirá en verificar en forma sucesiva si los esfuerzos desarrollados han corregido los errores y eliminado las deficiencias en forma apropiada

Los casos individuales que se refieren a un tipo de deficiencia específica que no está muy difundida, en ocasiones pueden ser importantes en vista de su naturaleza, magnitud o riesgo potencial, como para requerir un tratamiento especial en el informe de auditoría. Una condición negativa detectada en un programa o actividad que recién inicia sus operaciones, puede no estar muy difundida; sin embargo, podría tener implicancias mayores si no se corrige oportunamente.³⁸

4.7.2.2 CRITERIO

Comprende la norma con la cual el auditor mide la condición. Es también la meta que la entidad está tratando de alcanzar o representa la unidad de medida que permite la evaluación de la condición actual. Igualmente, se denomina criterio a la norma transgredida de carácter legal-operativo o de control que regula el accionar de la entidad examinada. El plan de auditoría debe señalar los criterios que se van a utilizar. El auditor tiene la responsabilidad de seleccionar criterios que sean razonables, factibles y aplicables a las cuestiones sometidas a examen. Si alguno de los criterios fijados durante la fase de planeamiento ha sido reformulado, el auditor debe efectuar las coordinaciones del caso con la administración de la entidad, antes de utilizarlo en el examen.

El desarrollo del criterio en la presentación de la observación debe citar específicamente la normativa pertinente y el texto aplicable. Los criterios pueden ser los siguientes:

- **Disposiciones aplicables a la entidad**

- ✓ Leyes.

³⁸ *Manual de Auditoría Gubernamental, Auditoría de Gestiones 2005, sección 550 Pág. 9*

- ✓ Reglamentos. Políticas internas. Planes: objetivos y metas mensuales. Normas. Manuales de organizaciones y funciones. Directivas, procedimientos. Otras disposiciones.

- **Desarrollados por el auditor**

- ✓ Sentido común, lógico y convincente.
- ✓ Experiencia del auditor. Desempeño de entidades similares.

En ciertos casos, el criterio puede no estar disponible y debe ser desarrollado por el auditor. Por ello, en ausencia de normas u otros criterios efectivos con que evaluar y comparar la condición, el auditor puede considerar los aspectos siguientes:

- Análisis comparativo.
- Uso de estadísticas o normas técnicas apropiadas; y,
- Opinión de expertos independientes.

El análisis comparativo constituye la técnica que puede emplearse, cuando no existen normas específicas para llevar a cabo la comparación de las circunstancias auditadas con situaciones similares. Esto puede lograrse de dos formas: a) comparando el desempeño actual con el pasado, lo cual tiene la ventaja de revelar las tendencias obtenidas en la evaluación del desempeño; y, b) el desempeño actual puede compararse con el obtenido por una entidad similar, lo cual ofrece la oportunidad de evaluar desde distintos puntos de vista, las operaciones ejecutadas por la administración.

Las estadísticas o normas uniformes que sean comparables, son factibles de utilizar para evaluar el desempeño de entidades similares. Aunque ello puede permitir una evaluación rápida del desempeño, la desventaja de utilizar indicadores basados en estadísticas, es que ellas difícilmente se relacionan con situaciones específicas y, por lo tanto, no pueden ser usadas como medidas precisas para la evaluación. Cuando no existen normas internas y las comparaciones entre entidades no sea posible o las estadísticas no estén disponibles, el

auditor puede evaluar el desempeño, aplicando la prueba de racionalidad que no es otra cosa que, la experiencia adquirida por quienes se han familiarizado con la forma como es efectuado el trabajo para que sea efectivo, eficiente y económico en otras entidades.

Cuando los servicios de expertos son necesarios para el trabajo, deben integrarse como apoyo al equipo de auditoría. Tales especialistas ejercen su labor bajo la dirección del auditor encargado, estando obligados a sujetarse a las normas de auditoría gubernamental, en cuanto sean aplicables. Las opiniones y comentarios efectuados por expertos, representan una contribución potencial para una auditoría específica, dadas sus capacidades, conocimientos y experiencias. Por lo tanto, puede resultar un elemento favorable para persuadir a los funcionarios de la entidad para adoptar acciones correctivas, en relación a áreas que por su especialidad no son auditadas en forma corriente.

4.7.2.2.1 COMPARACIÓN DE LA CONDICIÓN CON EL CRITERIO

La mayoría de hallazgos de auditoría son originados como resultado de la comparación de la *Condición* y el *Criterio*. Cuando el auditor identifica una diferencia entre los dos, ha dado el primer paso para el desarrollo de un hallazgo. Un hallazgo específico denota la existencia de un problema y, resulta ser necesario para convencer al funcionario de la entidad auditada sobre la necesidad de adoptar una acción correctiva. El hecho de que no exista alguna diferencia entre "lo que es" y "lo que debe ser", muestra la presencia de un hallazgo positivo, en especial, cuando se evalúa e informa en torno a la efectividad de un programa o actividad.³⁹

4.7.2.3 EFECTO

Constituye el resultado adverso o potencial de la condición encontrada. Generalmente representa la pérdida en términos monetarios originada por el incumplimiento en el logro de la meta. La identificación del efecto es un factor importante al auditor, por cuanto le permite persuadir a la gerencia acerca de la necesidad de adoptar una acción correctiva

³⁹ *Manual de Auditoría Gubernamental, Auditoría de Gestiones 2005, sección 550 Pág. 11*

oportuna para alcanzar el criterio o la meta. Cuando sea posible, el auditor debe incluir en cada observación, su efecto cuantificado en dinero u otra unidad de medida. El efecto puede tener dos significados que guardan relación con los objetivos de la auditoría, los que se describen seguidamente:

Los efectos pueden tener la característica siguiente:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos humanos, materiales o financieros;
- Pérdida de ingresos potenciales;
- Trasgresión de disposiciones aplicables a la entidad;
- Gastos indebidos;
- Control deficiente de actividades o recursos
- Informes financieros inexactos o sin significación.

Cuando el informe del auditor no incluye información sobre el efecto potencial de la observación, el usuario del Informe puede concluir que la aparente falta de preocupación del auditor, determina que la observación no sea realmente importante. Si el efecto de la observación es insignificante, el auditor no debe incluir en el Informe la observación correspondiente.⁴⁰

4.7.2.4 CAUSA

Representa la razón básica (o las razones) por la cual ocurrió la condición, o también el motivo del incumplimiento del criterio o norma. La simple expresión en el informe de que el problema existe, porque alguien no cumplió apropiadamente con las normas, es insuficiente para convencer al usuario del informe. Su identificación requiere de la habilidad y el buen juicio del auditor y, es indispensable para el desarrollo de una recomendación constructiva que prevenga la recurrencia de la condición.

Puesto que pueden surgir problemas debido a una serie de factores, la recomendación será más persuasiva si el auditor puede demostrar y explicar con evidencia y razonamiento, la conexión entre los problemas y el factor o factores identificados como causa. En algunos

⁴⁰ *Manual de Auditoría Gubernamental, Auditoría de Gestiones 2005, sección 550 Pág. 13*

casos, puede ser necesario que el auditor explique la forma en que aisló la causa o causas de otros factores posibles; esto no es un requisito para demostrar la existencia de una relación causal, sino una condición para que los argumentos planteados resulten razonables y convincentes.

Dentro de las causas posibles identificadas pueden referirse las siguientes:

- Inadecuada segregación de funciones
- Normas internas inadecuadas, inexistentes u obsoletas
- Carencia de personal o de recursos financieros o materiales
- Falta de honestidad en los empleados
- Insuficiente capacitación de personal clave
- Falta de conocimiento de las normas
- Decisión consciente de desviarse de las normas
- Negligencia o descuido en el desarrollo de tareas
- Insuficiente supervisión del trabajo
- Funcionamiento deficiente del órgano de auditoría interna⁴¹

4.7.3 EVALUACIÓN DE LA IMPORTANCIA DE LOS HALLAZGOS DE AUDITORÍA

La atención que la administración de la entidad auditada preste a un hallazgo, depende de la demostración que efectúe el auditor acerca de su importancia. Un aspecto a considerar es la indicación sobre si la situación negativa detectada es un caso aislado o se encuentra extendido, así como también su proporción y la frecuencia con que ocurre. La importancia de un hallazgo es evaluada, generalmente, por su efecto. Los efectos sean actuales o potenciales en el futuro, en la medida de lo posible, deben exponerse en términos monetarios o en número de transacciones.

El auditor debe identificar y explicar las razones por las cuales existe una desviación en el control interno gerencial. Cuando se tiene una idea clara respecto de porque sucedió el

⁴¹ *Manual de Auditoría Gubernamental, Auditoría de Gestiones 2005, sección 550 Pág. 14*

problema, puede ser más fácil identificar la causa y prevenir su reiterancia en el futuro. Es importante también que, en todos los casos exista una relación lógica entre la causa detectada y la recomendación que formule el auditor.

4.7.4 COMUNICACIÓN DE HALLAZGOS DE AUDITORIA

La comunicación de hallazgos de auditoria es el proceso mediante el cual, el auditor encargado una vez evidenciados éstos, cumple en forma inmediata con darlos a conocer a los funcionarios y servidores de la entidad examinada, a fin de que en un plazo previamente fijado, presenten sus comentarios o aclaraciones debidamente documentados, para su evaluación oportuna y consideración en el informe. Su propósito es proporcionar información útil y oportuna, tanto oral, como escrita, en torno a asuntos importantes que posibiliten recomendar, en su momento, la necesidad de efectuar mejoras en las actividades y operaciones de la entidades.⁴²

Los hallazgos de auditoria se refieren a presuntas deficiencias o irregularidades identificadas, como consecuencia de la aplicación de los procedimientos de auditoria. Tan pronto como sea elaborado un hallazgo de auditoria, el auditor encargado debe comunicar a los funcionarios de la entidad examinada, con el objeto de:

- Obtener sus puntos de vista respecto a los hallazgos presentados; y,
- Facilitar la oportuna adopción de acciones correctivas.

Una vez evaluada la información proporcionada y tan pronto reúna los elementos suficientes que evidencien las presuntas deficiencias o irregularidades, el auditor encargado procederá a elaborar los hallazgos de auditoria. En base a ellos, cursará las respectivas comunicaciones teniendo en consideración lo siguiente:

- Reserva.
- Materialidad o Importancia.
- Hallazgos vinculados a la participación y competencia personal de su destinatario.

⁴² *Manual de Auditoria Gubernamental, Auditoria de Gestiones 2005, sección 550 Pág. 18*

- Recepción acreditada.
- Plazo para la recepción de comentarios de la entidad.

El plazo para la recepción de las aclaraciones o comentarios, debe ser establecido teniendo en cuenta las particularidades de cada hallazgo de auditoría, especialmente, en base a:

- Naturaleza de la materia bajo análisis;
- Alcance del examen;
- Si la persona a la que debe dirigirse la comunicación no labora en la entidad auditada, entre otros aspectos.

Para la presentación de las aclaraciones o comentarios, en la comunicación de los hallazgos de auditoría, el auditor encargado indicará un plazo de respuesta de hasta cinco (5) días hábiles. Para las ampliaciones de plazo que soliciten los funcionarios deben considerarse los aspectos siguientes:

- Procede su otorgamiento por una sola vez, siempre y cuando lo solicite la persona receptora de la comunicación por escrito;
- Si existieran circunstancias particulares o limitaciones justificables que tenga la persona comunicada, el auditor encargado, en coordinación con el supervisor otorgará una ampliación de diez (10) días hábiles adicionales.
- Se entiende que la solicitud de prórroga ordinaria ha sido aceptada a su recepción, salvo denegación expresa, contándose el término en días hábiles siguientes al vencimiento del primer plazo.

4.8 VIÁTICOS Y PASAJES

Viáticos, gastos de funcionarios que se encuentran en misión oficial, como ser: alojamiento, manutención, derecho de aeropuerto y otros.

Pasaje, gasto a efectuarse por servicio de transporte interprovincial, e interdepartamental, aéreo, terrestre o marítimo, para viajes en misión oficial de funcionarios, por orden de la autoridad competente.

CAPITULO V

MARCO LEGAL Y NORMATIVO

5.1 MARCO DE APLICACIÓN

La ejecución de esta auditoria se plasma en el estricto cumplimiento a disposiciones legales vigentes.

5.2 LEY N° 2446 DEL 19 DE MARZO DE 2003, LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO.

De acuerdo a la Ley N° 2446 de 19 de marzo de 2003 LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO, la cual tiene por objeto establecer el número y atribuciones de los Ministerios de Estado y otras normas relacionadas con la organización del Poder Ejecutivo, con la cual cambia el denominativo de Ministerio de Trabajo y Microempresa a MINISTERIO DE TRABAJO.

5.3 LEY N° 1178 Y SUS DECRETOS REGLAMENTARIOS

La Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental, que es promulga el 20 de julio de 1990, en el cual se plasma un modelo de administración para el manejo de los recursos del estado, establece sistemas de administración financiera y no financiera, los cuales tienen un funcionamiento interrelacionado entre si en los sistemas nacionales de planificación en inversión pública; de la misma forma establecen el régimen de responsabilidad de los servidores públicos por el desempeño de sus funciones.

5.3.1 FINALIDAD DE LA LEY N° 1178

La presente ley regula los sistemas de Administración y de Control de los recursos del Estado y su relación con los sistemas nacionales de Planificación e Inversión Pública, con el objeto de

- a) Programar, organizar, ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos públicos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos del Sector Público;
- b) Disponer de información útil, oportuna y confiable asegurando la razonabilidad de los informes y estados financieros;
- c) Lograr que todo servidor público, sin distinción de jerarquía, asuma plena responsabilidad por sus actos rindiendo cuenta no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos públicos que le fueron confiados sino también de la forma y resultado de su aplicación,
- d) Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos del Estado.⁴³

Los sistemas que se regulan 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:

⁴³ Ley de la Administración y Control Gubernamental N° 1178 Art. 1

- Control Gubernamental, integrado por el Control Interno y el Control Externo Posterior.⁴⁴

5.3.2 ÁMBITO DE APLICACIÓN

Los sistemas de Administración y de Control se aplicarán en todas las entidades del Sector Público, sin excepción, entendiéndose por tales la Presidencia y Vicepresidencia de la República, los ministerios, las unidades administrativas de la Contraloría General de la República y de las Cortes Electorales; el Banco Central de Bolivia, las Superintendencias de Bancos y de Seguros, las Corporaciones de Desarrollo y las entidades estatales de intermediación financiera; las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional; los gobiernos departamentales, las universidades y las municipalidades; las instituciones, organismos y empresas de los gobiernos nacional, departamental y local, y toda otra persona jurídica donde el Estado tenga la mayoría del patrimonio.⁴⁵

Los Poderes Legislativo y Judicial aplicarán a sus unidades administrativas las mismas normas contempladas en la presente Ley, conforme a sus propios objetivos, planes y políticas, en el marco de la independencia y coordinación de poderes.⁴⁶

Toda persona no comprendida en los artículos 3º y 4º, cualquiera sea su naturaleza jurídica, que reciba recursos del Estado para su inversión o funcionamiento, se beneficie de subsidios, subvenciones, ventajas o exenciones, o preste servicios públicos no sujetos a la libre competencia, según la reglamentación y con las excepciones por cuantía que la misma señale, informará a la entidad pública competente sobre el destino, forma y resultados del manejo de los recursos y privilegios públicos y le presentará estados financieros debidamente auditados. También podrá exigirse opinión calificada e independiente sobre la efectividad de algunos o todos los sistemas de administración y control que utiliza.⁴⁷

⁴⁴ *Ley de la Administración y Control Gubernamental N° 1178, Art. 2*

⁴⁵ *Ibid., Art.3*

⁴⁶ *Ibid., Art.4*

⁴⁷ *Ibid., Art.5*

Determina : “Todo servidor publico responderá de los resultados emergentes del desempeño de las funciones , deberes y atribuciones asignados a su cargo a este efecto a) la responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal se determina tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión”⁴⁸

A su vez el **artículo 31 de la 1178** señala la responsabilidad es civil cuando la acción u omisión del servidor publico o de las personas naturales o jurídicas privadas causen daño al estado valuable en dinero.

5.4 DECRETO SUPREMO N° 23215, REGLAMENTO PARA EL EJERCICIO DE LAS ATRIBUCIONES DE LA CONTRALORIA GENERAL DE LA REPUBLICA.

Que la Contraloría General de la República como órgano rector del sistema de Control Gubernamental integrado por el Control Interno y el Control Externo posterior debe adecuar su organización y funcionamiento a las normas básicas y procedimientos establecidos en la mencionada disposición legal que le permita ejecutar sus sistemas de control gubernamental en forma eficaz para responder a los requerimientos de un estado moderno.

El presente decreto fue aprobado el 22 de julio de 1992, regula el ejercicio de las atribuciones contenidas por la Ley 1178 de Administración y Control Gubernamentales a la Contraloría General de la República como Órgano Rector del control gubernamental, y autoridad superior de auditoria del Estado, en sus artículos:

Artículo 1º.-Este Reglamento regula el ejercicio de las atribuciones conferidas por la Ley No.1178 de Administración y Control Gubernamentales a la Contraloría General de la República como Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoria del Estado.

⁴⁸ Le y N° 1178 Art. 28, inciso a)

Artículo 2º.- La Contraloría General de la República procurará fortalecer la capacidad del Estado para ejecutar eficazmente las decisiones y las políticas de gobierno, mejorar la transparencia de la gestión pública y promover la responsabilidad de los servidores públicos no sólo por la asignación y forma del uso de los recursos que les fueron confiados sino también por los resultados obtenidos, mediante: la normatividad del Control Gubernamental; la evaluación de la eficacia de las normas y funcionamiento de los sistemas de administración y control como de la pertinencia, confiabilidad y oportunidad de la información que éstos generan;

- La evaluación de las inversiones y operaciones;
- La emisión de dictámenes; y,
- La capacitación de los servidores públicos en los sistemas de administración y control.

Artículo 3º.- A los fines señalados en el artículo precedente, las atribuciones conferidas a la Contraloría General de la República por la Ley 1178 se agrupan y sistematizan en la siguiente forma:

- Elaborar y emitir la normatividad básica de Control Gubernamental Interno y Posterior Externo;
- Vigilar la normatividad de los sistemas contables del Sector Público;
- Promover la implantación de los sistemas de contabilidad y control interno;
- Evaluar la eficacia del funcionamiento de los sistemas de administración, información y control interno
- Ejercer el control externo posterior, así como reglamentar y supervisar su ejercicio;

-
- Anotar los contratos celebrados por las entidades públicas para efectos del control externo posterior;
 - Tener acceso en cualquier momento y sin limitación ni restricción alguna a los registros, documentos y operaciones, para fines de control externo posterior;
 - Requerir, cuando a su criterio fuere necesario, al máximo ejecutivo de las entidades públicas, la realización de análisis, auditoría y otra clase de exámenes posteriores;
 - Reglamentar la contratación de servicios profesionales de auditoría externa o consultoría especializada en apoyo de la misma;
 - Contratar los servicios de firmas o profesionales calificados e independientes u ordenar a las entidades del sector público y a las personas comprendidas en el Art. 50 de la Ley N° 1178, la contratación de dichos servicios, señalando el alcance del trabajo;
 - Examinar los programas y papeles de trabajo de los análisis, auditorías y evaluaciones que realicen las entidades públicas y las firmas o profesionales independientes, sin sustituir la responsabilidad de los mismos;
 - Evaluar los informes de auditoría elaborados por las unidades de auditoría interna de las entidades sujetas al control gubernamental y por firmas o personas independientes; rechazar los informes que no se ajusten a las normas básicas de auditoría gubernamental o secundarias de general aplicación o de aplicación específica o aquellos en los que no se haya cumplido con el alcance del trabajo u otros requerimientos de la contratación, casos en los cuales la Contraloría dispondrá las medidas conducentes para subsanar las deficiencias y evitarías en el futuro;

-
- Dictaminar en los casos previstos por la Ley, incluyendo los de responsabilidad por violación a la independencia de la unidad de auditoría interna, parcialización de dicha unidad o deficiente ejercicio profesional de sus servidores;
 - Recomendar la suspensión o destitución del principal ejecutivo y, en su caso, de la dirección colegiada de las entidades en las que se hubiese dictaminado responsabilidad ejecutiva,
 - Realizar el Control Posterior Externo del cumplimiento de las recomendaciones aceptadas y de las acciones adoptadas por la entidad como consecuencia de los dictámenes de responsabilidad emitidos;
 - Requerir la destitución del ejecutivo o asesor legal principal de las entidades en las que se hubiese determinado responsabilidad por incumplimiento del inciso c) del artículo 43° de la Ley No. 1178;
 - Ordenar el congelamiento de cuentas corrientes bancarias y la suspensión de entrega de fondos por los tesoros del gobierno Central, departamental, judicial, municipal o universitario o por cualquier otra fuente u organismo financiero o hacer los trámites necesarios en el exterior para tal efecto, en el caso de las entidades que incumplan los plazos y condiciones fijados para la implantación progresiva de los sistemas;
 - Conducir los programas de capacitación y especialización de los servidores públicos en el manejo de los sistemas que establece la Ley, mediante la definición, programación, elaboración y dictado de cursos, seminarios, conferencias y otros, así como efectuar las correspondientes convocatorias y reglamentaciones;
 - Ejercer conforme a lo previsto en la Ley 1178 y su Reglamento la autonomía operativa, técnica y administrativa, requerida en su calidad

y naturaleza de Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado;

- Otras previstas por las Leyes de la República que sean compatibles con su naturaleza como Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado.

Artículo 4º.- La Contraloría General de la República ejercerá las atribuciones conferidas por la Ley 1178 sobre todas las entidades señaladas en su artículo 30 y las unidades administrativas de los Poderes Legislativo y Judicial indicadas en su art. 4º.

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

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

La Contraloría hará conocer a las entidades que ejercen tuición o control, directa o indirectamente, los resultados de las auditorías contratadas u ordenadas. En ningún caso la propia Contraloría podrá realizar estas auditorías.

Artículo 6º.- Ninguna autoridad, ejecutivo o servidor de las entidades, unidades o personas a que se refiere el artículo anterior, ni tercero, podrá oponerse o interferir el ejercicio de las funciones y atribuciones de la Contraloría bajo conminatoria de responsabilidad y enjuiciamiento penal.

5.4.1 FINALIDAD DEL DECRETO SUPREMO N° 23215

La Contraloría General de la República como Órgano Rector, procura fortalecer eficazmente las decisiones y políticas de gobierno, mejorar la transparencia de la gestión pública y promover la responsabilidad de los servidores públicos, no sólo por la asignación y uso de los recursos que les fueron confiados, sino por los resultados obtenidos.

5.4.2 AMBITO DE APLICACIÓN

La Contraloría General de la República como Órgano Rector del Control Gubernamental y autoridad superior de auditoría del Estado, de conformidad con la Ley tiene autonomía operativa, técnica y administrativa para cumplir con independencia, imparcialidad, probidad y eficacia sus atribuciones de control externo posterior.

Para fines del presente trabajo nos referimos a los artículos 39 y 40 específicamente por su importancia para nuestros fines.

Artículo 39°.- El informe de auditoría que incluya hallazgos que puedan originar un dictamen de responsabilidad, debe ser sometido a aclaración, entendiéndose por tal el procedimiento por el cual la Contraloría General de la República o las unidades de auditoría de las entidades públicas, según sea el caso, hacen conocer dichos hallazgos al máximo ejecutivo de la entidad y a las personas presuntamente involucradas y éstos presentan por escrito sus aclaraciones y justificativos, anexando la documentación sustentatoria.

Artículo 40°.- Para cumplir el procedimiento de aclaración del informe de auditoría, el servidor público autorizado entregará copia de dicho informe o de la parte de éste que fuere pertinente, debidamente firmada, a cada una de las personas involucradas. Si no fuere posible encontrarlas, la respectiva unidad de auditoría las invitará por aviso de prensa en un diario de circulación nacional a fin de que puedan recibir la copia mencionada. Las personas involucradas tendrán un plazo de 10 días hábiles, o más a criterio debidamente justificado del jefe de la unidad de auditoría de la Contraloría o de

la entidad Pública, según sea el caso y bajo su responsabilidad, para considerar el informe, solicitar por escrito una reunión de explicación sobre asuntos específicos y presentar sus aclaraciones y justificativos con la documentación sustentatoria, los cuales se anexarán al informe. Concluido dicho plazo, sobre la base de los resultados de este procedimiento los auditores elaborarán un informe complementario en el cual se ratificará o modificará el informe original.

5.5 DECRETO SUPREMO N° 23318-A, REGLAMENTO DE LA RESPONSABILIDAD POR LA FUNCION PÚBLICA

El Decreto fue aprobado el 3 de noviembre de 1992, en cumplimiento al **art. 45** de la Ley 1178 de Administración Control Gubernamentales que regula el capítulo V “Responsabilidad por la Función Pública”⁴⁹

5.5.1. FINALIDAD DEL DECRETO SUPREMO N° 23318 – A

Las disposiciones del presente D.S. son: Reglamentar la responsabilidad del servidor público de desempeñar sus funciones con eficacia, economía, eficiencia, transparencia y licitud.

Artículo 7 (Finalidades, atribuciones, funciones, facultades y deberes)

- a.** Finalidades u objetivos son los propósitos o razón de ser inherentes a la naturaleza de cada una de las entidades de la Administración Pública;
- b.** Atribuciones son las potestades y deberes concedidos a las entidades para desarrollar su finalidad o alcanzar su objeto;

⁴⁹ **Artículo 45°.-** La Contraloría General de la República propondrá al Poder Ejecutivo, para su vigencia mediante Decreto Supremo, la reglamentación concerniente al Capítulo V "Responsabilidad por la Función Pública" y al ejercicio de las atribuciones que le han sido asignadas en esta ley.

- c. Funciones son las acciones y deberes asignados a cada cargo dentro de las entidades para desarrollar las atribuciones propias de éstas;
- d. Facultades son las autorizaciones reconocidas a cada cargo para que los servidores públicos puedan ejercer las funciones que les corresponden;
- e. Deberes son las tareas o actividades obligatorias de cada entidad o servidor público dirigidas a cumplir las atribuciones o funciones que les son inherentes.

5.6 NORMAS BASICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL INTEGRADA (RESOLUCION N° 218040 DE 29 DE JULIO DE 1997) modificado en marzo 2005

5.7 SISTEMA DE CONTROL FISCAL, DECRETO SUPREMO N° 14933 DE 1977 ART. 77) QUE ESTABLECE QUE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPUBLICA, CONSTITUYE TRIBUNAL ADMINISTRATIVO CON JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA PROPIA EN LOS JUICIOS COACTIVOS.

Decreto Ley N° 14933 de 1977 Sistema de Control Fiscal, **Título IV**, Juicios coactivos fiscal,⁵⁰ Capítulo Único, **Artículo 77.-** La Contraloría General de la Republica constituye Tribunal Administrativo con jurisdicción y competencia propia en los juicios coactivos que se deduzcan en los casos siguientes: **h)** Apropriación o Disposición arbitraria de bienes patrimoniales del estado.

5.8 REGLAMENTO DE LA LEY FINANCIAL, DECRETO SUPREMO N° 21364.

Que establece el control, seguimiento de ejecución, evaluación, ajustes presupuestarios y transferencias interinstitucionales, en todas las instituciones del sector público.

⁵⁰ *Un Juicio Coactivo Fiscal es un proceso judicial que se instaura en el órgano competente para la recuperación de las deudas que se tienen con el Estado. (Artículo 77° de la Ley de Sistema de Control Fiscal)*

Decreto Supremo N° 21364 de 1986, Ley Financiera, **Capítulo IV** De los gastos particulares, viáticos y uso de vehículos. **Artículo 26.-** Los funcionarios declarados en comisión de servicio al interior de la República, deben presentar informe escrito a la autoridad competente en el plazo máximo de 5 días caso contrario, estos desembolsos serán considerados como gastos particulares y deducidos de los haberes de los comisionados en el mes siguiente.

De acuerdo al D.S. 21364 queda terminantemente prohibido utilizar los recursos del Fondo Rotatorio de Pasajes y viáticos para otros gastos como ser:

Gastos de clínica y medios particulares, atenciones odontológicas, obsequios, premios, gastos de prensa por saluciones, homenajes, padrinazgos, agasajos festejos, ayuda económica, subsidios, subvenciones, donaciones de cualquier naturaleza concesión de préstamos, anticipos de sueldos al personal, gastos extras presupuestarios y otros utilizados indebidamente. Siendo estos gastos indebidos, por lo tanto no reconocidos por el Ministerio de Trabajo

5.9 DECRETO SUPREMO N° 21781 DEL 3 DE DICIEMBRE DE 1987

Que amplía la vigencia del Reglamento de la Ley Financiera, Decreto Supremo N° 21364.

5.10 DECRETO SUPREMO N° 19380 DEL 10 DE ENERO DE 1983

Que establece las categorías, máximo de 5 días para realizar descargos por los viáticos recibidos.

5.11 DECRETO SUPREMO N° 25488 DEL 23 DE AGOSTO DE 1999

Deroga el inciso e) del artículo 3 D.S. 19380 referente a la reducción del pago de Viáticos del 70% por el excedente a los 15 días de comisión, reconociendo el 100% de Viáticos

5.12 DECRETO SUPREMO N° 24035 DEL 20 DE JUNIO DE 1995

Que determina la autorización de las comisiones al exterior del país

5.13 RESOLUCION MINISTERIAL N° 57 DEL 12 DE NOVIEMBRE DE 1993, ESTABLECE LA ESCALA DE VIÁTICOS

Artículo 2do.- autorizar a partir de la fecha los niveles de viáticos diarios para el exterior o interior de la República y zonas rurales, que deben ser aplicables estrictamente por todas las entidades del sector publico de conformidad al siguiente detalle:

AL EXTERIOR DE LA REPUBLICA, EN DOLARES AMERICANOS

Primera Categoría	\$us250.00
Segunda Categoría	\$us200.00
Tercera Categoría	\$us160.00
Cuarta Categoría	\$us100.00

AL INTERIOR DE LA REPUBLICA, EN BOLIVIANOS

DETALLE	AREA URBANA Bs	AREA RURAL Bs
Primera Categoría	300	-
Segunda Categoría	250	100
Tercera Categoría	200	80
Cuarta Categoría	160	65
Quinta Categoría	140	55

Artículo 3ro.- Los niveles fijados por la presente Resolución Ministerial deberán ser cubiertos por cada una de las entidades del sector publico con cargo a su presupuestos aprobados por ley N° 1454 del 15 de febrero de 1993.

Artículo 4to.- Al efectuarse el correspondiente desembolso de los viáticos, la unidades respectivas deberá al respectivo descuento del complementario al IVA, se lo establece el inciso d) de Artículo 19 de la Ley de Reforma Tributaria N° 843. Este artículo es derogado

5.14 RESOLUCIÓN MINISTERIAL N° 63 DEL 22 DE MAYO DE 1995, ESTABLECE EL DESCARGO DE LAS NOTAS FISCALES EN CUMPLIMIENTO AL DECRETO SUPREMO N° 21364

Artículo 19 inc. d) de la Ley 843 dispone que constituyen ingresos entre otros, los importes recibidos por concepto de viáticos y gastos de representación por parte de los funcionarios que prestan servicios en instituciones públicas ingresos adicionales que están gravados en el Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado

Que para el descargo de los importes percibidos por concepto de viáticos y gastos de representación, los funcionarios comisionados, a parte del informe inherente a las labores encomendadas se encuentran obligados a la presentación de las correspondientes notas fiscales para que el IVA contenido en dichas facturas sea deducido del Régimen Complementario del IVA del monto percibido por este concepto y los funcionarios que no cumplan con esta presentación de descargo deberán necesariamente e ineludiblemente pagar el correspondiente impuesto.

Artículo 1°.- los funcionarios de instituciones públicas, que perciban ingresos por concepto de viáticos o gastos de representación por la realización de labores inherentes a sus instituciones, al retorno de su comisión tienen la obligación para efectos tributarios de presentaren el plazo de cinco días improrrogables las notas fiscales, que respalden los gastos efectuados durante la estadía de la comisión, a objeto de que el IVA contenido en dichas facturas, sea deducido del Régimen Complementario al impuesto al valor agregado . Los funcionarios que no cumplan con esta obligación, en el termino de los cinco días señalados deberán cancelar el Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado en el monto que corresponda de acuerdo con el ingreso percibido, a cuyo efecto se les retendrá por planilla de sueldos del mes siguiente, sin lugar a deducción alguna en facturas declaradas por el dependiente en el formulario 101.

Artículo 2°.- Se deroga el artículo 4° de la Resolución Ministerial N° 57/93 de 12 de noviembre de 1993.

5.15 RESOLUCIÓN MINISTERIAL N° 071 DEL 31 DE ENERO DE 2001

Según Resolución Ministerial N° 071 del Ministerio de Trabajo de fecha 31 de enero de 2001, Artículo Único.-Los funcionarios del sector público que perciban ingresos por concepto de viáticos o gastos de representación cancelados según escala de montos fijos por día procederán de la siguiente manera:

1.- Viaje al interior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no al viaje y a la estadía correspondiente a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dichas facturas, sea imputado contra el impuesto determinado del RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del **Artículo 8 del Decreto Supremo N° 21531** (Texto ordenado mediante Decreto Supremo N° 24050 de 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

2.- Viaje al exterior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dicha factura, sea imputado contra el impuesto determinado en el RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del **Art. 8 del Decreto Supremo N° 21531** (Texto ordenado mediante Decreto Supremo N° 24050 de 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

5.16 REGLAMENTO ESPECÍFICO DE PASAJES Y VIÁTICOS, APROBADO MEDIANTE RESOLUCIÓN MINISTERIAL N° 602/03 DEL 19 DE SEPTIEMBRE DE 2003.

Es importante hacer mención que en esta gestión se hace el REGLAMENTO ESPECIFICO DE PASAJES Y VIÁTICOS aprobado mediante Resolución Ministerial N° 602/03 del 19 de septiembre de 2003 donde hace mención en su artículo:

Artículo 17 (descargo por concepto de pasajes y viáticos).- El servidor publico que hubiere utilizado el beneficio de los pasajes y viáticos, obligatoriamente al retorno del viaje deberá realizar el descargo correspondiente en el plazo de cinco días.

Artículo 21.- En cumplimiento **DECRETO SUPREMO 27059 DE FECHA 30 DE MAYO DE 2003** que establece la nueva escala única de Viáticos y las categorías a todo el sector publico. Escala en dólares americanos para el Ministerio de Trabajo

PAISES TIPO A: Los comprendidos en Europa, Asia, África, y Norte América:

CATEGORIA	CARGO	ESCALA
Primera	Ministro	\$us300
Segunda	Viceministro	\$us250
Tercera	Directores Generales - Asesores	\$us200
Cuarta y Quinta	Director de Área	\$us150

PAISES TIPO B: Los comprendidos en Centro, SID América y el Caribe:

CATEGORIA	CARGO	ESCALA
Primera	Ministro	\$us250
Segunda	Viceministro	\$us200
Tercera	Directores Generales - Asesores	\$us150
Cuarta y Quinta	Director de Área	\$us100

Artículo 22.- Niveles de Viáticos Diarios para **Viajes al Interior del País** para el Ministerio de Trabajo escala expresado en moneda boliviana.

CATEGORIA	CARGO	ESCALA
Primera	Ministro	Bs500
Segunda	Viceministro	Bs420
Tercera	Directores Generales - Asesores	Bs335
Cuarta	Director de Área – Responsable de Área	Bs270
Quinta	Otros	Bs235

Artículo 23.- Niveles de Viáticos Diarios para **Viajes a zonas Rurales** para el Ministerio de Trabajo escala expresado en moneda boliviana.

CATEGORIA	CARGO	ESCALA
Primera	Ministro	Bs300
Segunda	Viceministro	Bs250
Tercera	Directores Generales - Asesores	Bs200
Cuarta	Director de Área – Responsable de Área	Bs160
Quinta	Otros	Bs140

Artículo 35.- De acuerdo al D.S. 21364 queda **terminantemente prohibido utilizar los recursos del Fondo Rotatorio de Pasajes y Bióticos para otros gastos como ser:**

Gastos de clínica y medios particulares, atenciones odontológicas, obsequios, premios, gastos de prensa por saluciones, homenajes, padrinazgos, agasajos festejos, ayuda económica, subsidios, subvenciones, donaciones de cualquier naturaleza concesión de prestamos, anticipos de sueldos al personal, gastos extras presupuestarios y otros utilizados indebidamente. Siendo estos gastos indebidos, por lo tanto no reconocidos por el Ministerio de Trabajo.

CAPITULO VI

MARCO DE APLICACIÓN PRÁCTICA

6.1 PLANIFICACIÓN

6.1.1 CONCEPTO GENERAL

La planificación de la auditoría comporta el desarrollo de una estrategia global en base de objetivos y alcance del encargo y la forma en que se espera que responda la organización de la entidad ⁵¹

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

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

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

- Debe obtenerse una comprensión de las operaciones, actividades, unidades organizacionales y programas relacionados con el objetivo del examen.
- Debe obtenerse una comprensión del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales existentes, relativas al objeto del trabajo.
- Cuando se considere necesario se debe evaluar el control interno.
- Se debe determinar el riesgo de auditoría.

⁵¹ Mira Navarro Juan Carlos, *Apuntes de Auditoría*, Pág.21

- Debe diseñarse una metodología, con el propósito de obtener y evaluar evidencia competente, suficiente y necesaria para alcanzar eficientemente el objetivo de la auditoría.
- Deben elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados.
- Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar un documento resumen, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente Norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología⁵².

En resumen la planificación permite conocer:

- Las operaciones y actividades de la entidad
- La composición de las cuentas de los estados financieros
- Las prácticas contables utilizadas por el ente
- Las áreas de mayor riesgo
- Posibles deficiencias por variaciones no justificadas

(Ver Anexo 6)

6.2 MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORIA (MPA)

El Memorándum de planificación de auditoría es el documento que resulta del proceso de planificación de auditoría establecido resume las decisiones importantes y guía a los miembros del equipo de trabajo, proporciona evidencia de que se ha planteado la auditoría y se ha tomados en consideración los asuntos significativos que la afectan.

⁵² *Manual de Procedimientos de la Dirección de Auditoría Interna, Ministerio de Trabajo. Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) Versión 3, agosto 2002.*

El MPA es el proceso mediante el cual se establece una estrategia para alcanzar en forma eficiente y eficaz los objetivos de la auditoría. La Planificación tiene por objetivo alcanzar y cubrir con un enfoque planificado todos los riesgos y objetivos de auditoría identificando los pasos y métodos para desarrollar un examen efectivo, eficiente y oportuno, es decir una Auditoría.

El MPA es elaborado por el auditor interno y aprobado por el Director de la Unidad de Auditoría Interna⁵³

6.2.1 CONTENIDO

Como resultado del proceso de planificación de la auditoría y el resultado de la información obtenida durante el proceso de relevamiento, en los casos en los que haya sido realizado, se elabora el MPA, bajo la siguiente estructura:

- Término de referencia (NAG 231.02)
- Información sobre los antecedentes, operaciones de la institución y sus riesgos inherentes (NAG 231.03)
- Ambiente del sistema de información
- Ambiente de control
- Determinación de las unidades operativas
- Enfoque de auditoría esperado
- Trabajos realizados por firmas de auditoría externa
- Apoyo de auditoría interna de la entidad o de la entidad tutora
- Apoyo especialista
- Administración del trabajo
- Programas de trabajo

⁵³ *Manual de Procedimientos de la Dirección de Auditoría Interna, Ministerio de Trabajo. Normas de Auditoría Gubernamental (NAG) Versión 3, agosto 2002.*

6.3 DETERMINACIÓN DE LOS RIESGOS DE AUDITORIA

6.3.1 RIESGOS DE AUDITORIA

6.3.1.1 CONCEPTO

El riesgo de auditoria es la posibilidad de emitir un informe de auditoria incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modificaran el sentido de opinión vertida en el informe.

La susceptibilidad a la existencia de errores o irregularidades puede presentarse en distintos niveles. Analizar su presencia ayuda a evaluar y manejar en forma mas adecuada, la implicancia que determinado nivel de riesgo tiene sobre la labor de auditoria a realizar.

El Riesgo de Auditoria esta compuesto por distintas situaciones o hechos que, analizados en forma separada, ayudan a evaluar el nivel de riesgo existente en un trabajo en particular y determinar de que manera es posible reducirlo a niveles aceptables.

Bajo este análisis, el riesgo global de auditoria es el resultado de la conjunción de:

- Aspectos aplicables exclusivamente a la actividad de la institución, independientemente de los sistemas de control desarrollados, lo que se denomina riesgo inherente.
- Aspectos atribuibles a los sistemas de control, incluyendo auditoria interna, lo que se denomina riesgo de control.
- Aspectos originados en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoria de un trabajo en particular, lo que se determina riesgo de detección.

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera del control por parte del auditor y son propias de los sistemas y negocios del ente. En cambio el riesgo de detección esta directamente relacionado con la labor del auditor.⁵⁴

6.3.2 RIESGO INHERENTE

El riesgo inherente es la posibilidad de la existencia de errores o irregularidades significativas antes de considerar la efectividad de los controles internos esta totalmente fuera de control por parte del auditor, difícilmente se pueden tomar acciones que tiendan a eliminarlo por que es propio de los sistemas y negocio del ente. Los factores que determinan el riesgo inherente son:⁵⁵

- La posibilidad que existan errores o irregularidades significativas en la información auditada, al margen de la efectividad de los controles relacionados.
- La predisposición de los niveles directivos a establecer adecuados y formales sistemas de control previo, su nivel técnico y la capacidad demostrada en el personal clave, son elementos que deben evaluarse al medir el riesgo inherente.
- La situación económica y financiera del ente. El riesgo de auditoria de una pujante empresa productora con altos niveles de ganancia y sólida posición económica-financiera no será el mismo que el de una empresa con graves problemas financieros baja rentabilidad económica que comprometa la vigencia del principio empresa en marcha.
- La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales: la integridad de la gerencia y la calidad de los recursos que el ente posee. La predisposición de los niveles gerenciales a establecer adecuados y formales sistemas de control su nivel

⁵⁴ Juan Carlos Gordicz, Silva P. Giordano, Federico A. Servideo, Daniel López, Gustavo F. Dreispiel, Carlos A. Pace y Daniel J. De Marco, *Auditoria un Nuevo Enfoque Empresarial*, Pág. 73.

⁵⁵ *Ibid.*, Pág. 74

técnico y la capacidad demostrada en el personal clave son elementos que deben evaluarse al medir el riesgo inherente.

6.3.3 RIESGO DE CONTROL

El riesgo de control esta referido a que los sistemas de control previos internos, estén incapacitados para efectuar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna.⁵⁶

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

Los factores que determinan el riesgo de control son:

Están presentes en el sistema de información, contabilidad y control. La tarea de evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas.

6.3.4 RIESGO DE DETECCIÓN

El riesgo de detección es la posibilidad de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados contables, se denominan también riesgos de detección a aquellos 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 lleven acabo los procedimientos de auditoría.

⁵⁶Juan Carlos Gordicz, Silva P. Giordano, Federico A. Servideo, Daniel López, Gustavo F. Dreispiel, Carlos A. Pace y Daniel J. De Marco, *Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial* Pág.75

Al igual que el riesgo de control mitiga la existencia de altos niveles de riesgo inherente; el riesgo de detección es la última y única posibilidad de mitigar altos niveles de riesgos inherentes y de control.⁵⁷

Factores que determinan el riesgo de detección están relacionadas con:

- La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicado.
- La mala aplicación de un procedimiento de auditoría, resulte este incapaz o no.
- Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría haya 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 un ente 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 operaciones.

(Ver Anexo 7)

6.3.5 EVALUACIÓN DEL RIESGO

La evaluación del riesgo de auditoría es el proceso, por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores del riesgo, se mide el nivel de riesgo presente en cada caso.⁵⁸

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

⁵⁷ Juan Carlos Gordicz, Silva P. Giordano, Federico A. Servideo, Daniel López, Gustavo F. Dreispiel, Carlos A. Pace y Daniel J. De Marco, *Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial* Pág.75

⁵⁸ *Ibid.*, Pág 76.

todos los aspectos de riesgo sean documentados, si no que los riesgos en sí mismos sean considerados y comprendidos.

El riesgo de auditoría se puede clasificar en tres niveles: **Bajo, Moderado y Alto.**

La evaluación del grado de riesgo es proceso totalmente subjetivo basado en el criterio, experiencia y capacidad del auditor gubernamental.

(Ver Anexo 5)

6.4 ENFOQUE DE AUDITORIA

El desarrollo de un enfoque efectivo y eficiente que responda a los riesgos y la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos, que proporcionen un nivel de satisfacción de auditoría con la menor inversión posible de recursos.

La naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de auditoría dependerán de nuestra evaluación de los tipos de errores de importancia para la auditoría que podrán ocurrir y la probabilidad de su ocurrencia

La planificación describe en términos generales el enfoque de auditoría esperado para cada sistema pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas. En la cual se intenta prever los procedimientos que se aplicaran para obtener los elementos de juicio validos para sustentar la opinión, como asimismo los recursos necesarios para llevar acabo dichos procedimientos.⁵⁹

6.5 PROGRAMA DE TRABAJO

Los programas de trabajo son la culminación del proceso de planificación, de cada uno de los exámenes de auditoría a desarrollarse. Por lo tanto, se constituye en un documento escrito que manifiesta un plan de acción a seguir, describiendo en términos generales:⁶⁰

⁵⁹ *Manual de Auditoría, Ernst & Young Internacional, Pág. 15*

⁶⁰ *Manual de Auditoría Financiera, Colegio de Auditores de la AGN*

Además es un documento que consiste en una lista de los procedimientos a seguir durante un trabajo, diseñado para cumplir con el plan del trabajo.

- Objetivos
- Procedimientos de auditoría seleccionados para alcanzar los objetivos trazados
- Alcance específico de los procedimientos

6.6 EJECUCIÓN

La ejecución de la auditoría debe responder a las Normas de Auditoría Gubernamental, por lo que la misma deberá efectuarse con diligencia, y esmero profesional en apego al ordenamiento jurídico administrativo y será adecuadamente supervisado por el Jefe de Auditoría Interna. Deberá obtener una seguridad razonable sobre el cumplimiento de disposiciones legales y obligaciones contractuales que resultan significativas para el logro de los objetivos de auditoría. Asimismo, cualquiera sea el objeto del examen y tipo de auditoría a ejecutarse, la misma debe ser planificada y supervisada, estar acompañada de evidencia, sus resultados deben ser comunicados en forma escrita.

La ejecución del examen debe ceñirse a la Norma de Auditoría Gubernamental específica.

6.7 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de Auditoría son el conjunto de técnicas de Auditoría que el auditor emplea para el examen de una partida o de un conjunto de hechos. Serra justifica su existencia indicando que como los datos contables, y la información interna en general, no pueda ser considerado por sí mismo evidencia suficiente y adecuada, el auditor debe llegar a la convicción de razonabilidad mediante la aplicación de pruebas. Añadiendo además una

condición, es decir, que deberán ser recogidas en su papel de trabajo como justificación y soporte de las conclusiones de Auditoría.⁶¹

Los procedimientos a emplear que propone son:

- **PRUEBAS FISICAS**

Quando la evidencia pueda obtenerse a través de la observación, medición o recuento.

- **PRUEBAS DOCUMENTALES Y DE OBTENCIÓN DE CONFIRMACIÓN**

Quando la evidencia se obtiene de terceros y por el propio personal de la empresa

- **RAZONAMIENTO LOGICO**

Como consecuencias de otros análisis y evidencia y obtenidos⁶²

6.7.1 PROCEDIMIENTOS DE CUMPLIMIENTO

Los procedimientos de cumplimiento proporcionan evidencia de que los controles clave existen y de que son aplicados efectiva y uniformemente.

Aseguran o confirman la comprensión de los sistemas del ente, particularmente de los controles clave dentro de dichos sistemas, y corroboran su efectividad.

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

- Inspección de la documentación del sistema
- Pruebas de reconstrucción
- Obtenciones de determinados controles

⁶¹ Sierra Molina Guillermo J., Orta Pérez Manuel, *Teoría de la Auditoría Financiera*, Pág. 43

⁶² Centellas España Rubén, *Auditoría Operacional* Pág.124

- Técnicas de datos de pruebas⁶³

6.7.2 PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS

Los procedimientos sustantivos son procedimientos que están diseñados para obtener evidencia directa a la integridad, exactitud, y validez de la información y en cuanto a la razonabilidad de las estimaciones y otra información contenida en los estados financieros. Los procedimientos sustantivos incluyen la indagación, observación, inspección, confirmación, pruebas de repetición, análisis de muchos tipos, y revisiones analíticas. Entre los procedimientos que pueden utilizarse para obtener evidencia sustantiva se encuentran.

- Indagación con el personal de la empresa
- Procedimientos analíticos
- Inspección de los documentos respaldatorios y otros registros contables
- Observación física
- Confirmaciones externas

Algunos procedimientos sustantivos, por sus características, también son llamados pruebas detalladas de transacciones y saldos⁶⁴

6.7.3 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Los procedimientos analíticos son una parte importante del proceso de auditoría y consisten en evaluaciones de información financiera hechas a través de un estudio de relaciones normales entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos van desde simples comparaciones al uso de complejos modelos que involucran muchas relaciones de elementos y de datos.

⁶³ Juan Carlos Gordicz, Silva P. Giordano, Federico A. Servideo, Daniel López, Gustavo F. Dreispiel, Carlos A. Pace y Daniel J. De Marco, *Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial* Pág. 108

⁶⁴ *Manual de auditoría, Ernst & Young Internacional, Pág. 3*

Una premisa básica que sustenta la aplicación de los procedimientos analíticos es que sea razonable esperar una relación normal entre datos mientras no se tenga conocimiento de que existan condiciones que indiquen lo contrario. Las condiciones específicas que pueden provocar variaciones en estas relaciones incluyen, por ejemplo, transacciones o eventos específicos poco comunes, cambios contables, cambios en los negocios, fluctuaciones fortuitas o errores.⁶⁵

Entender las relaciones financieras es esencial en la planificación y en la evaluación de los resultados de los procedimientos analíticos y generalmente requiere conocer al cliente y a la industria en que opera. La comprensión del propósito de los procedimientos analíticos y sus limitaciones es también importante. Consecuentemente, requiere del juicio del auditor la identificación de las relaciones y tipos de datos utilizados, así como también las conclusiones alcanzadas cuando los montos registrados por el cliente son comparados con las expectativas del auditor.

6.7.3.1 NATURALEZA Y PROPÓSITO DE LOS PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

Los procedimientos analíticos son utilizados para los siguientes propósitos:

- Apoyar al auditor en la planificación de la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría.
- Como pruebas sustantivas para obtener evidencia comprobatoria acerca de afirmaciones específicas relacionadas con saldos de cuentas o tipos de transacciones.
- Como revisión global de los estados financieros en la etapa final de la auditoría.

Los procedimientos analíticos deben ser aplicados en alguna medida para los propósitos (a) y (c) indicados anteriormente en toda auditoría de estados financieros efectuada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Adicionalmente, en algunos casos, los

⁶⁵ *Manual de auditoría, Ernst & Young Internacional, Pág. 5*

procedimientos analíticos pueden ser más efectivos o eficientes que las pruebas de detalle para alcanzar ciertos objetivos específicos de las pruebas sustantivas.

Los procedimientos analíticos involucran comparaciones de montos registrados o ratios desarrollados desde montos registrados, con la expectativa del auditor. Este desarrolla sus expectativas identificando y utilizando relaciones normales que son razonablemente esperadas en base al conocimiento que tiene del cliente y de la industria en la cual opera.

Los siguientes son ejemplos de fuentes de información para desarrollar las expectativas:

- Información financiera comparable de períodos anteriores considerando los cambios conocidos.
- Resultados esperados tales como presupuestos, pronósticos o predicciones, incluyendo extrapolaciones de datos anuales o interinos.
- Relación entre elementos de información financiera dentro del período.
- Información acerca de la industria en la que el cliente opera; por ejemplo, información del margen bruto.
- Relación de información financiera con información no financiera pertinente.

6.7.3.2 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PARA LA PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA

El propósito de aplicar procedimientos analíticos en la planificación de la auditoria es apoyar al auditor a planificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoria que serán utilizados para obtener evidencia comprobatoria para saldos de cuentas o tipos de transacciones. Para lograr esto, los procedimientos analíticos utilizados en la planificación de la auditoria deberían enfocarse en:

- Mejorar la comprensión del negocio del cliente, así como de las transacciones y eventos que han ocurrido desde la última fecha de auditoria, y

- Identificar áreas que pueden representar riesgos específicos significativos para la auditoría.

Por lo tanto, el objetivo de los procedimientos es identificar asuntos tales como la existencia de transacciones y eventos inusuales, además de identificar montos, ratios y tendencias que puedan indicar situaciones que tengan un efecto en los estados financieros y en el plan de auditoría.

Los procedimientos analíticos utilizados en la planificación de la auditoría generalmente utilizan datos globales. Además, la sofisticación, alcance y oportunidad de los procedimientos, los cuales están basados en el juicio del auditor, pueden variar ampliamente dependiendo del tamaño y complejidad del cliente. Para algunas entidades, los procedimientos pueden consistir en la revisión de los cambios en los saldos de cuentas desde el año anterior al año actual, utilizando el mayor general o el balance de comprobación preliminar. En cambio, para otras entidades, los procedimientos pueden involucrar un extenso análisis de los estados financieros trimestrales.

En ambos casos los procedimientos analíticos, combinados con el conocimiento del negocio que tiene el auditor, sirven de base para indagaciones adicionales y una planificación efectiva.

Aún cuando los procedimientos analíticos utilizados en la planificación de la auditoría a menudo utilizan sólo información financiera, algunas veces también se considera información no financiera pertinente. Por ejemplo, el número de empleados, los metros cuadrados de un área de venta, el volumen de producción y similar información que puede contribuir a cumplir el propósito de estos procedimientos.

6.7.3.3 PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS APLICADOS COMO PRUEBAS SUSTANTIVAS

La confianza del auditor en las pruebas sustantivas para alcanzar un objetivo de auditoría relacionado con una afirmación específica, puede derivarse de las pruebas de detalle, de procedimientos analíticos o de una combinación de ambos. La decisión sobre cuáles

procedimientos utilizar para lograr un objetivo de auditoría específico se basa en el juicio del auditor respecto a la eficiencia y efectividad esperada de los procedimientos disponibles.

El auditor considera los niveles de confianza, si los hay, que desea obtener de las pruebas sustantivas para un objetivo de auditoría específico y decide, entre otras cosas, qué procedimiento o combinación de procedimientos le puede proporcionar ese nivel de confianza. Para algunas afirmaciones, los procedimientos analíticos resultan efectivos en proporcionar el nivel de confianza apropiado; sin embargo, para otras afirmaciones los procedimientos analíticos pueden no ser tan efectivos y eficaces como las pruebas de detalle para proveer el nivel de confianza deseado.

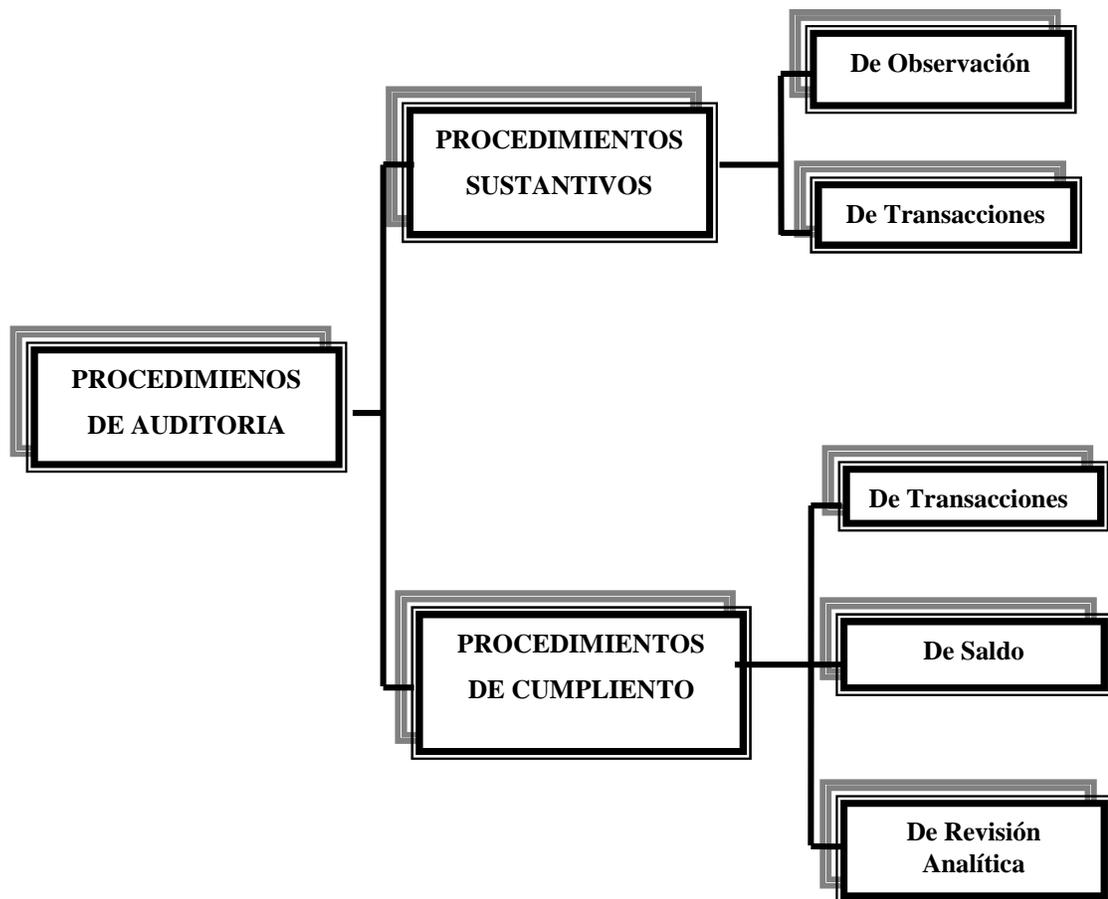
La efectividad y eficacia esperada de un procedimiento analítico para identificar errores potenciales depende entre otras cosas de:

- La naturaleza de la afirmación.
- La medida en que la relación es normal y predecible.
- La disponibilidad y confiabilidad de los datos utilizados para desarrollar una expectativa, y
- La precisión de la expectativa.

Individuales. En otros casos, las desviaciones de las relaciones esperadas pueden ser un indicador de potenciales omisiones cuando no esté fácilmente disponible la evidencia independiente de que una transacción individual debió haber sido registrada.

6.7.4 PRESENTACIÓN ESQUEMATICA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

(Según, Aurelio Fernández Díaz, El Dictamen De Estados Financieros Pág. 5-2)



6.8 PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son cédulas, planillas y documentos que respaldan el informe del auditor, los que deben contener suficiente información para habilitar a un auditor experimentado a establecer la evidencia que soporta los hallazgos, conclusiones y recomendaciones obtenidas.

Los papeles de trabajo son necesarios para el desarrollo del examen y la supervisión del trabajo, de acuerdo con Normas de Auditoría Gubernamental.

Asimismo, son útiles para fundamentar reclamaciones o litigios posteriores, utilizarlos como salvaguarda en procesos judiciales futuros, y ayudar a la planificación y programación de auditorías subsiguientes.

Los papeles de trabajo deberán tener las siguientes cualidades:

- a) Demostrar la evidencia de supervisión del trabajo ejecutado y permitir que se realice un control de calidad sobre la auditoría.
- b) Registrar el objetivo de la respectiva auditoría, así como su alcance, procedimientos y resultados de su aplicación.
- c) Contener evidencia suficiente, competente y pertinente, relacionada con los asuntos de importancia para alcanzar los objetivos de la auditoría.
- d) Ser controlados y archivados mediante índices y estar debidamente fechados, firmados, referenciados y cruzados.
- e) Estar totalmente terminados, de tal manera que para su revisión no se requiera de explicaciones orales de quien los preparó⁶⁶

⁶⁶ Sierra Molina Guillermo J., Orta Pérez Manuel, *Teoría de la Auditoría Financiera*, Pág. 210

6.8.1 TIPOS DE ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO

6.8.1.1 ARCHIVO PERMANENTE

El archivo legajo permanente tiene por objeto mantener información que pueda requerirse en el futuro. En forma periódica debe ser actualizado reemplazando la información que contiene en los casos en que sea necesario basándose en los lineamientos que establece la **Guía para la Conformación del Archivo Permanente de las Unidades de Auditoría Interna del sector público, emitido en enero de 1997.**

El auditor atenderá un adecuado archivo permanente, especialmente en aquellos trabajos de carácter recurrente, conteniendo información concerniente a asuntos de interés continuo.⁶⁷

6.8.1.2 ARCHIVO CORRIENTE O ARCHIVOS DEL AÑO

Aquello referente a asuntos generales, tales como cuestionarios de controles internos, memorandos y similares. Se denominan Archivo general e incluye los papeles referentes a asuntos generales que deberán ser archivados en una o varias carpetas consecutivas según su volumen.

El Archivo de papeles de trabajo corriente, incluirá información del periodo examinado, sumarias, subsumarías, analíticas y documentación de respaldo necesaria, informes del auditor, cartas de recomendación, balance final, planificación etc.⁶⁸

6.8.1.3 ARCHIVO RESUMEN

Incluirá el informe, en caso de indicios de responsabilidad informe legal, control de tiempos, notas enviadas y recibidas, reuniones y otros.

⁶⁷ Sierra Molina Guillermo J, Orta Pérez Manuel, *Teoría de la Auditoría Financiera*, Pág. 215.

⁶⁸ *Ibid.*, Pág. 213.

6.8.2 REFERENCIACION

Consiste en la convención o sistema de codificación que se aplica para establecer ORDEN DE ORGANIZACIÓN en los Papeles de Trabajo, que facilite el acceso a los mismos y el proceso de revisión de los PAPELES.

Un sistema de referenciación es un Método utilizado por los auditores, cuya finalidad es identificar cada uno de los PAPELES DE TRABAJO, mediante el uso de índice. La utilización de una metodología permite el auditor mantener un orden lógico y racional en el trabajo desarrollado; por otra parte, facilita las labores de supervisión, especialmente cuando se tiene un gran volumen de información procesada.

6.8.3 CORREFERENCIACION

Conocida como REFERENCIA CRUZADA tiene como objetivo indicar que una cifra dentro de una PLANILLA tiene relación directa con otra cifra o conjunto de cifras que figuran en otras cédulas y/o planillas. De esta forma se facilita y agiliza el PROCESO de revisión de Papeles e identificación del trabajo de auditoría, sobre partidas que tengan relación entre si.

La correferenciación es un sistema de referenciación cruzada, el cual debe contemplar los siguientes aspectos:

- Solamente pueden cruzarse cifras iguales.
- Cualquier cruce de información, debe realizarse en ambas direcciones: es decir, donde se halla localizada la información y de donde se obtuvo.
- La posición de la referencia nos indica generalmente un orden, una forma de utilizar los índices.

De esta manera, el orden de los Papeles de Trabajo será semejante al movimiento de las agujas del reloj: es decir de una cifra. Significa la cifra base o la que será descompuesta en

otras y la referencia señalada en la parte derecha o en la parte de abajo, nos indica el lugar donde se encuentra auditada la cifra.⁶⁹

6.8.4 CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La calidad de los Papeles de Trabajo es esencial para determinar el cumplimiento de normas, procedimientos la habilidad técnica y destreza profesional del auditor, por lo tanto en su preparación debe considerarse la importancia relativa que permita incluir documentación relevante.

Para dar cumplimiento a las normas, los papeles de trabajo deben reunir las siguientes características deben ser:

- Claros
- Concisos
- Íntegros completos
- Objetivos
- Ordenados, organizados
- Pertinentes
- Lógicos
- Pulcros

(Ver Anexo 8)

6.9 EVALUACIÓN DE LA EVIDENCIA

La cuarta norma de auditoría especial es: “Debe obtenerse evidencia competente y suficiente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor gubernamental.”

Deben considerarse los aspectos mencionados de la Norma N° 224 incisos del 05 a 13.

⁶⁹ Lic. Zuazo Y. Lidia., *Papeles de Trabajo de Auditoría Externa e Interna*, Pág. 136.

Para que sea competente, la evidencia debe ser tanto válida como relevante.

Los siguientes criterios, Entre otros, constituyen factores que contribuyen a la competencia de la evidencia:

- a) cuando la evidencia ha sido obtenida de fuentes independientes a la entidad auditada.
- b) cuando la contabilidad y los estados financieros han sido elaborados bajo condiciones satisfactorias de control interno.
- c) Cuando la evidencia ha sido obtenida por el auditor gubernamental en forma directa, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, calculo e inspección

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

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

Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:

Testimoniales obtenidas mediante entrevistas, declaraciones, encuestas, confirmaciones, etc., debiendo constar la misma en documento escrito

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

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

Analíticas desarrolladas a través de calculo, estimaciones, comparaciones estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y operaciones no habituales,

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

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

Los papeles de trabajo tiene tres propósitos: proporcionar el principal sustento del informe de los auditores gubernamentales, permitir que los auditores gubernamentales ejecuten y supervisen la auditoría y, por último permitir que otros revisen la calidad de la auditoría.⁷⁰

Además para las auditorías con indicios de responsabilidad los documentos debidamente legalizados por la autoridad competente que constituyen evidencias útiles y necesarias para fines de una acción legal.

A la conclusión del trabajo de campo y con carácter previo a la redacción del borrador del informe de auditoría debe obtenerse, excepto para las firmas privadas y profesionales independientes, opinión legal escrita sobre la existencia de indicios de responsabilidad por la función pública, resultantes de los hallazgos de auditoría.

6.10 DESARROLLO Y EVALUACION DE LOS HALLAZGOS

Los hallazgos de auditoría serán determinados sobre la base de los programas de auditoría, aplicados y documentados de manera suficiente.

Los elementos básicos del hallazgo de auditoría son:

- a) Condición o situación deficiente encontrada
- b) Criterio o norma utilizada para evaluar o examinar la condición.
- c) Efecto o importancia de la deficiencia, que es el resultado de comparar la condición con el criterio.

⁷⁰ *Normas de Auditoría Gubernamental N° 224 Inc. 05 al 13*

d) Causa o razón por la cual se presenta la situación deficiente.

Los hallazgos de auditoría deberán ser resumidos para compararlos con los niveles de significatividad definidos en la planificación y determinar si reúnen los méritos suficientes para que sean informados a los servidores públicos de nivel superior, produzcan un efecto positivo en el servicio público y generen un valor agregado para la gestión de la entidad.

6.11 SUPERVISIÓN

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

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

La actividad de supervisión incluye:

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

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

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

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

6.12 COMUNICACIÓN DE RESULTADOS

La comunicación de resultados debe realizarse conforme a las Normas de Auditoría Gubernamental correspondientes al tipo de auditoría respectiva.

Inmediatamente concluida la auditoría, debe emitirse el o los informes de auditoría interna que expongan los resultados obtenidos; debiendo ser dirigidos a la máxima autoridad ejecutiva, sea colegiada o no, de la entidad pública auditada.

6.12.1 INFORME DE AUDITORIA (INTERNA)

El informe de auditoría es el documento final que emite el auditor como resultado de todo el proceso que ha realizado.

El informe de auditoría debe ser claro, objetivo, convincente, con el suficiente tacto y tino a fin de que produzca aceptación y no rechazo, debe estar bien redactado y en tono constructivo e impecablemente presentado, su vocabulario no debe ser altisonante sino sencillo, y como es lógico, ajustarse a la normatividad profesional vigente.

Los informes de auditoría interna deben ser suscritos por el titular de la unidad y deben registrar la matrícula de la agrupación profesional a la que pertenece.

El titular de la DAI debe informar oportunamente en forma escrita al máximo ejecutivo sobre aquellos hallazgos que causen perjuicio grave a la entidad o se originen por desvíos significativos al control interno de la entidad. Será necesario que en el informe de auditoría se mencione la comunicación anticipada identificando el medio utilizado para tal efecto.

El informe del auditor interno sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros se debe ajustar a la norma 225 de auditoría financiera.

Todos los informes, en forma previa a su emisión, deben ser explicados a los responsables de las áreas auditadas para que éstos puedan emitir su opinión o aclaraciones a los

resultados de las auditorías o seguimientos realizados, y a la máxima autoridad ejecutiva. Como constancia se suscribirá un acta de reunión.

El informe de auditoría especial debe:

- a) Ser oportuno, completo, veraz, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos tratados.
- b) Indicar los antecedentes, el objeto, los objetivos específicos del examen, el alcance y la metodología empleada.
- c) Señalar que el auditor gubernamental realizó la auditoría de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
- d) Exponer los hallazgos significativos, conclusiones y recomendaciones del auditor gubernamental. Cuando no se pueda emitir una conclusión, el auditor gubernamental debe exponer las razones que sustentan su limitación y la naturaleza de la información omitida.
- e) De corresponder, los indicios de responsabilidad y condiciones para la presentación de descargos.
- f) Hacer referencia a informes legales o técnicos que sustenten el informe de auditoría especial.
- g) Los informes con indicios de responsabilidad deben hacer referencia, si corresponde, a informes separados que contengan hallazgos sobre aspectos relevantes del control interno.

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

- a) Aquel que contiene los 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 externas y profesionales independientes, y otros sustentatorios, y

- b) Aquel que contiene los hallazgos de auditoría que no dan lugar a indicios de responsabilidad por la función pública, pero que son relevantes al control interno.

6.12.2 INFORME DE AUDITORIA (EXTERNA)⁷¹

El informe de auditoría es el que emite el auditor para expresar su opinión acerca de la razonabilidad con la que representan las cuentas anuales de la empresa auditada la imagen fiel y en el que comunica la descripción del trabajo efectuado y el resultado de sus investigaciones.

Las Normas Técnicas sobre informes de auditoría lo define como un documento mercantil en el que se muestra el alcance del trabajo efectuado por el auditor y su opinión profesional sobre las mismas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 19/1988 de auditoría de cuentas, disposiciones que se dicten en su desarrollo y las propias Normas Técnicas de Auditoría.

Su contenido ha sufrido pocas modificaciones a lo largo de la historia, Madariaga, recoge las introducidas por el SAS N° 58 en el informe estándar de auditoría del A.I.C.P.A., que lo que hace por primera vez desde 1948 de una manera significativa. La resume así:

1. se añade un párrafo introductorio que diferencia la responsabilidad por las cuentas anuales, que es la dirección de la Sociedad, de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre dichos estados financieros.
2. en el párrafo de alcance:
 - se incluye un reconocimiento explícito de que una Auditoría da una seguridad razonable de que las cuentas anuales no contienen desviaciones o errores significativos.

⁷¹ Sierra Molina Guillermo J. , Orta Pérez Manuel, *Teoría de la Auditoría Financiera*, Pág. 237

-
- Se añade también una explicación de que es una auditoría
3. en el párrafo de la opinión, se suprime la referencia a la uniformidad y se establece que, en el caso de que haya una excepción a este principio, esta se expresara en un párrafo que seguirá al de la opinión y que tendrá la consideración de párrafo explicativo, en lugar de considerarse salvedad como anteriormente.
 4. se ha combinado la forma en que se tienen que reflejar en el informe las incertidumbres y la duda de que la empresa pueda continuar como empresa en marcha. Anteriormente estas situaciones se reflejaban, según las Normas del A.I.C.P.A., como salvedades encabezadas con la expresión sujeto a, mientras que la nueva norma establece que sean incluidas en un párrafo explicativo de la opinión. En el informe nuevo del A.I.C.P.A., también se han incorporado nuevos enunciados, pero estos van por otra línea, la de aclarar al lector explícitamente los siguientes extremos.
 - La responsabilidad del auditor y la de quien prepara las cuentas anuales (la dirección de la sociedad) son distintas.
 - Una auditoría se planifica y realiza para asegurarse de que no hay errores o desviaciones significativas. Con esto, se informa explícitamente al lector de que el auditor no es responsable por errores o deficiencias pequeñas o que no sean significativas dentro de las cuentas anuales en su conjunto.
 - Una auditoría consiste fundamentalmente en:
 - a) Examinar, de manera selectiva, la evidencia en que se basan los importes y desgloses incluidos en las cuentas anuales
 - b) Determinar la validez de los principios contables utilizados y de las estimaciones realizadas por la dirección.

- c) Evaluar si las Cuentas Anuales dan una representación adecuada de la situación financiero patrimonial y del resultado de las operaciones de la entidad.

5. el auditor afirma su entendimiento de que la Auditoria realizada es base suficiente como para expresar su opinión profesional.

A modo de resumen, el autor compara, por un lado, la información adicional incorporada al informe- tipo de auditoria por el SAS N° 58 y por otro, lo establecido en la ley de Auditoria, y afirmar que aquel introduce una descripción más detallada de la responsabilidad del auditor y de lo que es y en que consiste una auditoria

Marco Teórico del Informe de Auditoria⁷²

(Ver Anexo 9)

6.12.2.1 ELEMENTOS BASICOS DEL INFORME

El elemento básico que debe contener el informe de Auditoria independiente de las Cuentas Anuales son las siguientes:

Título o identificación del informe. Deberá identificarse como Informe de Auditoria de las Cuentas Anuales como objeto de distinguirlo de los informes sobre trabajos de revisión y verificación de Estados o documentos contables.

Identificación de los destinatarios y de las personas que solicitaron el trabajo. Ira dirigida normalmente a los Accionistas o el Consejo de administración de la empresa o entidad auditada. También se hará mención de la persona que efectuó el nombramiento cuando esta última no coincida con el destinatario.

Identificación de la empresa o entidad auditada. Contendrá el nombre o razón social completo de la empresa o entidad objeto de la auditoria.

⁷² Guillermo J. Sierra Molina, Manuel Orta Pérez, Teoría de la Auditoria Financiera, Pág. 236

Párrafo de alcance de la auditoría. Este párrafo que será el primero del informe incluirá

1. Identificación de los documentos que comprenden las Cuentas Anuales que se adjuntan al informe.
2. Referencia a la aplicación en el trabajo realizado de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas.
3. Una indicación de aquellos procedimientos previstos en las Normas que no hubieran podido aplicarse como consecuencia de limitaciones al alcance del examen del auditor. Si no incluyera limitación alguna en este párrafo, se entenderá que se han llevado a cabo todos los procedimientos y trabajos de auditoría necesarios para expresar una opinión.

Párrafo de opinión. El auditor manifestará en este párrafo de forma clara y precisa la opinión del auditor sobre si las Cuentas Anuales consideradas expresan en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa auditada, de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en esa fecha y si contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con Principios y Normas contables generalmente aceptados. Y si dichos Principios guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Además en este párrafo el auditor, hará constar la naturaleza de cualquier salvedad significativa sobre las cuentas anuales a graves de la expresión *excepto por*, y en el caso de que estas fueran significativas deberá denegar su opinión expresar **una opinión desfavorable**.

Párrafo de salvedades. Se debe utilizar un párrafo intermedio entre el párrafo de alcance y el de opinión, donde el auditor expondrá la salvedad o salvedades que mencionara posteriormente en su opinión, detallando su efecto en las Cuentas Anuales cuando este sea cuantificable o su naturaleza si esta fuese susceptible de ser emitida razonablemente.

Párrafo de énfasis. En circunstancias excepcionales, el auditor debe poner énfasis sobre algún asunto relacionado con las Cuentas Anuales, aunque figure en la Memoria, sin que ello suponga ningún tipo de salvedad en su opinión.

Al no tratarse de una salvedad, no deberá hacer referencia a este párrafo de énfasis en el párrafo de opinión. Pero en ningún caso un párrafo de salvedad debe ser sustituido por uno de énfasis.

Párrafo sobre el informe de gestión. En el manifestara el alcance de su trabajo y si la información contable que contiene concuerda con la de las Cuentas Anuales del ejercicio.

Nombre, dirección y datos registrales de auditor. Con independencia del nombre del auditor o de la sociedad auditora de cuentas, el informe debe mostrar la dirección de su despacho y su número de inscripción en el Registro oficial de Auditores de cuentas.

Firma del auditores. El informe debe ser firmado por el auditor de cuentas que hubiera dirigido el trabajo. En el caso de sociedades de auditoria, la firma corresponderá a uno o varios socios auditores de cuentas ejercientes.

Fecha de emisión del informe. El informe deberá contener la fecha de emisión a fin de determinar claramente hasta que momento el auditor es responsable de realizar procedimientos relativos a hechos posteriores que pudieran afectar a las Cuentas Anuales examinadas. Esta fecha coincidirá con la de terminación del trabajo en las oficinas de la empresa o entidad, y en ningún caso podrá ser anterior a la fecha de formulación de las Cuentas Anuales por los Administradores.

6.12.2.2 TIPOS DE OPINION

6.12.2.2.1 OPINION FAVORABLE

De acuerdo con las normas técnicas el auditor manifiesta de forma clara y precisa que las Cuentas Anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la empresa auditada, de los resultados de sus

operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en esa fecha y si contiene la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con Principios y Normas contables generalmente aceptados. Y si dichos Principios guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Este tipo de opinión solo podrá expresarse cuando concurren las circunstancias siguientes:

1. se haya realizado el trabajo sin limitaciones de acuerdo con las Normas Técnicas de Auditoría.
2. las cuentas anuales, incluyendo la información necesaria y suficiente en la memoria para su interpretación y comprensión adecuadas, se haya formulado de conformidad con los Principios y Normas contables generalmente aceptados guardando uniformidad.

6.12.2.2.2 OPINION CON SALVEDADES

Es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias de las circunstancias que se relacionan a continuación, siempre que sean significativas en relación con las cuentas tomadas en su conjunto.

6.12.2.2.3 OPINION DESFAVORABLE

Supone manifestar que las Cuentas Anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel de patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la empresa o entidad auditada, de conformidad con los Principios y Normas contables generalmente aceptados. Para que el auditor llegue a expresar una opinión de este tipo es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de Principios y Normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de

presentación de la información que, a su juicio, afecten las Cuentas Anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos.

6.12.2.2.4 OPINION DENEGADA

Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre la Cuentas Anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas, es decir, una opinión denegada.

CAPITULO VII

APORTE PRÁCTICO

(Trabajo realizado en el Ministerio de Trabajo)

7.1 MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN DE AUDITORIA

7.1.1 TERMINOS DE REFERENCIA

7.1.1.1 MARCO LEGAL

El Ministerio de Trabajo, se crea mediante Decreto Supremo de fecha 17 de mayo de 1936, en principio con el denominativo de Ministerio de Trabajo Comercio y Previsión Social.

Posteriormente, el 16 de septiembre de 1997 se promulga la Ley de Organización del Poder Ejecutivo N° 1788 que reglamenta la organización jerárquica y funcionamiento del Poder Ejecutivo determinado su estructura, número y atribuciones de los Ministros de Estado, así como las normas de funcionamiento. A partir de entonces la denominación de la entidad cambia a Ministerio de Trabajo y Microempresa.

En fecha 22 de septiembre de 1997 es promulgado el D.S. 24855, en el que se conforma el Ministerio de Trabajo y Microempresa con los siguientes Viceministerio:

- Viceministerio de Relaciones Laborales
- Viceministerio de Trabajo y Cooperativas
- Viceministerio de Microempresas.

El 23 de mayo de 1998 se emite el D.S. 25055 complementario al Decreto Supremo N° 24855, que en su Art. 14° especifica las funciones de los Viceministerios a cargo del Ministerio de Trabajo y Microempresa.

De acuerdo a la Ley N° 2446 de 19 de marzo de 2003 LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO, **la cual tiene por objeto establecer el número y atribuciones de los Ministerios de Estado y otras normas relacionadas con la organización del Poder Ejecutivo, con la cual cambia el denominativo de Ministerio de Trabajo y Microempresa a MINISTERIO DE TRABAJO.**

Mediante Decreto Supremo N° 26973 de 27 de marzo de 2003, REGLAMENTA LA LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO, que en su artículo N° 30 y N° 31 **modifica la estructura y funciones del Ministerio de Trabajo de la siguiente manera:**

- **Viceministerio de Trabajo:**
 - ✓ Director General del Trabajo
 - ✓ Director General de Asuntos Sindicales y Empleo
 - ✓ Director General de Seguridad Industrial

- **Viceministerio de Cooperativas**
 - ✓ Director General de Cooperativas

Misión de la Entidad

- Vigilar la aplicación y cumplimiento de la legislación y los convenios internacionales en material laboral.

- Formular políticas para crear condiciones que garanticen para todas las posibilidades de ocupación laboral y mejoren las condiciones de trabajo.

- Formular y ejecutar políticas para una adecuada relación obrero - patronal y formular y aplicar normas sobre seguridad industrial en coordinación con los Ministros de las áreas respectivas.

- Promover el desarrollo económico y productivo de las cooperativas vigilando el funcionamiento de las mismas.

Actividad Principal del Ministerio de Trabajo

Regular las relaciones obrero – patronales, promoviendo negociaciones entre empleadores y trabajadores, dentro de la nueva perspectiva del desarrollo económico-social en que esta propuesto el Supremo Gobierno de la Nación.

Nombre de las entidades sobre las cuales ejerce tuición

- Superintendencia del Servicio Civil.

7.1.1.2 ESTRUCTURA ORGANIZATIVA

(Ver Anexo 1)

7.1.2 NATURALEZA DEL TRABAJO

En cumplimiento al Programa Operativo Anual de la Dirección de Auditoría Interna de la gestión 2005, la cual se programo en función a la recomendación N° 70 efectuada por la Contraloría General de la República a través del informe N° EX/OP19/Y01-S1. Se realizará la Auditoría Especial de Viáticos de las gestiones 2000 al 2003

Nuestra principal responsabilidad consiste en informar al Ministro de Trabajo sobre los resultados del proceso de la auditoría, es emitir una opinión independiente sobre el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas a la presentación de informes y/o descargos de viáticos asignados para efectuar viajes al interior y exterior de la Republica.

7.1.3 INFORMES A EMITIRSE

Emergente del trabajo se emitirá un informe de auditoría que considerara todos los hallazgos emergentes del análisis a realizarse sobre el registro de los importes en la cuenta

Viáticos del Ministerio de Trabajo, en el marco de las disposiciones y Normas vigentes establecidas.

En caso de la omisión a las disposiciones legalmente establecidas se elaborará un Informe Preliminar con indicios de responsabilidad por la Función Pública, mismo que será sujeto a un proceso de aclaración por los involucrados.

7.1.4 NORMAS, PRINCIPIOS Y DISPOSICIONES LEGALES

✓ MARCO NORMATIVO DE REFERENCIA

Nuestro examen se realizó de conformidad con las Normas para el ejercicio de la Auditora Gubernamental y asimismo, se tomó en cuenta la siguiente normativa legal:

- Ley N° 2446 de 19 de marzo de 2003 LEY DE ORGANIZACIÓN DEL PODER EJECUTIVO.
- Normas de Auditoría Gubernamental aprobadas con Resolución N° CGR-1/064/2000 NAG 255 y 256
- Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990 de administración y control Gubernamental
- Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por el Decreto Supremo N° 23215
- Reglamento de la responsabilidad por la función pública, aprobado por el Decreto Supremo N° 23318-A
- Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República

-
- Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (Resolución No. 218040 del 29 de julio de 1997)
 - Decreto Supremo N° 26237 de 29 de junio de 2001 Modificaciones al Decreto Supremo N° 23318-A
 - Ley 843 de 20 de octubre de 1986 de Reforma Tributaria
 - Sistema de Control Fiscal, Decreto Supremo N° 14933. Art. 77) que establece que la Contraloría General de la Republica Constituye tribunal administrativo con jurisdicción y competencia propia en los juicios coactivos.
 - Reglamento de la Ley Financial, Decreto Supremo N° 21364. que establece el control, seguimiento de ejecución, evaluación, ajustes presupuestarios y transferencias interinstitucionales, en todas las instituciones del sector público.
 - Decreto Supremo N° 21781 de 3 de Diciembre de 1987, que amplía la vigencia del Reglamento de la Ley Financial, Decreto Supremo N° 21364.
 - Decreto Supremo 19380 de 10 de enero de 1983, que establece las categorías, máximo de 5 días para realizar descargos por los viáticos recibidos
 - Decreto Supremo 25488 del 23 de agosto de 1999 deroga el inciso e) del artículo 3 D.S. 19380 referente a la reducción del pago de Viáticos del 70% por el excedente a los 15 días de comisión, reconociendo el 100% de Viáticos
 - D.S. 27059 de fecha 30 de mayo de 2003, que establece la nueva escala única de Viáticos y las categorías
 - Decreto Supremo 24035 del 20 de junio de 1995, que determina la autorización de las comisiones al exterior del país

- R. M. 57 de 12 de noviembre de 1993, establece la escala de Viáticos
- R. M. 63 de 22 de mayo de 1995, establece el descargo de las notas fiscales en cumplimiento al D.S. 21364
- Resolución Ministerial N° 071 del 31 de enero de 2001
- Reglamento Especifico de Pasajes y Viáticos del Ministerio de Trabajo Resolución Ministerial N° 602/03 del 19 de septiembre de 2003

7.2 DESARROLLO DEL TRABAJO

7.2.1 TIPO DE AUDITORIA

De acuerdo a las Normas de Auditoria Gubernamental se realizará una **AUDITORIA ESPECIAL**, que de acuerdo al trabajo desarrollado podría considerarse con indicios de responsabilidad por la función pública.

7.2.2 OBJETIVO

Es determinar el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas a la presentación de informes y/o descargos de viáticos asignados para efectuar viajes al interior y exterior de la República.

7.3 ALCANCE DEL TRABAJO

Nuestro examen comprenderá los registros utilizados y la información financiera de desembolso y descargo emitida por el Ministerio de Trabajo, durante las gestiones 2000 al 2003 sobre la cuenta viáticos.

7.4 ÁREAS A EXAMINAR.

Las áreas sujetas a evaluación serán las siguientes:

- Dirección Financiera.
 - ✓ Archivo.
 - ✓ Encargado de Registro Contable.
- Dirección de Recursos Humanos.

7.5 OBJETO DEL EXAMEN.

El objeto del presente examen son los registros contables de viáticos asignados a funcionarios y ex funcionarios del Ministerio de Trabajo y de los descargos efectuados por este concepto.

7.6 ACTIVIDADES U OPERACIONES A EXAMINAR

GESTIÓN 2000 y 2001

Se procederá a la verificación de las entregas de fondos y correspondientes descargos por parte de los funcionarios por concepto de viáticos y que los mismos se encuentren debidamente Registrados y adecuadamente documentados de acuerdo con las disposiciones y normas vigentes.

Asignación y descargo de viáticos

La asignación de viáticos es a través de Memorandum, mediante el cual autorizan el viaje. Entre la documentación que maneja la Dirección Financiera dependiente de la Dirección General de Asuntos Administrativos corresponde mencionar los siguientes:

- ✓ Certificación presupuestaria
- ✓ Planilla de viáticos
- ✓ Fotocopia del cheque
- ✓ Fotocopia de la Cedula de Identidad
- ✓ Pases a bordó
- ✓ Informe de viaje

Registro contable

De la revisión de comprobantes de contabilidad por el pago de viáticos se establece que la imputación contable se realiza directamente al gasto.

GESTIÓN 2002

De acuerdo al análisis de la cuenta viáticos de la gestión 2002 se verificarán si en muchos de los comprobantes de contabilidad no adjuntan el descargo de viaje realizado, es decir los funcionarios declarados en comisión al interior y exterior de la republica, omitieron la presentación de un informe por escrito a una autoridad superior y/o documento que sustente el gasto denominado viático otorgado por el Ministerio de Trabajo para fines de descargo.

La asignación y descargo de viáticos es la misma de la gestión anterior

Registro contable

El movimiento de esta cuenta en esta gestión, en el registro contable la asignación de viáticos es cargada a la cuenta DEUDORES CON CARGO DE CUENTA DOCUMENTADA (1129) la misma que es mantenida hasta que los funcionarios entreguen su informe de descargo dentro de los cinco días de su retorno según Decreto supremo N° 21364 de 1986 Ley Financiam, Capitulo IV De los gastos particulares, viáticos y uso de vehículos. Artículo 26.-(Párrafo uno) Los funcionarios declarados en comisión de servicio al interior de la Republica, deben presentar informe escrito a la autoridad

competente en el plazo máximo de 5 días caso contrario, estos desembolsos serán considerados como gastos particulares y deducidos de los haberes de los comisionados en el mes siguiente.

GESTIÓN 2003

La asignación y descargo de viáticos es la misma de la gestión anterior

Registro contable

En esta gestión el movimiento de la cuenta viáticos en los registros contables es cargada a la cuenta DEUDORES POR ENTREGA DE VIÁTICOS Y PASAJES, esta cuenta es creada exclusivamente para Viáticos y Pasajes.

Es importante hacer mención que en esta gestión se hace el REGLAMENTO ESPECIFICO DE PASAJES Y VIÁTICOS aprobado mediante Resolución Ministerial N° 602/03 del 19 de septiembre de 2003 donde hace mención en su artículo:

Artículo 17 (descargo por concepto de pasajes y viáticos).- El servidor publico que hubiere utilizado el beneficio de los pasajes y viáticos, obligatoriamente al retorno del viaje deberá realizar el descargo correspondiente en el plazo de cinco días.

7.7 AMBIENTE DE CONTROL

En las gestiones 2000 al 2001 no se ha evidenciado la elaboración de reglamentos o procedimientos que describan el tratamiento para la entrega de fondos y descargo de los mismos por viáticos, por lo que se aplicaban disposiciones legales vigentes las cuales se detallan a continuación:

Decreto supremo N° 21364 de 1986 Ley Financiamiento, Capítulo IV De los gastos particulares, viáticos y uso de vehículos. Artículo 26.- (Párrafo uno). Los funcionarios declarados en comisión de servicio al interior de la República, deben presentar informe escrito a la

autoridad competente en el plazo máximo de 5 días caso contrario, estos desembolsos serán considerados como gastos particulares y deducidos de los haberes de los comisionados en el mes siguiente.

Resolución Ministerial 071 del 31 de enero de 2001, Artículo único.-Los funcionarios del sector público que perciban ingresos por concepto de viáticos o gastos de representación cancelados según escala de montos fijos por día procederán de la siguiente manera:

1. Viaje al interior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no al viaje y a la estadía correspondiente a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dichas facturas, sea imputado contra el impuesto determinado del RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del artículo 8 del decreto supremo N° 21531 (texto ordenado mediante decreto supremo N° 24050 de 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

2. Viaje al exterior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dicha factura, sea imputado contra el impuesto determinado en el RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del Art. 8 del decreto supremo N° 21531 (Texto ordenado mediante decreto supremo numero 24050 del 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

En la gestión 2003 por el mes de septiembre se evidencia la elaboración del REGLAMENTO ESPECIFICO DE PASAJES Y VIÁTICOS aprobado mediante Resolución Ministerial N° 602/03 del 19 de septiembre de 2003.

Artículo 17 (descargo por concepto de pasajes y viáticos).- El servidor publico que hubiere utilizado el beneficio de los pasajes y viáticos, obligatoriamente al retorno del viaje deberá realizar el descargo correspondiente en el plazo de cinco días.

Decreto Ley N° 14933 de 1977 Sistema de Control Fiscal, Titulo IV, Juicios coactivos, Capitulo Único, Artículo 77.- La Contraloría General de la Republica constituye Tribunal Administrativo con jurisdicción y competencia propia en los juicios coactivos que se deduzcan en los casos siguientes: h) Apropriación o Disposición arbitraria de bienes patrimoniales del estado.

El Art. 28 de la Ley N° 1178 inciso a) Determina : “Todo servidor publico responderá de los resultados emergentes del desempeño de las funciones , deberes y atribuciones asignados a su cargo a este efecto a) la responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal se determina tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión”

A su vez el articulo 31 de la 1178 señala la responsabilidad es civil cuando la acción u omisión del servidor publico o de las personas naturales o jurídicas privadas causen daño al estado valuable en dinero.

7.8 RIESGOS DE AUDITORIA

Una de las responsabilidades que tendremos será la de aplicar un conjunto de técnicas, procedimientos y métodos, que permitan la detección de acciones y hechos que puedan incrementar los niveles de riesgos a nivel de la institución o de procesos específicos, y proporcionar evaluaciones para la corrección de estas desviaciones de manera oportuna.

7.8.1 RIESGO INHERENTE

El riesgo inherente es alto por la falta de procedimientos lo cual conlleva a que existe un gran error en el registro y generación de información.

7.8.2 RIESGO DE CONTROL

Se ha determinado en el relevamiento de información correspondiente a las gestiones sujetas a evaluación que el riesgo de control es alto por lo siguiente:

GESTIÓN 2000, 2001 y 2002.

- Falta de aplicación de las disposiciones legales vigentes.
- Inexistencia de un Reglamento Específico que describa los procedimientos para el manejo de fondos por la entrega de viáticos.
- Inexistencia de un registro contable por la presentación de descargos correspondiente a ese concepto.
- Inadecuado respaldo documentario para el registro contable.
- Falta de seguimiento de los deudores por ese concepto.

7.9 ENFOQUE DE AUDITORIA

La Auditoria se basara en un enfoque efectivo y eficiente que responda a los riesgos determinados, requiere la selección de procedimientos que proporcionen un nivel adecuado de satisfacción de Auditoria con la menos inversión posible de recursos. La planificación describe en términos generales el enfoque de auditoria esperado para la sistematización de pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas.

La auditoria especial de viáticos de las gestiones 2000 al 2002 tendrá un alcance del 100% en la revisión de los registros efectuados en la cuenta viáticos, tanto en los importes como en los documentos de desembolso y descargo (informe de viaje) de los mismos esto en

función del riesgo de control que se evidencie en el proceso, y se evaluará el porcentaje de muestra correspondiente a la gestión 2003 al determinar el mejoramiento de procedimientos correspondientes a las anteriores gestiones, siendo positivo el alcance de es última gestión será del 60% del total de l cuenta a ser analizada, considerando para ello los importes más significativos.

7.10 NATURALEZA DE LAS PRUEBAS A APLICAR

Se aplicara en el desarrollo del trabajo procedimientos de cumplimiento verificando la aplicación de disposiciones legales vigentes para el tratamiento de viáticos.

7.11 RECURSOS HUMANOS.

Para la realización de dicha auditoria se considera la participación de:

- Director de Auditoria Interna.
- Supervisor de Auditoria Interna.
- Auditor Interno.
- Asistente de Auditoria Interna

7.12 TIEMPO ESTIMADO

Se estimaron 400 hrs., equivalentes a 50 días de trabajo para la Auditoria Especial de Viáticos de las Gestiones 2000 al 2003, distribuidas de la siguiente manera:

FASES DE LA AUDITORIA	DIRECTOR DE AUDITORIA INTERNA	AUDITOR INTERNO	ASISTENTE	TOTAL HORAS
✓ Planificación	32	0	0	32
✓ Trabajo de Campo			312	312
✓ Formulación Informe y armado de legajos	0	56	0	56
TOTAL HORAS AUDITORIA	32	56	312	400
TOTAL DÍAS AUDITORIA	4	7	39	50

7.13 ASPECTOS DE ESPECIAL INTERÉS

Si se determinasen indicios de responsabilidad en las operaciones examinadas se obtendrán fotocopias legalizadas de los documentos que sustenten los hallazgos de Auditoría para la emisión del informe especial de responsabilidad cual fuere.

7.14 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES

La Auditoría será realizada de acuerdo al siguiente cronograma de actividades:

<i>ACTIVIDADES</i>	<i>ANALISIS ADMINISTRATIVO</i>
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Inicio del trabajo. ✓ Obtención de información básica y toma de conocimiento. ✓ Planificación. ✓ Trabajo de campo, verificación del cumplimiento en las Normas Básicas de Control Interno y ✓ Disposiciones Legales y Normatividad Interna. ✓ Elaboración del informe preliminar ✓ Revisión y emisión del informe de control 	

7.15 ADMINISTRACIÓN DEL TRABAJO

La etapa para el desarrollo de la presente Auditoría Especial Sobre Viáticos de las Gestiones 2000 al 2003 del Ministerio de Trabajo, será ejecutada por el auditor interno bajo la supervisión del SUPERVISOR DE AUDITORIA, de acuerdo con tiempos razonablemente determinados, contando para ello, con el personal a cargo.

7.16 PROGRAMA DE TRABAJO**MINISTERIO DE TRABAJO****AUDITORIA ESPECIAL SOBRE VIÁTICOS DE LAS GESTIONES 2000 AL 2003****PROGRAMA DE TRABAJO****OBJETIVOS**

1. Determinar que la cuenta de gasto Viáticos esté registrada íntegramente.
2. Determinar que la cuenta de gasto Viáticos esté expuesta de acuerdo a normas legales vigentes y cuenten con la documentación de respaldo correspondiente.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	Relación con obj.	REF: P/T	Hecho por.
<ol style="list-style-type: none"> 1. Analice el 100% de correspondiente a la gestiones 2000, 2001, 2002 la cuenta viáticos y en el caso de que en el transcurso de la revisión si mejora el control ejercido por la Dirección Financiera obtener una muestra del 60 % que corresponda a la gestión 2003. 2. Elabore una planilla de análisis sustantivo para cada gestión que incluya: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Nombre del funcionario; ▪ Cargo; ▪ Importe neto de viáticos asignado en la comisión; ▪ Numero de cheque. ▪ Numero de Comprobante contable y fecha. 			

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	Relación con obj.	REF: P/T	Hecho por.
<p>3. Verifique la documentación de respaldo correspondiente por cada desembolso realizado por el Ministerio de Trabajo, con este fin.</p> <p>4. Verifique con el mayor de presupuesto de gasto los desembolsos realizados.</p> <p>5. Verificar que los descargos realizados por los funcionarios del Ministerio de Trabajo en misión oficial tengan la documentación de respaldo correspondiente y estén contemplados de acuerdo a la Ley Financial decreto supremo N° 21364 y normas legales vigentes, para cada gestión.</p> <p>6. Elabore planillas resumen de aquellos casos en que se evidencie la omisión del punto anterior.</p> <p>7. Respalde las Observaciones encontradas con la documentación que crea conveniente.</p> <p>8. Elaborar planillas de deficiencias.</p> <p>9. En caso de existir indicios de responsabilidad solicitar al departamento de Recursos Humanos el Nombre completo de los funcionarios y/o ex funcionarios además del cargo que ocupa y/o ocupaba y carné de identidad.</p> <p>10. Concluir sobre la cuenta</p>			

7.17 PLANILLA DE DEFICIENCIAS**MINISTERIO DE TRABAJO****DIRECCIÓN DE AUDITORIA INTERNA****AUDITORIA ESPECIAL SOBRE VIÁTICOS DE LAS GESTIONES****2000 AL 2003 MINISTERIO DE TRABAJO****Al 31 de diciembre de 2005****PLANILLA DE DEFICIENCIAS****Viáticos**

Ref. P/T	Descripción	Ref. Informe
	<p data-bbox="367 842 1295 884">Disposición Arbitraria de Bienes Patrimoniales del Estado</p> <p data-bbox="367 926 1295 968"><u>Condición</u></p> <p data-bbox="367 1010 1295 1178">La cuenta de gasto, viáticos, registra importes relacionados a gastos del funcionario del Ministerio de Trabajo que se encuentran en misión oficial, como ser alojamiento, atención y otros.</p> <p data-bbox="367 1220 1295 1598">De acuerdo al análisis de la cuenta viáticos de las gestiones 2000 al 2003, se ha verificado que muchos de los comprobantes de contabilidad no adjuntan el descargo de viaje realizado, es decir los funcionarios declarados en comisión al interior y exterior de la republica, omitieron la presentación de un informe por escrito a una autoridad superior y/o documento que sustente el gasto denominado viático otorgado por el Ministerio de Trabajo para fines de descargo.</p> <p data-bbox="367 1598 1295 1766">Tomando en cuenta los niveles de materialidad y significatividad monetaria se definió como criterio considerar para fines de determinación de responsabilidad importes superiores a Bs1.000</p> <p data-bbox="367 1808 1295 1850">Los casos observados correspondientes a los funcionarios y ex</p>	

funcionarios con montos superiores a Bs1.000 se detalla en el Anexo A

Los casos observados con montos inferiores a 1.000 se encuentran detallados en el Anexo B, los cuales serán reportados en un informe interno para su recuperación por la vía legal

Criterio

La falta de documentación de descargo de los fondos recibidos contraviene la siguiente normativa legal:

Decreto supremo N° 21364 de 1986 Ley Financiamiento, Capítulo IV De los gastos particulares, viáticos y uso de vehículos. Artículo 26.- (Párrafo uno). Los funcionarios declarados en comisión de servicio al interior de la República, deben presentar informe escrito a la autoridad competente en el plazo máximo de 5 días caso contrario, estos desembolsos serán considerados como gastos particulares y deducidos de los haberes de los comisionados en el mes siguiente.

Resolución Ministerial 071 del 31 de enero de 2001, Artículo único.- Los funcionarios del sector público que perciban ingresos por concepto de viáticos o gastos de representación cancelados según escala de montos fijos por día procederán de la siguiente manera:

1.- Viaje al interior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no al viaje y a la estadía correspondiente a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dichas facturas, sea imputado contra el impuesto determinado del RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del artículo 8 del decreto supremo N° 21531 (texto ordenado mediante decreto supremo N° 24050 de 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

2.- Viaje al exterior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dicha factura, sea imputado contra el impuesto determinado en el RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del Art. 8 del decreto supremo N° 21531 (Texto ordenado mediante decreto supremo numero 24050 del 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

REGLAMENTO ESPECIFICO DE PASAJES Y VIATICOS aprobado mediante resolución Ministerial N° 602/03 de 19 de septiembre de 2003

REGLAMENTO ESPECIFICO DE PASAJES Y VIÁTICOS aprobado mediante resolución ministerial N° 602/03 del 19 de septiembre de 2003

Artículo 17 (**descargo por concepto de pasajes y viáticos**).- El servidor público que hubiere utilizado el beneficio de los pasajes y viáticos, obligatoriamente al retorno del viaje deberá realizar el

	<p>descargo correspondiente en el plazo de cinco días.</p> <p>Decreto Ley N° 14933 de 1977 Sistema de Control Fiscal, Título IV, Juicios coactivos, Capítulo Único, Artículo 77.- La Contraloría General de la República constituye Tribunal Administrativo con jurisdicción y competencia propia en los juicios coactivos que se deduzcan en los casos siguientes: h) Apropriación o Disposición arbitraria de bienes patrimoniales del estado.</p> <p>El Art. 28 de la Ley N° 1178 inciso a) Determina : “Todo servidor público responderá de los resultados emergentes del desempeño de las funciones , deberes y atribuciones asignados a su cargo a este efecto a) la responsabilidad administrativa, ejecutiva, civil y penal se determina tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión”</p> <p>A su vez el artículo 31 de la 1178 señala la responsabilidad es civil cuando la acción u omisión del servidor público o de las personas naturales o jurídicas privadas causen daño al estado valuable en dinero.</p> <p><u>Conclusión</u></p> <p>Por lo expuesto se establece la existencia de responsabilidad civil de conformidad con el artículo 31 de la ley 1178 sujeto a la aplicación del artículo 77 de la ley del sistema de control fiscal, inciso h) apropiación y disposición arbitraria de bienes del estado en contra de los funcionarios del Ministerio de Trabajo detallados en el Anexo A por el importe de Bs133.400,46 y su equivalente en dólares americanos de \$us20.362,61.</p>	
--	--	--

7.18 INFORME

INF. DAI N° 009/05-P



República de Bolivia
MINISTERIO DE TRABAJO
DIRECCIÓN DE AUDITORIA INTERNA

No. INF. DAI - 009/2005

I N F O R M E

A: Santiago Gálvez Mamani
MINISTRO DE TRABAJO

DE: Lic. Jenny Susan Torrez Sánchez
JEFE DE LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA
MINISTERIO DE TRABAJO

REF: **AUDITORIA ESPECIAL SOBRE VIATICOS**
CORRESPONDIENTE A LAS GESTIONES 2000 AL
2003, CON INDICIOS DE RESPONSABILIDAD.

FECHA: La Paz, 8 de junio de 2006

7.18.1 ANTECEDENTES, OBJETIVO, OBJETO, ALCANCE Y METODOLOGÍA

7.18.1.1 ANTECEDENTES

En cumplimiento al Programa Operativo Anual de la Dirección de Auditoría Interna de la gestión 2005, la cual se programó en función a la recomendación N° 70

efectuado por la Contraloría General de la República a través del Informe N° EX/OP19/Y01-S1.

7.18.1.2 OBJETIVO

El objetivo de la auditoría es establecer el cumplimiento de las disposiciones legales vigentes relacionadas a la presentación de informes y/o descargos de viáticos asignados para efectuar viajes al interior y exterior de la República.

7.18.1.3 OBJETO

El objeto del presente examen son las transacciones relacionadas a la erogación de recursos por concepto de viáticos asignados a funcionarios y ex – funcionarios del Ministerio de Trabajo y los descargos efectuados por este concepto.

7.18.1.4 ALCANCE

El periodo sujeto a examen comprende las operaciones registradas por este concepto durante la gestiones 2000 al 2003.

7.18.1.5 METODOLOGÍA

Los procedimientos y técnicas de auditoría empleados para la acumulación de evidencia que permita el logro de los objetivos de auditoría mencionados:

La ejecución del trabajo se realizó en función a la aplicación de un Programa de Trabajo diseñado a la medida.

Se revisó la documentación sustentatoria de los gastos que demuestren su existencia y correspondencia a la Institución, así como el cumplimiento de disposiciones legales aplicables y controles emergentes.

Verificación del cumplimiento de las escalas de viáticos establecidas en las disposiciones legales en vigencia.

7.18.2 NORMATIVIDAD APLICADA

Se aplicaron criterios legales y de control interno con base en la siguiente normativa:

- Normas de Auditoría Gubernamental aprobadas con Resolución N° CGR-1/064/2000
- Ley N° 1178 de 20 de julio de 1990 de administración y control Gubernamental.
- Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General de la República, aprobado por el Decreto Supremo N° 23215.
- Reglamento de la responsabilidad por la función pública, aprobado por el Decreto Supremo N° 23318-A.
- Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental emitidas por la Contraloría General de la República.
- Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada (Resolución No. 218040 del 29 de julio de 1997).
- Decreto Supremo N° 26237 de 29 de junio de 2001 Modificaciones al Decreto Supremo N° 23318-A.
- Ley 843 de 20 de octubre de 1986 de Reforma Tributaria.
- Sistema de Control Fiscal, Decreto Supremo N° 14933. Art. 77.
- Reglamento de la Ley Financiera, Decreto Supremo N° 21364.
- Decreto Supremo N° 21781 de 3 de Diciembre de 1987.
- Decreto Supremo N° 19380 de 10 de enero de 1983.
- Decreto Supremo 25488 del 13 de agosto de 1999 deroga el inciso e) del artículo 3 Decreto Supremo N° 19380 referente a la reducción del pago de

Viáticos del 70% por el excedente a los 15 días de comisión, reconociendo el 100% de Viáticos.

- Decreto Supremo N° 27059 de fecha 30 de mayo de 2003.
- Decreto Supremo N° 24035 del 20 de junio de 1995.
- Resolución Ministerial N° 57 de 12 de noviembre de 1993.
- Resolución Ministerial N° 63 de 22 de mayo de 1995.
- Resolución Ministerial N° 71 del 31 de enero de 2001
- Reglamento Específico de Pasajes y Viáticos del Ministerio de Trabajo aprobado mediante Resolución Ministerial N° 602/03 del 19 de septiembre de 2003.

7.18.3 RESULTADOS DEL EXAMEN

De acuerdo al análisis de la cuenta viáticos correspondientes a las gestiones 2000 al 2003, se ha verificado que muchos de los comprobantes de contabilidad no adjuntan el descargo del viaje realizado, es decir los funcionarios declarados en comisión al interior y exterior de la republica, omitieron la presentación de un informe por escrito aprobado por la autoridad superior y otros documentos que sustenten el gasto, como ser pases a bordo y talón de pasaje aéreo los cuales certifiquen la veracidad del viaje realizado.

Tomando en cuenta los niveles de materialidad y significatividad monetaria se definió como criterio considerar para fines de determinación de responsabilidades importes superiores a Bs1.000, los cuales se detallan en el Anexo A⁷³ y corresponden a 34 servidores públicos dentro de los cuales se encuentran funcionarios y ex –funcionarios del Ministerio de Trabajo, cuyo importe total asciende a Bs133.400, 46.

⁷³ *Por motivos de confidencialidad, secreto profesional y ética no mencionamos los resultados de los funcionarios públicos que se detallan en los Anexos A y B.*

Los casos observados con montos inferiores a Bs1.000, se encuentran detallados en el Anexo B, los cuales serán reportados en un informe interno para su recuperación por la vía legal.

La falta de presentación de descargos de los fondos recibidos contraviene la siguiente normativa legal:

Decreto Supremo N° 21364 de 1986, Ley Financiamiento, Capítulo IV De los gastos particulares, viáticos y uso de vehículos. Artículo 26.- Los funcionarios declarados en comisión de servicio al interior de la República, deben presentar informe escrito a la autoridad competente en el plazo máximo de 5 días caso contrario, estos desembolsos serán considerados como gastos particulares y deducidos de los haberes de los comisionados en el mes siguiente.

Según Resolución Ministerial N° 071 del Ministerio de Trabajo de fecha 31 de enero de 2001, Artículo Único.-Los funcionarios del sector público que perciban ingresos por concepto de viáticos o gastos de representación cancelados según escala de montos fijos por día procederán de la siguiente manera:

- 1) Viaje al interior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles siguientes a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no al viaje y a la estadía correspondiente a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dichas facturas, sea imputado contra el impuesto determinado del RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del artículo 8 del Decreto Supremo N° 21531 (Texto ordenado mediante Decreto Supremo N° 24050 de 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

- 2) Viaje al exterior del país.- Presentaran dentro de los diez días hábiles a la finalización del viaje en comisión, facturas, notas fiscales o documentos equivalentes relacionados o no a la comisión, adjuntando los originales de los mismos en el formulario correspondiente a objeto de que el impuesto al valor agregado contenido en dicha factura, sea imputado contra el impuesto determinado en el RC-IVA por el ingreso percibido.

Dichas notas fiscales deberán cumplir con lo establecido en el numeral uno del inciso c) del Art. 8 del Decreto Supremo N° 21531 (Texto ordenado mediante Decreto Supremo N° 24050 de 29 de junio de 1995), excepto en lo referido al plazo de presentación, el mismo que se regirá a lo dispuesto en el anterior párrafo.

El Reglamento Especifico de Pasajes y Viáticos, aprobado mediante Resolución Ministerial N° 602/03 de 19 de septiembre de 2003.

Artículo 17. (Descargo por concepto de pasajes y viáticos).- El servidor publico que hubiere utilizado el beneficio de los pasajes y viáticos, obligatoriamente al retorno del viaje deberá realizar el descargo correspondiente en el plazo de cinco días.

Por lo mencionado anteriormente, los funcionarios y ex – funcionarios detallados en el Anexo A adjunto, no presentaron el descargo correspondiente por lo recursos que les fueron confiados por concepto de viáticos, hecho que generó un daño económico a la entidad, por ende al Estado Boliviano.

Las acciones descritas en párrafos anteriores, de los servidores y ex – servidores públicos detallados en el Anexo A del presente informe, establecidas en el curso de la auditoria y analizadas en el Informe Legal MT-DGAJ/030/06 emitido por la **Dirección General de Asuntos Jurídicos**, adjunto a este, constituyen la base suficiente para establecer la **existencia de indicios de responsabilidad civil** conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley N° 1178 y están sujetos a la aplicación del artículo 77 inciso h) de la Ley del Sistema de Control Fiscal por

apropiación arbitraria de bienes patrimoniales del Estado por Bs133.400,46 y su equivalente en dólares americanos de \$us20.362,61.

7.18.4 RECOMENDACIONES

Recomendamos al Ministerio de Trabajo, en cumplimiento de los artículos 39 y 40 del Decreto Supremo N° 23215, el contenido del presente informe de auditoría, debe ser de conocimiento de los presuntos involucrados de los hallazgos de auditoría que son con indicios de responsabilidad, para que en el plazo de diez días hábiles a partir de su recepción, nos remitan sus aclaraciones y justificaciones, anexando la documentación respaldatoria correspondiente, debidamente legalizada.

Es cuanto informo a su autoridad, para los fines consiguientes.

BIBLIOGRAFIA

- ❖ Bernal Cesar Augusto. Metodología de la Investigación para la Administración y Economía. Prentice Hall.
- ❖ Cepeda Gustavo. Auditoria y Control Interno.
- ❖ Mantilla Samuel Alberto. Control interno estructura conceptual integrada. ECOE-EDICIONES.
- ❖ Mantilla Samuel Alberto. Auditoria 2005. ECOE- EDICIONES
- ❖ Inchausty M. Walter, Métodos de Investigación.
- ❖ Ladrón de Guevara Laureano. Métodos de Investigación.
- ❖ Valeriano Ortiz Luís Fernando. Auditoria Administrativa 1997.
- ❖ Zuazo Yujra Lidia. Papeles de Trabajo de Auditoria Externa e Interna.
- ❖ Ortega Mariño Macario. Sistema de Control Gubernamental.
- ❖ Paiva Quinteros Walter Control Interno
- ❖ NIA 610 Consideraciones del Trabajo de Auditoria Interna
- ❖ Mira Navarro Juan Carlos. Apuntes de Auditoria
- ❖ Gordicz Silva Juan C., Servideo Federico, López Daniel , Dreispiel Gustavo, Ponce Carlos, De Marco Daniel. Auditoria un Nuevo Enfoque Empresarial.
- ❖ Ernst & Young Internacional. Manual de Auditoria
- ❖ Centellas España Rubén. Auditoria Operacional
- ❖ Sierra Molina Guillermo, Orta Pérez Manuel. Teoría de la Auditoria Financiera
- ❖ Ferry George R. Principios de Administración Global. Impreso por continental.
- ❖ La Fuente Chávez Hilarión y Montes Camacho, Niver. Sistemas Contables. Educación y Cultura, Cochabamba – Bolivia, 1998.
- ❖ Méndez Álvarez Carlos. Metodología.
- ❖ Rusenar, Rubén Oscar. Manual de Control Interno.
- ❖ Whittington O Ray. Auditoria un Enfoque Integral, MacGraw-Hill.
- ❖ Zorrilla Arena Santiago, Torres Xaman, Miguel. Metodología de la Investigación.

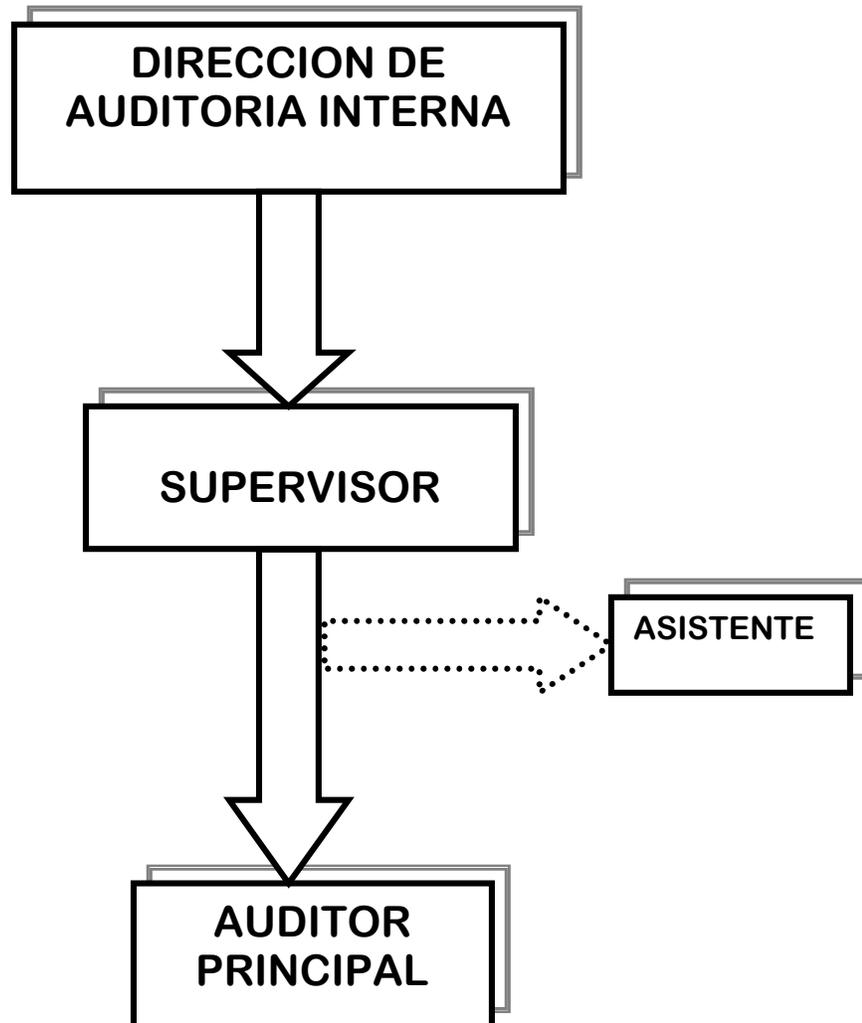
- ❖ Ley N° 1178. Administración y control Gubernamental, Emitido el 20 de julio de 1990.
- ❖ Ley N° 2446 Ley de Organización del Poder Ejecutivo
- ❖ Instituto Americano de Contadores Públicos
- ❖ Reglamento de la Responsabilidad por la Función Publica, Decreto Supremo N° 23318-A
- ❖ Reglamento Para el Ejercicio de las Atribuciones de la Contraloría General de la Republica Decreto Supremo N° 23215
- ❖ Reglamento de la Ley Financial Decreto Supremo N° 21364
- ❖ Reglamento Especifico de Pasajes y Viáticos del 19 de septiembre de 2003
- ❖ Decreto Supremo N° 14933 Sistema de Control Fiscal
- ❖ Decreto Supremo N° 21781
- ❖ Decreto Supremo N° 19380 del 10 de enero de 1983
- ❖ Decreto Supremo N° 25488 del 23 de agosto de 1999
- ❖ Decreto Supremo N° 24035 del 20 de junio de 1995
- ❖ Resolución Ministerial N° 57 del 12 de de noviembre de 1993
- ❖ Resolución Ministerial N° 63 del 22 de mayo de 1995
- ❖ Resolución Ministerial N° 71 del 31 de enero de 2001
- ❖ Colegio de Auditores de la AGN. Manual de Auditoria Financiera.
- ❖ Manual de Procedimientos de la Dirección de Auditoria Interna Ministerio de Trabajo
- ❖ Manual de Auditoria Gubernamental , Auditoria de Gestiones 2005, sección 550
- ❖ Manual de Auditoria Interna, Ministerio de Trabajo.
- ❖ Normas de Auditoria Gubernamental (NAG) Versión 3 Agosto 2002.
- ❖ Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada
- ❖ Normas Generales de Control Interno para el Sector Público Boliviano.
- ❖ Guía para la Aplicación de los Principios, Normas, Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental. Versión 1, diciembre 2002 (Contraloría General de La República)

*Auditoria Especial Sobre Viáticos de las Gestiones
2000 al 2003
Ministerio de Trabajo*

ANEXOS

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA

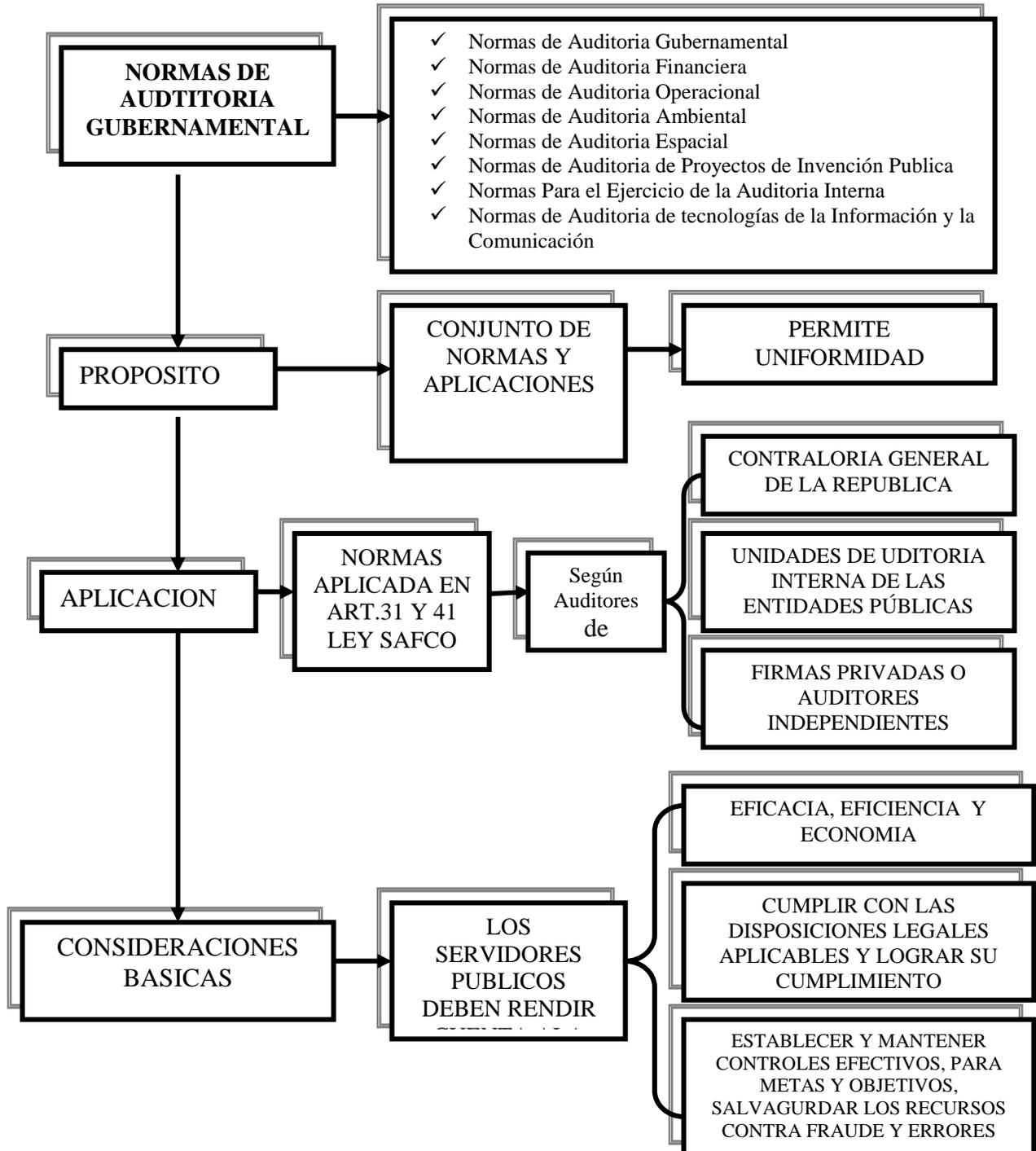
(Anexo 2)



Fuente: Ministerio de Trabajo

PROPOSITO DE LAS NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

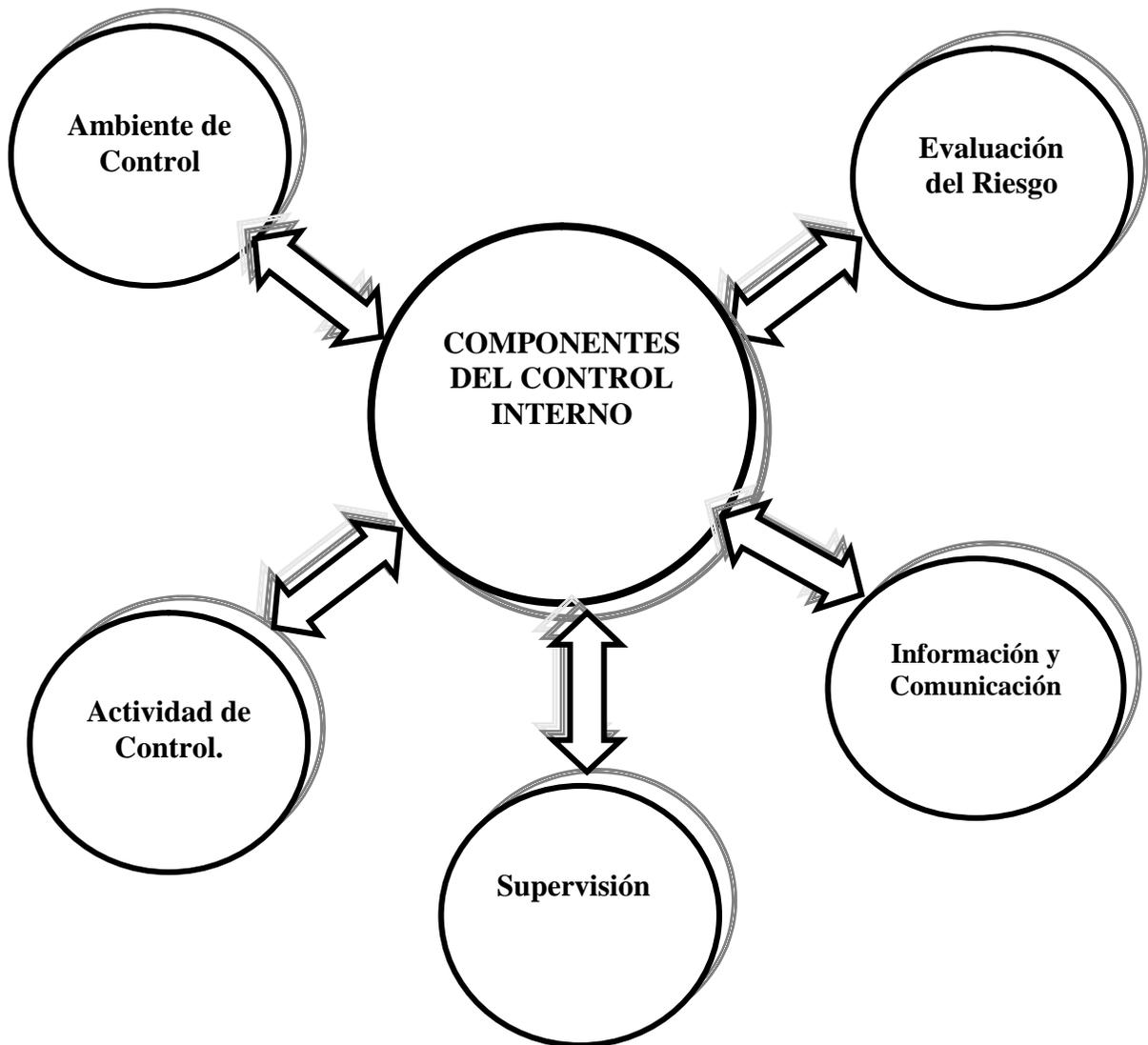
(Anexo 3)



Fuente: Lic. Ortega Mariño Macario , Auditoria Gubernamental

COMPONENTES DEL CONTROL INTERNO

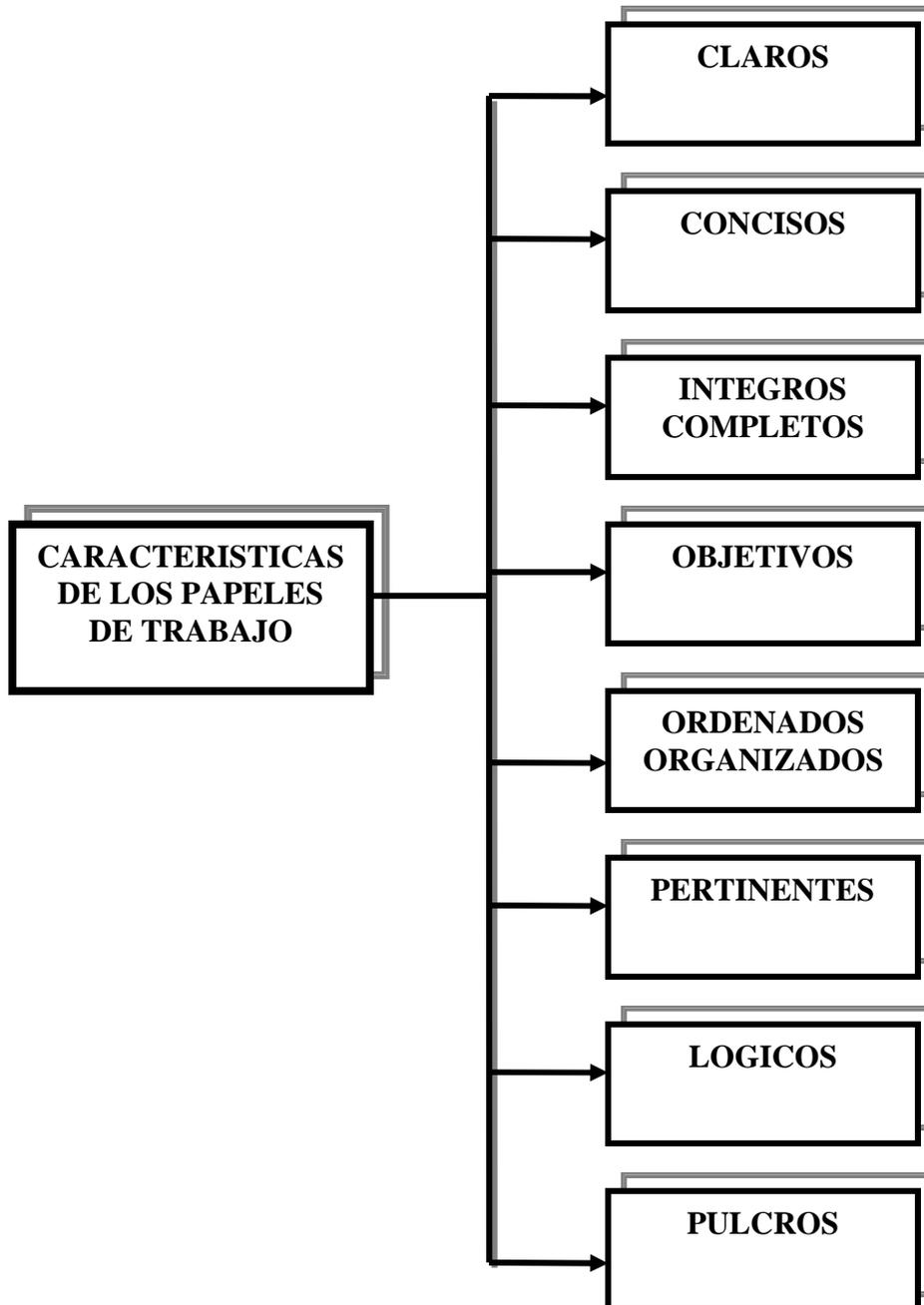
(Anexo 4)



Fuente: Centellas España Rubén, Auditoría Operacional

CARACTERÍSTICAS TÉCNICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

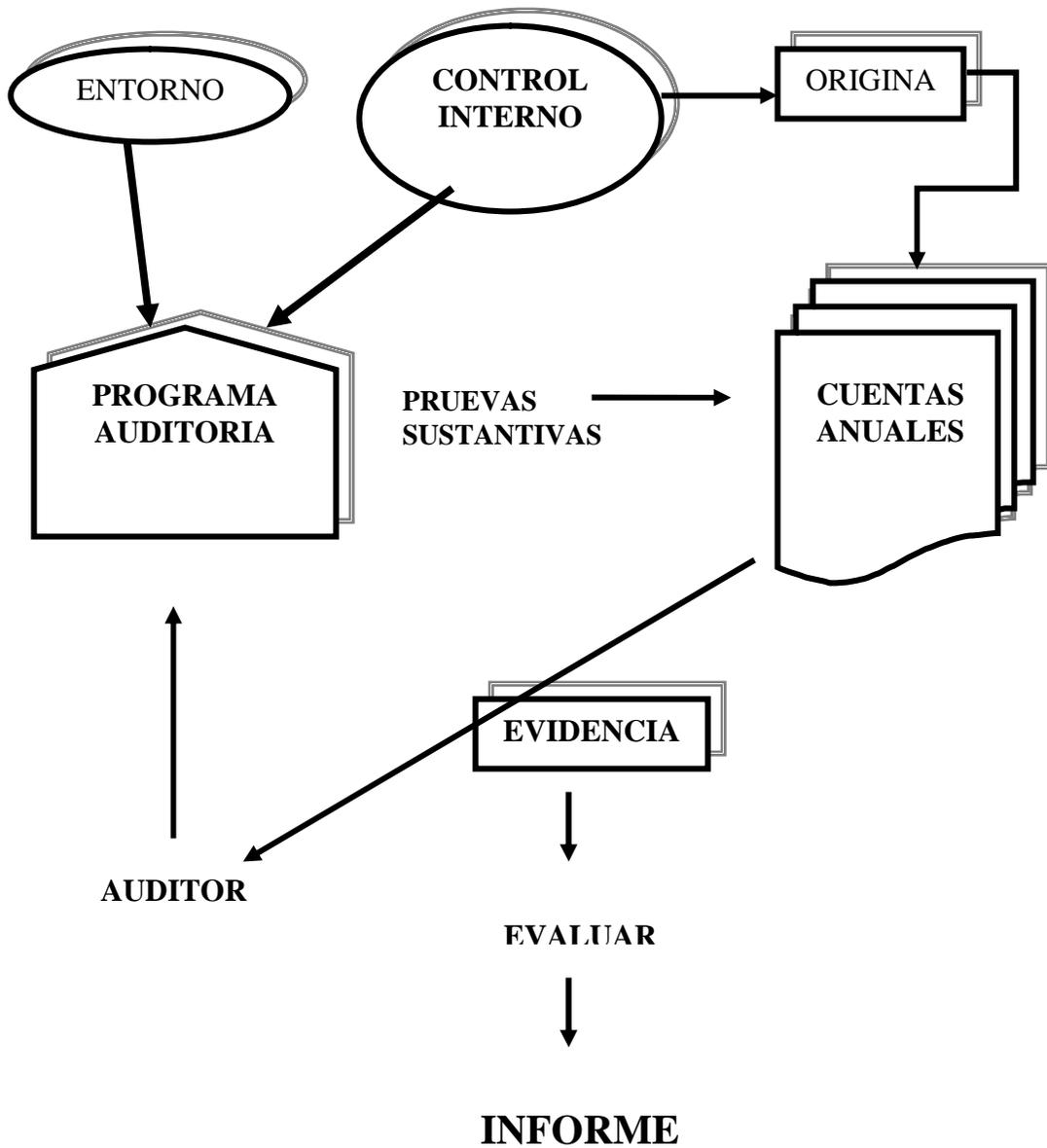
(Anexo 8)



Fuente: Lic. Zuazo Y. Lidia, Papeles de Trabajo de Auditoria Externa e Interna

MARCO TEORICO DEL INFORME DE AUDITORIA

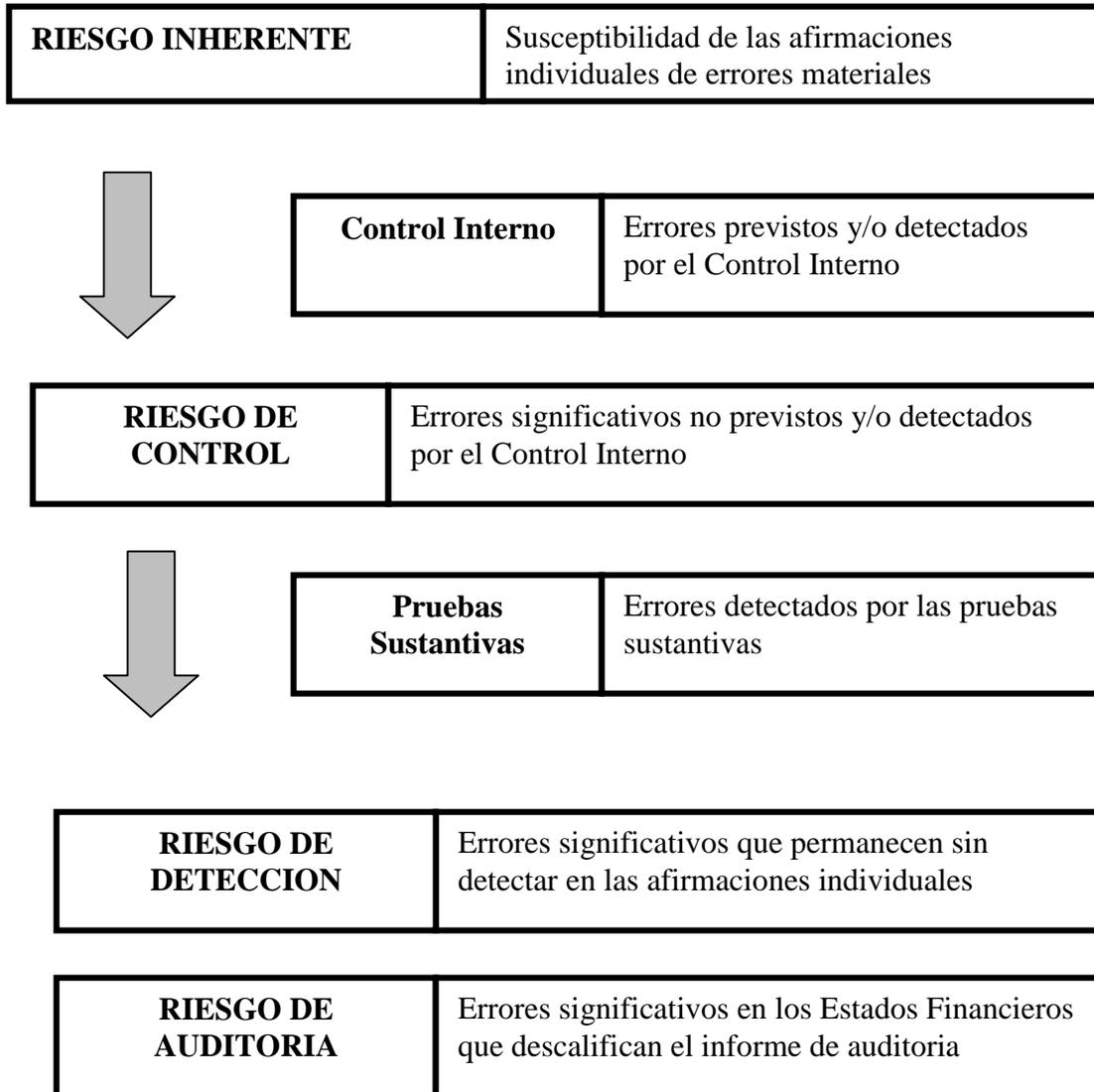
(Anexo 9)



Fuente: Sierra Molina Guillermo J., Orta Pérez Manuel, Teoría de la Auditoría Financiera

DETERMINACION DE LOS RIESGOS DE AUDITORIA (RESUMEN)

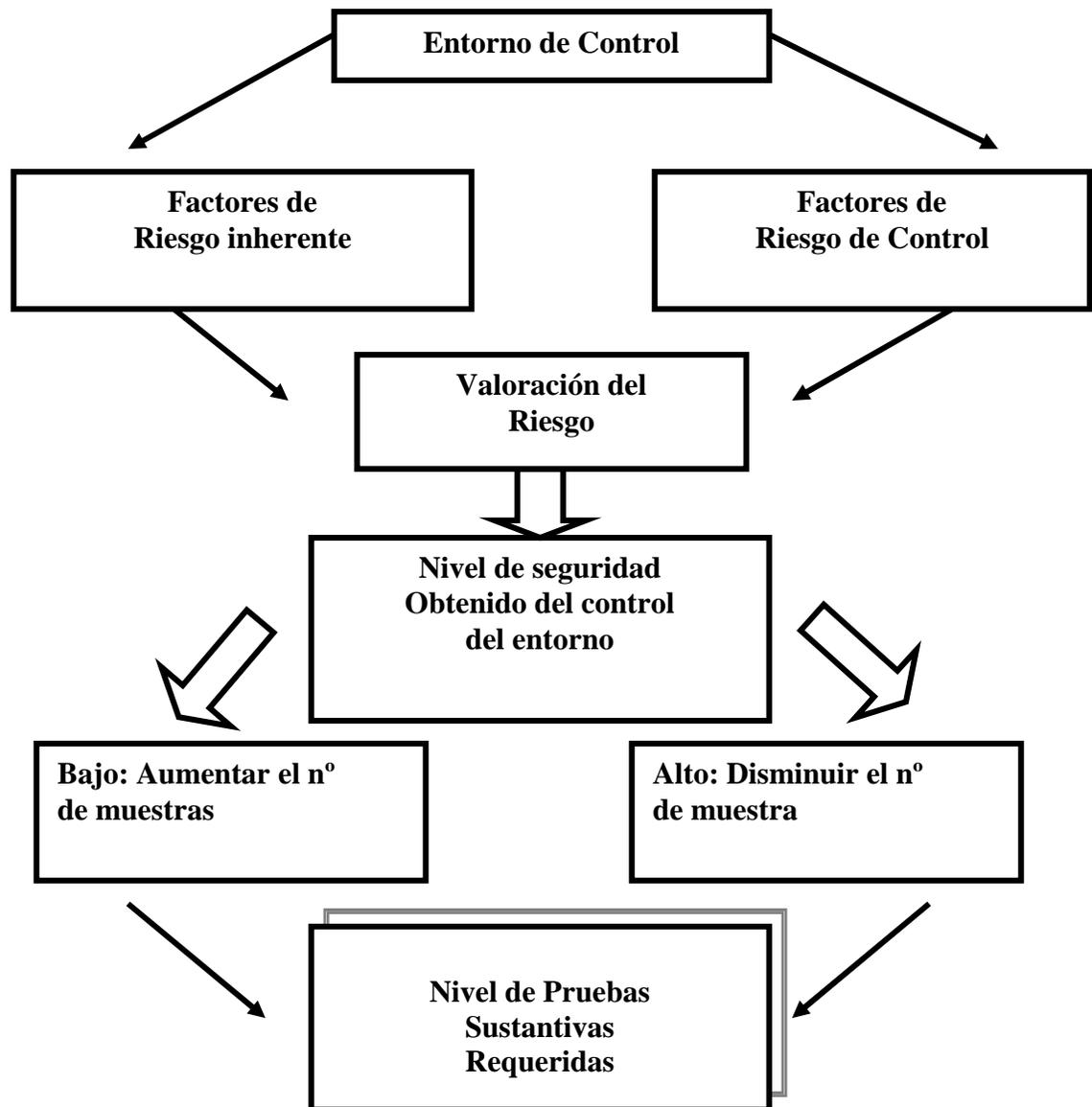
(Anexo 7)



Fuente: Creación Propia

ENFOQUE DE RIESGO

(Anexo 5)

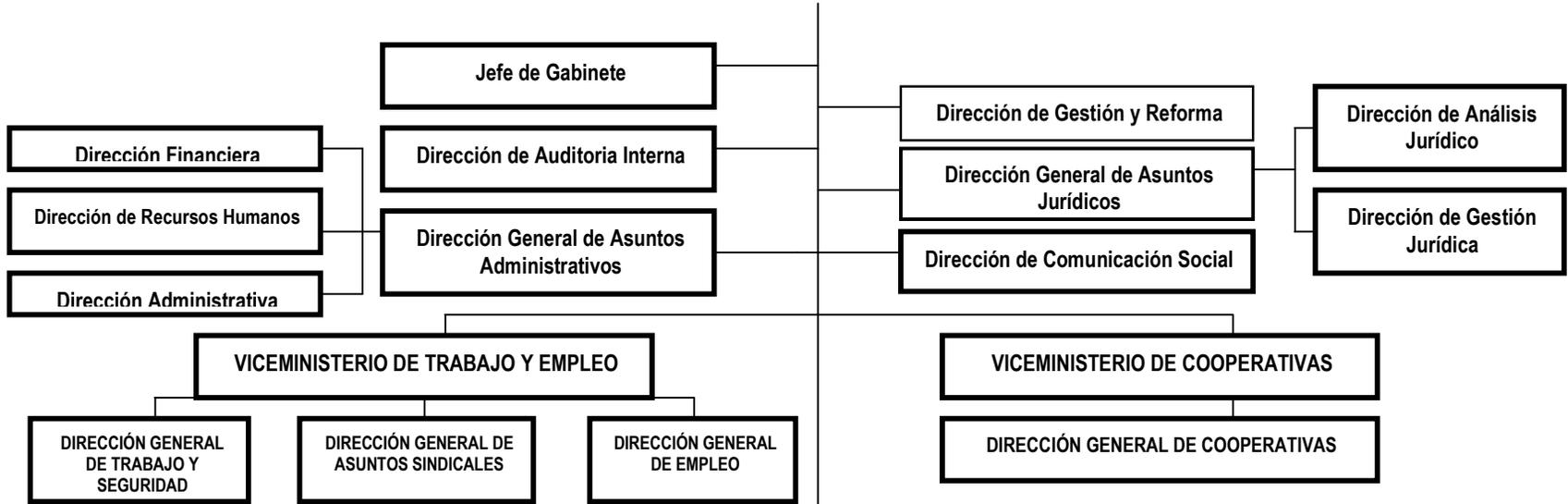


Fuente: Sierra Molina Guillermo J., Orta Pérez Manuel, Teoría de la Auditoría Financiera

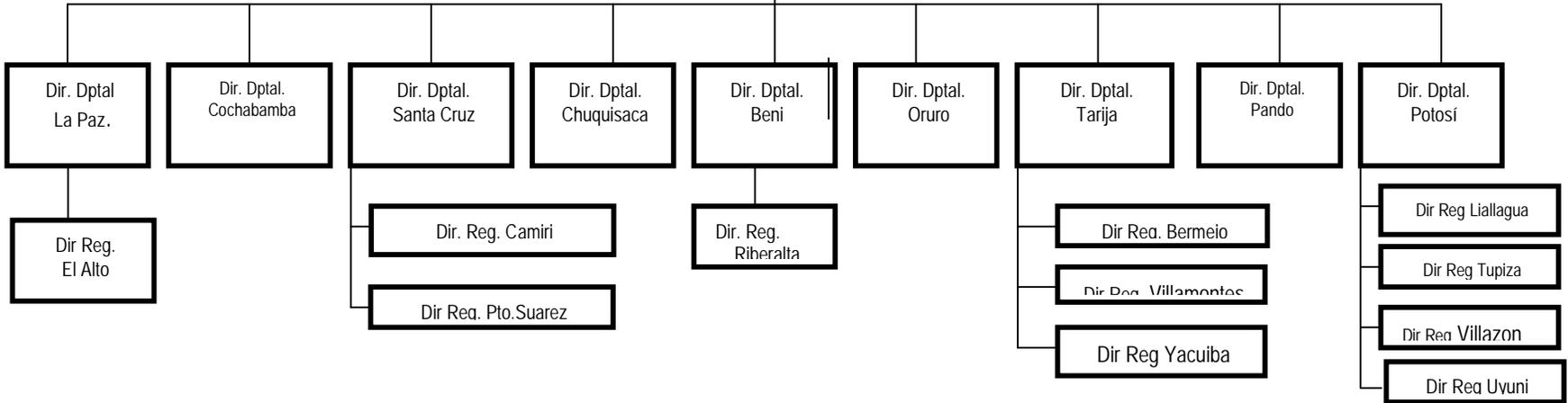
(Anexo 1)

MINISTERIO DE TRABAJO

Nivel Normativo

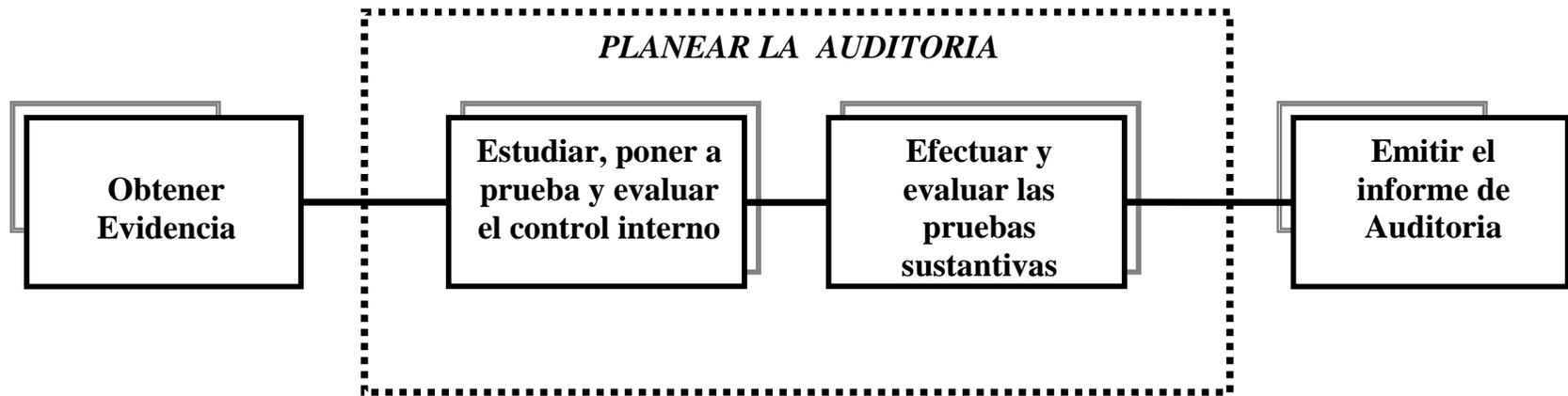


Nivel Operativo



PLANIFICACION DE AUDITORIA

(Anexo 6)



Fuente: Paiva Quinteros Walter, Control Interno