

POR LA CUAL SE ACTUALIZA EL MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (MAGU) PARA LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS SUJETAS A LA FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Y SE DEJA SIN EFECTO LA RESOLUCIÓN CGR N° 146 DEL 25 DE MARZO DE 2019.

Asunción, **31 OCT. 2019**

VISTA: La Constitución Nacional, la Ley N° 276/94 "Orgánica y Funcional de la Contraloría General de la República", la Ley N° 1535/99 "De Administración Financiera del Estado", la Resolución CGR N° 146/19; y,

CONSIDERANDO: Que, en base a lo dispuesto en la Constitución Nacional, la Contraloría General de la República es el órgano de control de las actividades económicas y financieras del Estado, de los Gobiernos Departamentales y de las Municipalidades.

Que, el Artículo 2° de la Ley N° 276/94 "Orgánica y Funcional de la Contraloría General de la República", establece: "La Contraloría General, dentro del marco determinado por los Artículos 281 y 283 de la Constitución Nacional, tiene por objeto velar por el cumplimiento de las normas jurídicas relativas a la administración financiera del Estado y proteger el patrimonio público, estableciendo las normas, los procedimientos requeridos y realizando periódicas auditorías financieras, administrativas y operativas...".

Que, el Artículo 9° inc. ñ) de la Ley N° 276/94, dispone como deber y atribución de la Contraloría General: "Revisar y evaluar la calidad de las auditorías tanto internas como externas de las instituciones sujetas a su fiscalización y control", por lo que resulta pertinente disponer parámetros claros a los efectos de la citada evaluación.

Que, el Artículo 59 de la Ley N° 1535/99 "De Administración Financiera del Estado", Título VII "Del Sistema de Control y Evaluación", dispone: "El sistema de control de la Administración Financiera del Estado será externo e interno, y estará a cargo de la Contraloría General de la República, de la Auditoría General del Poder Ejecutivo y de las Auditorías Internas Institucionales". Para la consecución de los objetivos del citado sistema, se requiere de instrumentos que contribuyan a la implementación de mejores prácticas de auditoría.

Que, las Normas de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés) han sido promulgadas por la Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, para la mejora de la auditoría del sector público en todo el mundo, para promover el desarrollo y la transferencia de conocimientos, y aumentar las capacidades profesionales, a través de la presencia e influencia de sus miembros.

Que, este Organismo Superior de Control ha suscrito un compromiso a nivel regional en el seno de la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), para la implementación de las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

Que, la Contraloría General de la República es un Organismo Constitucional enfocado en la mejora continua de los productos y servicios de control gubernamental, con el objetivo de apoyar de manera transversal al incremento de la calidad de vida de la sociedad, buscando con la ejecución de las diversas actividades de control que realiza, la mejora en la gestión de los Organismos y Entidades del Estado sujetos a su fiscalización.



POR LA CUAL SE ACTUALIZA EL MANUAL DE AUDITORÍA GUBERNAMENTAL (MAGU) PARA LAS INSTITUCIONES PÚBLICAS SUJETAS A LA FISCALIZACIÓN Y CONTROL DE LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, Y SE DEJA SIN EFECTO LA RESOLUCIÓN CGR N° 146 DEL 25 DE MARZO DE 2019.

///...

Que, por Resolución CGR N° 146 del 25 de marzo de 2019, se actualiza el Manual de Auditoría Gubernamental (MAGU) para las instituciones públicas sujetas a la fiscalización y control de la Contraloría General de la República y se deja sin efecto la Resolución CGR N° 592 de fecha 07 de julio de 2017.

POR TANTO, en ejercicio de sus facultades constitucionales y legales,

EL CONTRALOR GENERAL DE LA REPÚBLICA

RESUELVE:

- Artículo 1° Actualizar** el Manual de Auditoría Gubernamental (MAGU) para los Organismos y Entidades del Estado sujetos a la fiscalización y control de la Contraloría General de la República, a partir de la fecha de la presente resolución, el cual se anexa y forma parte de la misma.
- Artículo 2° Dejar sin efecto** la Resolución CGR N° 146 del 25 de marzo de 2019.
- Artículo 3° Comunicar** a quienes corresponda y cumplido, **archivar**.



Dr. CAMILO D. BENÍTEZ ALDANA
Contralor General
de la República

CDBA/U/gf

**MANUAL DE AUDITORÍA
GUBERNAMENTAL
MAGU
Versión 3**

Adaptado a las Normas Internacionales de Control Gubernamental

Criterios de Control
Gubernamental

Manual de Auditoría Gubernamental

El presente documento fue elaborado con el apoyo del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), en el marco del Proyecto "Fortalecimiento del Sistema de Control Gubernamental" – ATN/OC-13604-PR.

Consultoría:

Luis Esteban Arrieta Castellar (Consultor Internacional)

Enlaces Técnicos - CGR:

Gladys Fernández (Directora General de Auditoría)

Humberto Franco (Director General de Auditoría)

Actualización

Gladys Fernández de Chenú Abente (Directora General de Control Gubernamental)

José Torales Servín (Director General de Gabinete)

Roberto Careaga (Director General de Gestión del Conocimiento y Formación Académica)

Elizabeth Del Pozo (Directora de Dictámenes y Procedimientos Misionales)

Asunción, octubre 2019



| | |
|--|----|
| CAPÍTULO I. GENERALIDADES DEL PROCESO AUDITOR..... | 2 |
| 1. La Gestión y el Control Gubernamental..... | 2 |
| 2. Definición de Auditoría Gubernamental..... | 3 |
| 3. LAS ISSAI y los Principales Tipos de Auditoría..... | 4 |
| 3.1. Auditoría Financiera..... | 6 |
| 3.2. Auditoría de Desempeño..... | 6 |
| 3.3. Auditoría de Cumplimiento..... | 7 |
| CAPÍTULO II. PRINCIPIOS GENERALES ASOCIADOS AL AUDITOR..... | 12 |
| 4. Sobre la Calidad del Auditor..... | 12 |
| 4.1 Ética e Independencia..... | 12 |
| 4.2. Juicio Profesional, Diligencia Debida y Escepticismo..... | 14 |
| 4.3. Control de Calidad..... | 15 |
| 4.4. Gestión y Habilidad del Equipo de Auditoría..... | 16 |
| 4.5. Riesgo de Auditoría..... | 17 |
| 4.6. Materialidad..... | 18 |
| 4.7. Documentación..... | 19 |
| 4.8. Comunicación..... | 20 |
| CAPÍTULO III. PRINCIPIOS ASOCIADOS A LA AUDITORÍA..... | 22 |
| 5. Articulación del Proceso de Auditoría..... | 22 |
| 5.1. Programación de la Auditoría..... | 22 |
| 5.2. Asignación del Trabajo..... | 24 |
| 6. Fase de Planeación..... | 25 |
| 6.1. Instalación de la Auditoría..... | 25 |
| 6.2. Comprensión del Ente Auditado..... | 26 |
| 6.3. Evaluación de Riesgos..... | 30 |
| 6.3.1. Evaluación preliminar del control interno..... | 31 |
| 6.3.2. Norma de Requisitos Mínimos para un Sistema de Control Interno..... | 32 |
| 6.4. Riesgos de Fraude..... | 34 |
| 6.5. Plan de Trabajo y Programas de Auditoría..... | 36 |
| 6.5.1 Matriz de Planificación..... | 36 |
| 7. Fase de Ejecución..... | 44 |
| 7.1. Obtención de la Evidencia..... | 44 |
| 7.2. Matriz de Hallazgos..... | 48 |
| 7.3. Obtención de Conclusiones..... | 49 |
| 8. Fases de Informe y Seguimiento..... | 50 |
| 8.1. Preparar el Informe de Auditoría..... | 51 |
| 8.2. Dar Seguimiento a los Aspectos Relevantes..... | 54 |



Manual de Auditoría Gubernamental

PRESENTACIÓN

El presente documento ha sido denominado: Manual de Auditoría Gubernamental (MAGU)¹, que se constituye como un instrumento para que el auditor gubernamental, realice su trabajo de control de manera estandarizada y con altos criterios de ética, profesionalismo y calidad.

El manual consta de tres capítulos, los cuales han sido subdivididos en nueve partes.

El Capítulo I, **Generalidades del Proceso Auditor**, contiene cuatro partes. Se expone el contexto general en el que se apoya o soporta la labor que le ha sido encomendada a los distintos organismos que constituyen el Sistema de Control de la Administración Financiera del Estado, como lo son la Contraloría General de la República, la Auditoría General del Poder Ejecutivo y las Auditorías Internas Institucionales. Por tal razón, el capítulo inicia con una mención general de la función importante de control en la gestión gubernamental como garante de la transparencia y eficiencia con que deben ser administrados los recursos públicos. Asimismo, se presenta una definición de la auditoría gubernamental conforme ha sido enunciada en las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), y se ofrece una explicación aproximada de lo que es la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras del Estado (INTOSAI), de donde emanan las normas de control gubernamental aplicables al sector público. El capítulo finaliza con la exposición de los aspectos relativos a la aplicación del manual.

El Capítulo II, **Principios Asociados al Auditor**, hace referencia a los principios que enmarcan y aseguran el actuar de los auditores – se entiende por auditores, no solo a aquellos que realizan de manera directa el control fiscal, incluye a los jefes, directivos y titulares de los organismos de control – y del proceso mismo de la auditoría. Los Principios que incluyen aspectos de conducta ética y profesional, se refieren a la ética e independencia, y al juicio profesional, diligencia debida y escepticismo; así como las condiciones para conformar el equipo de auditoría. Los aspectos de riesgo de auditoría, materialidad, documentación y comunicación, señalan los lineamientos de acción que deben ser considerados por los organismos de control para asegurar un excelente resultado del ejercicio de control.

El Capítulo III, **Principios Asociados a la Auditoría**, se relaciona con las actividades que deben ser efectuadas por el auditor en las cuatro fases de la auditoría gubernamental: Planeación, Ejecución, Informe y Seguimiento. Los encargados del control gubernamental, deberán programar las auditorías y conformar los diferentes equipos de trabajo que planificarán los procedimientos considerando los riesgos asociados a la auditoría y a la materia en cuestión. En la fase de ejecución, el auditor buscará la evidencia suficiente y de calidad que le permita soportar los hallazgos y conclusiones que serán expuestas en el Informe escrito. Como resultado, las instituciones auditadas

¹ Aprobado por Resolución CGR N° 1195 de fecha 07 de noviembre de 2008, quedando vigente además, en forma complementaria, lo aprobado por Resolución CGR N°353 de fecha 04 de mayo de 2016.



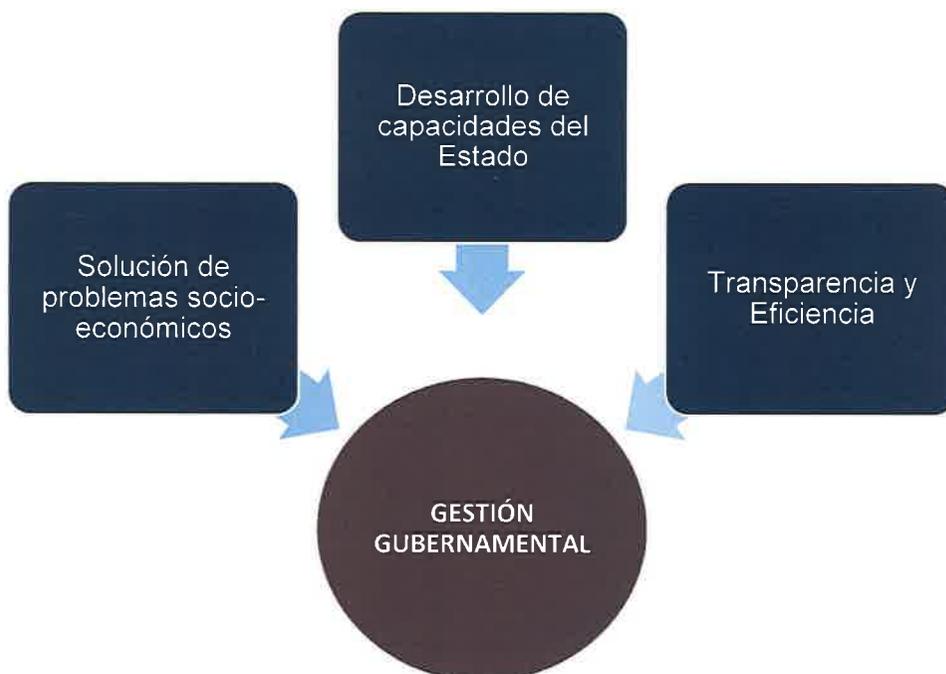
Manual de Auditoría Gubernamental

deberán preparar los Planes de Mejoramiento para implementar los ajustes necesarios para evitar errores e irregularidades en el manejo del patrimonio público.

CAPÍTULO I. GENERALIDADES DEL PROCESO AUDITOR

1. La Gestión y el Control Gubernamental

La gestión gubernamental se basa principalmente en tres aspectos. El primero de ellos está relacionado con establecer las necesidades de la población y buscar mecanismos para solucionarlos. Responde a las necesidades de la población, asegura la gobernabilidad y afianza la democracia. El pueblo cree en sus dirigentes, y por lo tanto, se asegura el desarrollo y crecimiento de los países.



El segundo de los aspectos, es la vía o mecanismos que utilizan los gobiernos para llevar a cabo las acciones tendientes a ejercer la gobernabilidad. El desarrollo de las capacidades del Estado se da a través de los lineamientos constitucionales y legales que le permiten desempeñar las funciones conferidas. Los programas y proyectos de gobierno se hacen posibles mediante el establecimiento de la Ley de Presupuesto, que destina los recursos con que cuenta el Estado para ejecutar dichos programas y proyectos. A través de los Ministerios, Secretarías Ejecutivas, Gobiernos Departamentales y Municipales, Entes Autónomos y Autárquicos, Entidades Públicas de Seguridad Social, Empresas Públicas, Entidades Financieras Oficiales, de la Administración, quienes tienen la obligación de mejorar las condiciones de vida de la población.



Manual de Auditoría Gubernamental

El último de éstos aspectos, es cómo se desarrolla la actividad gubernamental. En cada acción de los funcionarios y servidores públicos, debe primar la transparencia y eficiencia con que dichos recursos deben ser administrados.

La función de los organismos de control gubernamental es la de vigilar que los aspectos mencionados se cumplan de manera expedita. Es decir, velar por el cumplimiento de los resultados de la gestión pública, de manera transparente y acorde con los preceptos constitucionales, legales y reglamentarios. Luego, las finalidades del control gubernamental pueden resumirse en: i) mejorar la capacidad del Estado para responder a las necesidades de la población; ii) detectar/evitar los errores que afectan la confiabilidad de los procedimientos y fuentes de información, la base de la gobernabilidad es la confianza en sus estamentos; iii) fomentar y exigir la transparencia y el cuidado en el manejo de los recursos públicos puestos a disposición; y iv) realizar recomendaciones y verificar que las medidas para mejorar la administración pública sean adoptadas.

En la Constitución Nacional del Paraguay y disposiciones legales vigentes han sido establecidos para que la labor de control sea ejercida por la Contraloría General de la República (CGR), como el organismo rector; y que al Sistema de Control se integre, desde el Ejecutivo, a la Auditoría General del Poder Ejecutivo (AGPE) y las Auditorías Internas Institucionales (AII). El mandato y función asignados se lleva a cabo mediante la *auditoría gubernamental*.

2. Definición de Auditoría Gubernamental

"En general, la auditoría del sector público puede describirse como un proceso sistemático en el que de manera objetiva se obtiene y se evalúa la evidencia para determinar si la información o las condiciones reales están de acuerdo con los criterios establecidos. La auditoría del sector público es esencial, ya que proporciona, a los órganos legislativos y de supervisión, a los encargados de la gobernanza y al público en general, información y evaluaciones independientes y objetivas concernientes a la administración y el desempeño de las políticas, programas u operaciones gubernamentales²"

Con esta definición, se aporta un nuevo elemento, que es el destinatario de la información que produce el auditor. En una auditoría se tiene a los siguientes intervinientes:

- *El auditor:* En la auditoría del sector público, el papel del auditor está a cargo del Titular del organismo de control y de las personas a quienes les es delegada la tarea de llevar a cabo las auditorías. La responsabilidad general de la auditoría del sector público se otorga, conforme al mandato Constitucional o legal, al organismo de control.
- *La parte responsable:* en la auditoría del sector público, las responsabilidades relevantes se determinan a nivel constitucional y/o legal. Las partes responsables asumen la custodia sobre la información de la materia en cuestión y de la atención de las recomendaciones.
- *Usuarios previstos o partes interesadas:* los individuos, organizaciones o áreas de las mismas para quienes el auditor elabora el informe de auditoría. Los usuarios previstos pueden ser órganos legislativos o de vigilancia y supervisión, con facultades de gobernanza, o el público en general.

² Definición expresada en los Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público, ISSAI 100.

Manual de Auditoría Gubernamental

Es a partir del destinatario que se encuentra el valor agregado de la función de auditoría, que confiere una visión de si la administración pública está llevándose a cabo como debería, en términos de transparencia e impacto.

La ISSAI 100 expresa:

"Todas las auditorías del sector público contribuyen a la buena gobernanza ya que:

- *Proporcionan a los usuarios previstos información independiente, objetiva y confiable, así como conclusiones u opiniones basadas en evidencia suficiente y apropiada relativa a las entidades públicas;*
- *Mejoran la rendición de cuentas y la transparencia, promoviendo la mejora continua y la confianza sostenida en el uso apropiado de los fondos y bienes públicos, y en el desempeño de la administración pública;*
- *Fortalecen la eficacia tanto de aquellos organismos que, dentro del marco constitucional, ejercen labores de supervisión general y funciones correctivas sobre el gobierno, como de los responsables de la administración de actividades financiadas con fondos públicos;*
- *Crean incentivos para el cambio, proporcionando conocimiento, análisis completos y recomendaciones de mejora bien fundamentadas."*

3. LAS ISSAI y los Principales Tipos de Auditoría

La Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) es la organización central para la fiscalización del sector público en forma externa. La INTOSAI ha proporcionado un marco institucional para la transferencia y el aumento de conocimientos para mejorar la fiscalización pública exterior, y por lo tanto fortalecer la posición, la competencia y el prestigio de las distintas EFS en sus respectivos países.

La INTOSAI desarrolla las normas, lineamientos y mejores prácticas bajo los auspicios de los tres comités permanentes de la INTOSAI: el Comité de Normas Profesionales, el Comité de Intercambio de Conocimientos y el Comité de Creación de Capacidades. Los Grupos Regionales de Trabajo tienen la tarea de apoyar las metas de la INTOSAI a nivel regional y ofrecen a los miembros un foro para una cooperación específica y experta.

Las Normas de Auditoría de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por su sigla en inglés) han sido promulgadas por la INTOSAI a efectos de proveer un marco de trabajo institucionalizado a las Entidades Fiscalizadoras Superiores, para la mejora de la auditoría del sector público en todo el mundo, promover el desarrollo y la transferencia de conocimientos, aumentar las capacidades profesionales y la presencia e influencia de sus miembros en sus respectivos países.

Las ISSAI forman una jerarquía de pronunciamientos oficiales con cuatro niveles:

Nivel 1 – También conocida como la Declaración de Lima. La Norma contiene los Principios Fundamentales del marco normativo de las EFS. Se relaciona con las Competencias de Control, en las que se expresa que puede ser posterior y permea todas las actividades del Estado, lo que incluye los niveles central y descentralizado.

Manual de Auditoría Gubernamental

La autonomía es un requisito indispensable para el trabajo objetivo de los auditores. Debe haber autonomía funcional, financiera y técnica. La integración del personal, es básica para que el trabajo se realice de manera correcta, siguiendo lineamientos para realizar auditorías que respondan a las necesidades de la población. La Presentación de Informes a las partes interesadas, es la ventana de los órganos de control. Los Informes deben registrar las conclusiones del auditor y ser expresados de manera sencilla, clara y contener los hallazgos que han sido debidamente soportados.

Nivel 2 – Los requisitos del nivel 2 requieren el desarrollo de la capacidad de la EFS en tres áreas, a saber: de la capacidad institucional, de la capacidad de los sistemas organizacionales, y de capacidades profesionales. El mandato Constitucional y legal de las EFS es necesario para que se pueda determinar su accionar, con titulares nombrados por períodos fijos y que puedan actuar de manera objetiva e independiente, con relaciones claras con las partes interesadas.

Nivel 3 – Principios Fundamentales de Auditoría (ISSAI 100-999) Los Principios Fundamentales de Auditoría expresan la esencia de la auditoría del sector público. Contienen los pronunciamientos comunes hechos por miembros de la INTOSAI sobre los principios profesionales, reconocidos de manera general. La ISSAI 100, si bien contiene aspectos relevantes a la Auditoría Financiera, contiene todos los aspectos generales para cualquier tipo de auditoría. Conforme a lo expresado, establece las etapas de la auditoría: Planeación, Ejecución, Informe y Seguimiento. La ISSAI 200 hace referencia a las auditorías financieras y establece todos los aspectos relacionados con ella. Por su parte, la ISSAI 300 lo hace para la auditoría de desempeño introduciendo su finalidad, objetivo, enfoque y menciona los parámetros de: Economía, Eficacia y Eficiencia. Finalmente, la ISSAI 400 hace referencia a la auditoría de Cumplimiento.

Nivel 4 - Directrices de Auditoría. Sustentan la práctica de auditorías efectivas e independientes a las entidades del sector público. Son lineamientos más específicos, detallados y operativos (ISSAI 1000-5999). Los auditores pueden encontrar las herramientas necesarias para llevar a cabo auditorías financieras (ISSAI 1000 a 2999), auditorías de desempeño (ISSAI 3000 a 3999), y auditorías de cumplimiento (4000 a 4999).

La segunda familia de Directrices, son las denominadas como de temas específicos e incluyen, como su nombre lo indica las auditorías de las instituciones internacionales (5000 a 5099), auditoría ambiental (5100 a 5199), auditoría de la privatización (5200 a 5299), auditoría de TI (5300 a 5399), auditoría de la deuda pública (5400 a 5499), directrices de auditoría de ayuda del desastre (5500 a 5999) y guía para la revisión entre pares (5600 a 5699).

Las Directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOV) incluyen las Directrices sobre Normas de Control Interno (INTOSAI GOV 9100-9199) la de Coordinación y cooperación entre las EFS y los auditores internos en el sector público (INTOSAI GOV 9150), entre otras. La INTOSAI GOV 9200-9299 incluye Directrices sobre Normas de Contabilidad, que contiene la INTOSAI GOV 9250 – El Marco Integrado de Rendición Financiera de Cuentas.

Las auditorías tienen diferentes objetivos, dependiendo de lo que se debe controlar. Según las Normas de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), los tres (3) principales tipos de auditorías son: Financiera, de Desempeño, y de Cumplimiento.



Manual de Auditoría Gubernamental

3.1. Auditoría Financiera

Se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad a la emisión de los estados e informes financieros, con el propósito de dictaminar sobre los estados financieros y formular conclusiones sobre la razonabilidad de las cifras y el cumplimiento del marco de emisión de información financiera aplicable³. Para ello, verificará si los estados financieros cumplen con los atributos que le son pertinentes:

| ATRIBUTO | DEFINICIÓN |
|---------------------------|--|
| Relevancia | Cuando la información proporcionada es propicia con la naturaleza de la organización y de igual manera con el propósito de los estados financieros. |
| Integralidad | En su conjunto, las cuentas y transacciones proporcionan toda la información financiera; por lo tanto, no hay omisión de datos, saldos o eventos que pudiesen afectar las conclusiones basadas en los estados financieros. |
| Confiability | La información proporcionada refleja la sustancia económica de eventos y transacciones, incluyendo su forma legal. |
| Neutralidad y Objetividad | No hay sesgos en la información obtenida en los estados financieros. |
| Comprensibilidad | La información contenida en los estados financieros es tan clara y completa que no da origen a interpretaciones significativamente diferentes. |

En consecuencia, el objetivo del auditor al realizar este tipo de auditoría es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores o irregularidades significativos, e informar y comunicar un dictamen resultado de la auditoría.

3.2. Auditoría de Desempeño

Es un examen independiente, objetivo y confiable acerca de que si las iniciativas, acciones, sistemas, operaciones, programas, actividades u organizaciones del Estado operan de conformidad con los Principios de la Buena Gestión Pública (economía, eficiencia y eficacia), y si existen áreas de mejora⁴.

Los principios de la buena gestión pública, se definen a continuación:

El principio de **Economía** se refiere a la forma como la administración minimiza el costo de los recursos utilizados para desempeñar una actividad, sin comprometer las normas de calidad. Los recursos deberán estar disponibles a tiempo, en las cantidades debidas, con la calidad apropiada y al mejor precio.

El principio de **Eficiencia** significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Es la relación entre los recursos empleados, las condiciones dadas y los resultados obtenidos en términos de cantidad, calidad y tiempo de ejecución.

El principio de **Eficacia**, hace referencia al cumplimiento de los objetivos planeados para lograr los resultados previstos.

³Basado en los *Principios Fundamentales de Auditoría Financiera*, ISSAI 200.

⁴Basado en el contenido de los Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño, ISSAI 300.



Manual de Auditoría Gubernamental

Por lo tanto, este tipo de auditoría se enfoca en la actividad y los resultados más que en los informes o cuentas.

3.3. Auditoría de Cumplimiento

Se define como una evaluación independiente con el propósito de establecer si un asunto en particular cumple con las disposiciones constitucionales, legales y normativas que le son aplicables⁵.

El objetivo de la auditoría de cumplimiento del sector público es, por lo tanto, permitir a la EFS evaluar si las actividades de las entidades públicas cumplen con las autoridades que las rigen. Esto involucra presentar informes sobre el grado en que la entidad auditada cumple con los criterios establecidos. Los informes pueden variar entre opiniones breves, estandarizadas y diferentes formatos de conclusiones, presentados de manera extensa o breve. La auditoría de cumplimiento puede tratar sobre la regularidad (cumplimiento con los criterios formales, tales como leyes, regulaciones y convenios relevantes) o con la decencia (observancia de los principios generales que rigen una sana administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos). Mientras que la regularidad es el enfoque principal de la auditoría de cumplimiento, también la decencia puede ser un asunto pertinente dado el contexto del sector público, en el que existen ciertas expectativas relacionadas con la administración financiera y el comportamiento de los funcionarios públicos. Dependiendo del mandato de la EFS, el alcance de la auditoría puede, por lo tanto, incluir aspectos sobre decencia⁶.

Las conclusiones emanadas de este tipo de auditorías pueden ser expresadas como un dictamen escrito sobre el cumplimiento o como una respuesta a preguntas específicas de la auditoría.

Las auditorías descritas anteriormente pueden formar parte de una auditoría combinada, lo que permitirá obtener resultados mucho más completos o significativos.



⁵Basado en el contenido de los Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento, ISSAI 400.

⁶ Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento, ISSAI 400.

Manual de Auditoría Gubernamental

Las características significativas de los diferentes tipos de auditoría se muestran a continuación:

| Características | Auditoría Financiera | Auditoría de Desempeño | Auditoría de Cumplimiento |
|-------------------|---|---|---|
| Objetivo | Determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable. El alcance de las auditorías financieras en el sector público puede estar definido por el mandato de las EFS como una serie de objetivos de auditoría adicionales a los objetivos de una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de emisión de información financiera ISSAI. | Examinar si la gestión pública cumple con los principios de economía, eficiencia y eficacia. | Verificar que las actividades desarrolladas por los diferentes agentes que intervienen en el manejo de los recursos públicos han cumplido con la normativa vigente que le es aplicable. |
| Enfoque | Cumplimiento de los requisitos contables aplicados a los agentes responsables del manejo, administración y reporte de las finanzas del organismo auditado. | Basado en los resultados y los problemas que presenta la administración y su impacto en la población. | Seguimiento a las disposiciones legales y los riesgos asociados por el incumplimiento de pactos y acuerdos. |
| Alcance/Cobertura | Se focaliza en la posición financiera, intereses generados, pagos, manejo del mercado, proyecciones, utilización de los recursos, manejo de información, preparación de informes. | Examen de las estrategias que desarrolla el organismo; análisis de las prácticas para la administración de riesgos y de las estrategias para su gerenciamiento y de los informes sobre el impacto de las actividades desarrolladas. | Revisión del cumplimiento de las normas, disposiciones legales, contratos, acuerdos, pagos y demás disposiciones contractuales. |
| Informe | Expresar un dictamen sobre los estados financieros y de la información contenida en ellos, y las buenas prácticas para el manejo de la información, confidencialidad y emisión de reportes. | Se deben presentar los hallazgos negativos y positivos; y presentar recomendaciones cuando se presenten diferencias significativas entre los criterios considerados y los resultados evaluados. | Conclusión sobre la conformidad con las leyes y normativa aplicable. |
| Papel del Auditor | Emitir una opinión sobre la razonabilidad de los Estados Financieros | Evaluar el Desempeño de la Organización Auditada | Verificar la Discrepancia entre la situación real y el reglamento. |

Independientemente de los principales tipos de auditorías enunciados, se pueden aplicar otros tipos de controles tales como: auditorías de las Instituciones Internacionales, Ambiental, de la Privatización, Tecnología de la Información, de la Deuda Pública, de Ayuda del Desastre, entre otros.

Aspectos Relativos al Manual de Auditoría Gubernamental

Los Principios que son detallados en el presente documento, tanto para aquellos asociados al auditor como los referentes a la auditoría, han sido elaborados tomando como referencia el contenido de los Principios Generales de Auditoría establecidos en las ISSAI del segundo nivel y las ISSAI 100.



Manual de Auditoría Gubernamental

Propósitos:

El principal propósito es el de ofrecer a los organismos de control, un marco general del proceso auditor alineado y estructurado con base en las Normas de Auditoría para Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI).

Entre otros propósitos se resaltan los de:

- i) Lograr el establecimiento de parámetros técnicos aplicables para el control externo e interno, que permita la estandarización del ejercicio del control en el país;
- ii) Actualizar el Manual de Control con las recién establecidas Normas de Auditoría Gubernamental del Paraguay NAGUP y los estándares internacionales de calidad en la auditoría;
- iii) Dar consistencia al trabajo de campo que llevan a cabo los auditores en los diferentes tipos de auditorías y facilitar la aplicación de enfoques uniformes en situaciones similares.

La aplicación de los principios que han sido incluidos en el presente Manual, permite que los auditores gubernamentales mantengan un adecuado nivel de independencia, excelencia, ética y desempeño al realizar su ejercicio de control.

Obligatoriedad:

Los principios aquí incluidos, son de obligatorio cumplimiento para todos aquellos que realizan labores de control gubernamental, a saber:

- Auditores de la Contraloría General de la República (CGR),
- Auditores de la Auditoría General del Poder Ejecutivo (AGPE),
- Funcionarios de las Auditorías Internas Institucionales (AII); y
- Todos aquellos auditores que pertenezcan a firmas privadas o profesionales independientes, o realicen labores de control gubernamental.

Asimismo, sería oportuno que todos aquellos auditores que pertenezcan a firmas privadas o profesionales independientes, realicen sus actividades de control gubernamental conforme a lo establecido en el presente manual.

El control gubernamental será aplicado a cualquier entidad u organismo del sector público o del sector privado que administren o les sean otorgados recursos del Estado, incluyendo las donaciones que reciba el gobierno del Paraguay.

Se reconocen como *organismos de control gubernamental* a aquellos que hacen parte del Sistema de Control y Evaluación de la Administración Financiera del Estado.

Manual de Auditoría Gubernamental

La Contraloría General de la República (CGR), establecida a nivel Constitucional como el órgano de control de las actividades económicas y financieras del Estado, de los departamentos y de las municipalidades, en la forma determinada por la Constitución y la ley. Goza de autonomía funcional y administrativa⁷.

La Auditoría General del Poder Ejecutivo (AGPE), que depende de la Presidencia de la República, como órgano de control interno del Poder Ejecutivo, realiza auditorías de los organismos y entidades dependientes de dicho poder del Estado y tiene también a su cargo reglamentar y supervisar el funcionamiento de las Auditorías Internas Institucionales. El control es deliberado y a posteriori, de conformidad con la reglamentación pertinente y las normas de auditoría generalmente aceptadas⁸.

Las Auditorías Internas Institucionales (AI) que constituyen el órgano especializado de control que se establece en cada organismo y entidad del Estado para ejercer un control deliberado de los actos administrativos del organismo respectivo, de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dependerá de la autoridad principal del organismo o entidad. Su tarea principal consistirá en ejercer el control sobre las operaciones en ejecución; verificando las obligaciones y el pago de las mismas con el correspondiente cumplimiento de la entrega a satisfacción de bienes, obras, trabajos y servicios, en las condiciones, tiempo y calidad contratados⁹.

Con relación a las Auditorías Externas Independientes, con la correspondiente autorización del Poder Ejecutivo los organismos y entidades del Estado pueden contratar auditorías externas independientes, en cumplimiento de las disposiciones establecidas en sus respectivas cartas orgánicas y en cláusulas contractuales de convenios internacionales¹⁰.

Vacíos Técnicos:

En el caso de que durante el desarrollo del control externo llegasen a surgir situaciones o asuntos no contemplados en el presente Manual de Auditoría Gubernamental (MAGU), se deben aplicar los criterios expuestos o las normativas emitidas por: i) las Normas de Auditoría Gubernamental del Paraguay (NAGUP); ii) la Federación Internacional de Contadores (IFAC), que emite las Normas Internacionales de Auditoría (NIA); y iii) la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), que emite las Normas de Auditoría para las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI, por sus siglas en inglés). Inclusive, aspectos no contemplados en la presente actualización que sí están establecidos en la Resolución CGR N° 1195/08 "Por la cual se aprueba y dispone el uso del Manual de Auditoría Gubernamental para las instituciones públicas sujetas a la

⁷ Constitución Nacional, Título II De la Estructura y de la Organización del Estado, Capítulo IV De Otros Organismos del Estado, Sección II De la Contraloría General de la República, Artículo 281.

⁸ Ley No. 1535 del 16 de diciembre de 1999, de Administración Financiera del Estado, Título VII Del Sistema de Control y Evaluación Capítulo II Del Control Interno, Artículo 62.

⁹ Ley No. 1535 del 16 de diciembre de 1999, de Administración Financiera del Estado, Título VII Del Sistema de Control y Evaluación Capítulo II Del Control Interno, Artículo 61.

¹⁰ Art. 64 del Capítulo III de la Ley 1535/99 De Administración Financiera del Estado

Manual de Auditoría Gubernamental

Fiscalización y Control de la Contraloría General de la República", siempre y cuando se encuentren alineados a las disposiciones legales vigentes.

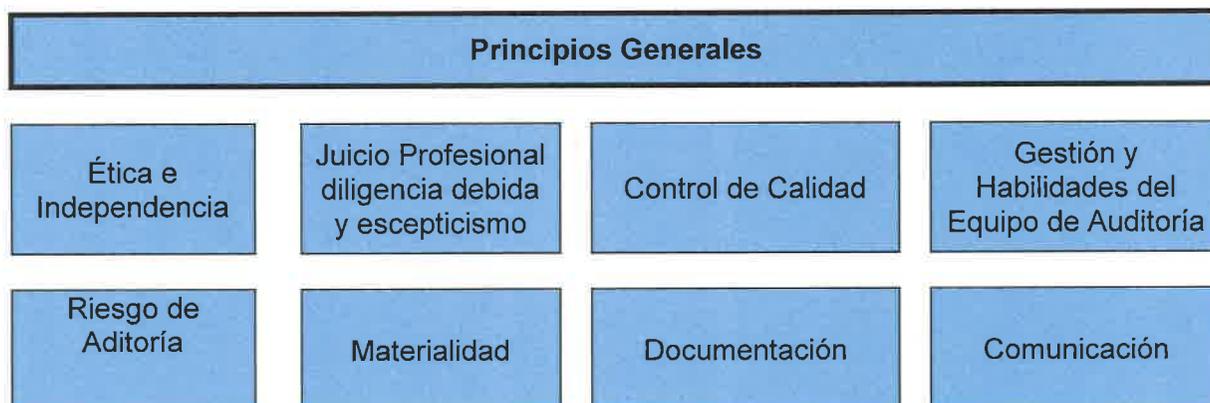


Manual de Auditoría Gubernamental

CAPÍTULO II. PRINCIPIOS GENERALES ASOCIADOS AL AUDITOR

4. Sobre la Calidad del Auditor

Los principios asociados al auditor, se refieren directamente a los atributos, calidades y competencias que deben tener quienes ejercen las labores de auditoría.



Si bien la auditoría es un proceso acumulativo y reiterativo, no puede ser tomada como una práctica mecánica, que puede ser llevada a cabo siguiendo procedimientos y lineamientos específicos, sin considerar el criterio profesional y grado de experticia que deben reunir los auditores.

4.1 Ética e Independencia

El auditor gubernamental es responsable de preservar que en cada una de sus actuaciones se guíe por normas éticas, garantizando que su trabajo es llevado de manera adecuada.

En su labor, el auditor está obligado a trabajar con la integridad y objetividad, manteniendo la confidencialidad sobre la documentación e información que, en la realización de su trabajo, llegase a ser de su conocimiento. Lo anterior le obliga a custodiar los papeles de trabajo, asegurando que la documentación recibida se mantenga fuera del alcance de terceros y de personal externo al Equipo Auditor.

El organismo de control deberá preparar protocolos y procedimientos que aseguren el adecuado manejo de la documentación que se le entrega al auditor. La confidencialidad permite preservar la imagen de confianza y credibilidad del auditor y del organismo de control que representa.

La consideración de los hechos y la formulación de conclusiones y recomendaciones deben estar libres desde todo aspecto que impida o comprometa su imparcialidad y objetividad. *El auditor debe ser y parecer independiente e imparcial*¹¹.

¹¹ Expresado en el Código de Ética emitido por la INTOSAI.



Manual de Auditoría Gubernamental

En cada uno de los aspectos relacionados con el ejercicio de auditoría, el criterio respecto a lo examinado no puede ni debe ser afectado por intereses personales o por presiones ejercidas por externos.

La independencia del auditor puede verse afectada por prejuicios (raciales, sexuales o religiosos, entre otros), tener familiares vinculados al organismo donde realiza la auditoría, así como relaciones financieras o personales que provoquen un conflicto de intereses.

Los auditores, deberán mantener su independencia y neutralidad frente a las actividades políticas. Los organismos de control no pueden servir a intereses políticos y no se justifica bajo ninguna circunstancia que por la afinidad política o de partido, el juicio del auditor sea influenciado, con la propensión de afectar o liberar de responsabilidades a cualquier administrador público.

Los organismos de control deberán contar con un Código de Ética, que exija al auditor declarar su independencia en cada uno de los trabajos que le sean asignados, so pena de ser penalizado en caso de demostrarse que tenía algún impedimento que podía afectar su trabajo. Por consiguiente, el organismo de control deberá exigir una **Declaración de Independencia** a sus auditores, jefes de equipo de Auditorías y supervisores; estas declaraciones, serán integradas a los archivos que conforman los papeles de trabajo de la auditoría.

Los impedimentos que afectan la independencia de los auditores pueden clasificarse en: personales, externos y organizacionales¹².

Los impedimentos de tipo personal que pueden llegar a entorpecer el trabajo del auditor y limitar el grado de indagaciones y revelaciones incluyen, entre otros:

- i) tener un miembro de la familia o parentesco, hasta el cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad, con algún empleado de la entidad auditada que posea capacidad de decisión y/u ostente un cargo de dirección y manejo de personal o recursos financieros;
- ii) haber desempeñado, o haber mantenido relaciones comerciales o financieras recientemente, en la entidad o con personal de la entidad a auditar;
- iii) tener sesgos por creencias políticas o ideológicas con las acciones que desempeña el organismo auditado o las personas a cargo;
- iv) compartir ideas preconcebidas de índole social o cultural que pudiesen parcializar la auditoría;
- v) solicitar empleo durante la realización de la auditoría o encontrarse en vigencia una solicitud de empleo.

Los impedimentos externos se presentan por presiones de los empleados de la entidad auditada e interfieren con la capacidad de los auditores para aplicar procedimientos, obtener evidencia suficiente y relevante, realizar conclusiones y recomendaciones independientes y objetivas. Algunas de estas razones son:

- i) incidencia de personas ajenas al equipo de auditoría en la selección de los procedimientos de la auditoría o de las acciones a examinar;

¹² De conformidad con las GAGAS (por su sigla en inglés, Normas de auditoría Generalmente Aceptadas emitidas por la Oficina General de Auditoría de los Estados Unidos).

Manual de Auditoría Gubernamental

- ii) intimidar o influenciar para que los auditores sientan que sus empleos están en peligro por motivos diferentes a su competencia, conducta o desempeño;
- iii) restricciones a los recursos asignados a las Unidades de Auditoría Interna con el propósito de afectar su capacidad para cumplir con sus funciones;
- iv) utilizar la autoridad para influir de manera inapropiada en el criterio de los auditores.

Todo auditor, sin consideración del rol que le haya sido asignado en el ejercicio de la auditoría, está en la obligación de informar, en forma verbal y escrita a sus superiores, sobre la situación en que el mismo, algún otro miembro o el equipo en sí se encuentre, y que comprometa la independencia que le debe regir.

Manejarse con independencia garantiza a los involucrados y a los interesados en los resultados de la auditoría, que las pruebas, hallazgos, conclusiones y recomendaciones se ajustan a la realidad de los hechos y que todo lo expuesto ha sido lo encontrado por el auditor.

4.2. Juicio Profesional, Diligencia Debida y Escepticismo

El Juicio Profesional es una habilidad desarrollada por el auditor, que garantiza la calidad del trabajo y su desempeño. Se basa en su conocimiento y experiencia y sirve para determinar momentos claves en la auditoría, tales como la adecuada selección del tipo de pruebas que realizará, la suficiencia y conveniencia de la evidencia recopilada, en procura de efectivizar los tipos de la auditoría, costos y recursos demandados.

La Diligencia Debida es la actitud profesional del auditor que garantiza pondrá todo su conocimiento, experiencia y habilidades en lograr los objetivos de la auditoría. El auditor pondrá todo su empeño y esmero en proporcionar productos de alta calidad que cumplan con las expectativas de los clientes del organismo de control. Conocedor de su responsabilidad, trabajará conservando los principios éticos y morales que le rigen, cuidadoso de las disposiciones legales y reglamentarias que demarcan el trabajo. Empleará todos sus conocimientos para seleccionar las técnicas, herramientas y procedimientos de auditoría para cumplir con los tiempos y estimaciones de la auditoría.

El Escepticismo Profesional es una característica propia del auditor que, basado en su experiencia, podrá determinar la pertinencia de un hallazgo o situación encontrada. Basado en su pericia profundizará en sus hallazgos hasta llegar a conclusiones contundentes e irrefutables. El auditor deberá estar siempre alerta frente a cualquier aspecto o circunstancia que genere un riesgo inminente al normal desarrollo de la auditoría. El escepticismo está acompañado de una actitud abierta a todos los puntos de vistas y de receptividad a los diferentes argumentos.

Es obligación de todos los miembros del equipo trabajar de manera diligente, aportando el máximo de sus conocimientos y habilidades. El juicio profesional y escepticismo deben ser utilizados consciente y proporcionadamente; de lo contrario, podría interferir de manera negativa en la conducción de la auditoría. Se requiere de una actitud equilibrada para establecer cuando es suficiente y conveniente.

Con la formación constante y la supervisión adecuada, el auditor aprenderá a utilizar sus capacidades.



Manual de Auditoría Gubernamental

4.3. Control de Calidad

La auditoría es un proceso que contiene una serie compleja de actividades que exige de manera expedita y puntual que todos los aspectos sean revisados continuamente para determinar, en primera instancia, que el auditor está realizando su trabajo conforme a las normas de auditoría gubernamental y el Código de Ética que le aplican.

El organismo de control debe formular, implementar y mantener un sistema de control que brinde, a los interesados de sus productos, garantías razonables de que cumple con los estándares profesionales, y los requerimientos legales y regulatorios que le resultan aplicables; por ende, los informes emitidos responden a las circunstancias¹³. La calidad de los productos del organismo están directamente asociados a la credibilidad e imagen del órgano de control.

Los elementos que debe contener un sistema de calidad están definidos por:

- Las políticas y procedimientos diseñados para promover una política de calidad en todos los trabajos que se realicen al interior del organismo de control, es responsabilidad directa de sus titulares.
- Se deben brindar garantías que el personal, sea permanente o contratado, cumple con los requerimientos éticos contenidos en el Código de Ética y/o de los aplicables a los funcionarios públicos. Entre los principios éticos, se destacan los de: Integridad; Independencia, Objetividad e Imparcialidad, Secreto Profesional y Competencia.
- Asimismo, el organismo de control debe dar garantías razonables de que solo emprenderá trabajos cuando cuente con las competencias, capacidades y recursos (financieros, técnicos y de tiempo) para llevarlo a cabo; puede cumplir con los requerimientos éticos que le aplican, y para considerar los riesgos asociados al trabajo.
- Los organismos de control deben contar con el personal debidamente preparado, con las competencias necesarias para realizar el trabajo asignado; y de igual manera, conscientes de la obligación de cumplir con los preceptos legales, éticos y profesionales que deben acompañar su desempeño.
- Los procedimientos deben incluir los procesos de supervisión y revisión de las tareas adelantadas por los auditores en el campo. Dichos procesos incluirán periodicidad, responsables y líneas de comunicación.
- El organismo de control también es responsable por la revisión periódica, de por lo menos una vez al año, de las políticas y procedimientos de calidad, asegurando que son relevantes, oportunos, adecuados y que operan con efectividad. Esta labor de revisión debería ser realizada por un agente independiente del trabajo de calidad realizado en el organismo.



¹³ Los aspectos referentes al control de calidad, de manera general, han sido consignados en la ISSAI 40.

Manual de Auditoría Gubernamental

Los procedimientos de control de calidad deben incluir la implementación de *Buenas Prácticas*, basados en las lecciones aprendidas y la retroalimentación de los usuarios de los productos del organismo de control.

Al respecto, el auditor deberá considerar el grado de implementación y la efectividad de los controles conforme a los componentes, principios, y elementos exigidos por la Norma de Requisitos Mínimos para Sistemas de Control Interno en Paraguay (MECIP:2015), con el fin de asegurar de manera razonable que los objetivos establecidos por los Organismos y Entidades del Estado serán alcanzados.

4.4. Gestión y Habilidad del Equipo de Auditoría

La fuerza de una auditoría está en el equipo. El personal encargado de realizar el ejercicio de control debe poseer en su conjunto una serie de calidades y cualidades profesionales y personales, que permitan la integración de cada uno de los miembros y del acercamiento necesario con el auditado. La actitud del equipo auditor se verá reflejada en lo serio de su trabajo de vigilancia y control, sin olvidar que el control también debe contribuir al logro de la misión y visión del auditado.

El equipo de auditoría debe poseer el conocimiento, habilidades y experiencia que le permitan cumplir con éxito su tarea. El compromiso y concurso de los auditores con un claro objetivo de trabajo, con roles y responsables establecidos, así como las limitaciones permiten generar un clima de apoyo y colaboración.

Los organismos de control tienen el deber de preparar y permitir el crecimiento de los auditores para que incrementen y efectivicen sus capacidades, valores éticos, trabajo en equipo y respeto por el auditado. Los auditores están obligados a participar en los diferentes eventos de capacitación y formación que la institución prepare con el propósito de lograr que aprendan métodos, procedimientos y las herramientas disponibles. También deberá impulsar la obtención de maestrías, especializaciones y certificaciones internacionales relacionadas con la profesión y oficio. Para estos casos se considerará el prestigio y solidez de las instituciones académicas y profesionales que ofrecen la formación.

La formación de los auditores deberá contemplar temas relacionados con las disposiciones legales, presupuestales, la normatividad y características propias de la auditoría gubernamental. Los planes de los organismos gubernamentales deberán contemplar y acreditar un número mínimo de horas anuales de capacitación en auditoría.

Los organismos deberán considerar las diferentes disciplinas para realizar trabajos completos, serios y responsables. La materia en cuestión es igual de variada y los auditores deberán revisar aspectos legales, administrativos, financieros, ambientales, de sistemas, y de gestión, entre otros. Contar con un equipo multidisciplinario permitirá abordar la materia en cuestión y cumplir con los objetivos de la auditoría de forma razonable.

El control gubernamental se ejerce en entidades, organismos y actividades igual de diversas que ameritan una variedad de conocimientos y experticias. Por ello, deberá preverse la posibilidad de contratar personal externo a la institución, en calidad de expertos o de técnicos especializados en áreas que no sean dominio del organismo de control. En este caso la contratación de los expertos

Manual de Auditoría Gubernamental

deberá realizarse de manera transparente y los seleccionados deberán firmar el Código de Ética y regirse por los mismos principios legales, morales y profesionales que los auditores del organismo contratante.

Otro aspecto que debe preverse es el uso de informes o documentos técnicos, profesionales o de auditoría, que sean preparados por otros organismos de control, empresas o personas del sector. El auditor decidirá tomar su contenido parcial o total considerando la veracidad, objetividad e imparcialidad de su contenido, la reputación de quienes lo han elaborado, y la relevancia con la materia en cuestión. Los aportes tomados deberán ser puestos entre comillas y citar la fuente.

4.5. Riesgo de Auditoría

Entendido el riesgo como la probabilidad de que un evento, interno o externo, afecte de manera negativa el logro de los objetivos trazados. La auditoría no está exenta de que algo negativo pueda ocurrir. El auditor gubernamental de manera responsable deberá considerar los riesgos que podrían afectar su trabajo y en consecuencia, que el informe de auditoría pueda resultar inapropiado.

Los riesgos asociados a la auditoría son de tres tipos: Riesgo Inherente, Riesgo de Control, y Riesgo de Detección.

Se denomina **Riesgo Inherente** a la posibilidad de la ocurrencia de errores significativos en la información que es aportada por el auditado independiente de los controles internos asociados. Este riesgo está directamente relacionado con el negocio, las actividades o procesos del organismo auditado.

El **Riesgo de Control**, se trata de la posibilidad de que existan errores significativos en la información auditada, que no hayan sido detectados por el control interno del organismo. Esta situación aparece debido a la vulnerabilidad de los controles, que si bien existen pueden o no ser susceptibles de que se presente errores o irregularidades que pudieran ser de importancia relativa.

El **Riesgo de Detección**, es la posibilidad de que los procedimientos de la auditoría no detecten la existencia de errores significativos en la información que está siendo auditada.

Los procesos pueden ser categorizados como:

Misionales: Aquellos tendientes al cumplimiento del mandato constitucional y legal del organismo. Es decir, que están orientados a cumplir con la *razón de ser* del organismo.

Apoyo: Aquellos procesos orientados a facilitar que se cumpla de manera efectiva con el mandato del organismo. Entre estos se pueden encontrar, los relacionados con asuntos de administración de recursos, contabilidad y finanzas, y sistemas, entre otros.

Estratégico: Se definen a partir del mandato constitucional que establece la necesidad de aplicar Planes de Desarrollo o Estratégicos en las instituciones de todo nivel, que derivan en planes de

Manual de Auditoría Gubernamental

acción, operativos y financieros de acuerdo con la naturaleza jurídica de la institución, y los demás que se den, de acuerdo con sus funciones y objetivos.

La evaluación y valoración de los riesgos asociados a la auditoría será una tarea que el auditor debe realizar en la etapa de planeación de la misma. Harán parte de la estrategia del auditor para garantizar que los riesgos de errores o irregularidades que hayan podido ser cometidos en la administración, no afecten de manera significativa sus hallazgos y conclusiones.

Es de suma importancia que el auditor considere que la planificación de la auditoría basada en la evaluación de riesgos, es un proceso flexible, y por consiguiente, es interactivo y permanente. Lo anterior quiere decir, que el auditor debe estar abierto a modificar o ajustar los procedimientos de auditoría, basado en cambios o imprevistos que pudiesen afectar los objetivos de la actividad de control.

4.6. Materialidad

La base del proceso auditor es la de opinar o expresar conclusiones sobre los aspectos significativos de mayor importancia, y que son prioritarios para la administración de los recursos públicos. En consecuencia, el enfoque de la auditoría está en las transacciones y procesos de mayor significación para las instituciones. El valor agregado de la auditoría está en brindar a la administración recomendaciones para que tome conciencia de las debilidades en los procesos y procedimientos e implemente las correcciones debidas de las deficiencias de importancia, en pro de optimizar, y transparentar eficientemente las actuaciones en el uso de los recursos públicos.

Con base en lo anterior, el auditor deberá considerar en sus actuaciones, desde la planificación de las revisiones hasta la elaboración del informe de auditoría, la importancia de las áreas, procedimientos y cuentas objeto del examen. Los resultados deben hacer referencia directa sobre los aspectos fundamentales de la materia en cuestión.

Se debe evitar enfocar la auditoría en los aspectos irrelevantes o de baja importancia que desestimarían el trabajo realizado por el auditor. La materialidad o importancia relativa se aplican considerando el juicio profesional del auditor.

La materialidad o importancia relativa, por ser la base para que el trabajo de auditor considere los aspectos relevantes, requiere del juicio profesional de los encargados de planificar y ejecutar la auditoría.

El auditor debe considerar que la materialidad se encuentra relacionada con el riesgo de la auditoría. La NIA 25, señala que: *"la importancia relativa se refiere a la magnitud o naturaleza de un error (incluidas las omisiones) de la información financiera que, bien individualmente, bien en el conjunto, hace probable, en el marco de las circunstancias que lo rodean, que el juicio de una persona razonable apoyado en la información pudiera resultar influido o su decisión afectada, como consecuencia de dicho error"*.



Manual de Auditoría Gubernamental

La importancia relativa es estimada en términos cuantitativos, por ello el auditor debe ser cuidadoso al seleccionar las cuentas o aspectos que considera relevantes debido a que la naturaleza o características de una transacción o actividad pueden convertirle en algo relevante. Un error de procedimiento que se presenta en pequeñas cantidades pero de forma repetitiva pueden, al acumularse, tener un efecto importante en la organización o en los estados financieros. La materialidad y el riesgo están directamente relacionados, mientras que el riesgo es una situación, la materialidad es una estimación de magnitud.

Los auditores deberán presentar, al final de su trabajo, los hechos materiales que conozcan; no revelarlos podría generar confusión entre los usuarios conocedores o pensar que se tratan de ocultar errores e irregularidades, el auditor debe satisfacer las expectativas de los usuarios de los informes de auditoría.

La materialidad se aplica conforme con el juicio profesional del auditor, lo que sirve de base para enfocar la auditoría, lo anterior afecta los tiempos de ejecución y el alcance de los procedimientos de la auditoría.

4.7. Documentación

El equipo de auditoría deberá preparar la documentación con el suficiente detalle para permitir que, alguien conocedor del proceso auditor pero externo al equipo, obtenga una comprensión clara del trabajo realizado y de los aspectos relevantes de la auditoría, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas.

Los papeles de trabajo tienen como características que deben ser lógicos, legibles, completos, fáciles de entender y estar diseñados técnicamente, aportando la integralidad de la auditoría.

El organismo de control, deberá establecer mecanismos para salvaguardar los papeles de trabajo. Evitar su deterioro (conservación) y accesibilidad (custodia). Se deberán establecer procedimientos claros y expeditos para que, desde el inicio hasta el final de la auditoría sean debidamente relacionados, para ello utilizarán las *marcas o tildes de auditoría*, que deberían contener como mínimo información referente de quien los revisó, cuando y numerados en secuencia lógica.

Entre los principales elementos que deberían contener los papeles de trabajo son:

- **Encabezado:** donde quede claramente identificada información básica como lo es el nombre del organismo de control, institución sujeta a control, fecha, período auditado y tipo de control.
- **Codificación:** permite identificar cada papel de trabajo, utilizando un código numérico, alfabético o ambos (alfanumérico). Que identificará si pertenece a una cuenta, un procedimiento o área específica. Así por ejemplo, "*Cuentas por cobrar*" iniciaría con la letra "C" o el número 3. Las especificaciones de la codificación deben anexarse en los papeles de trabajo.
- **Relación entre papeles de trabajo:** permiten al usuario trasladarse entre papeles de trabajo que están correlacionados. La referencia permite realizar dicha acción.



Manual de Auditoría Gubernamental

- **Conclusiones del procedimiento aplicado:** el auditor deberá reflejar en los papeles de trabajo (hojas analíticas y/o sumarias), las conclusiones a las que se llegó luego de practicar los diferentes procedimientos.
- **Firmas de los involucrados:** En los papeles de trabajo debe quedar constancia, mediante firmas, del auditor que los elaboró, de la revisión por parte del Jefe de Auditoría, y de la aprobación por parte del Supervisor encargado.

Los papeles de trabajo pueden ser generados por medio impreso o magnético los cuales deberán ser entregados al archivo del organismo de control junto con el respectivo informe de la auditoría. Lo apropiado de la documentación deberá ser tarea de la supervisión, la que verificará que hayan sido debidamente foliados. Deberán ser conservados hasta por el término especificado por la Ley.

Es importante que el organismo de control establezca la posibilidad de mantener un registro digital de los principales papeles de trabajo, los cuales deberán seguir los mismos lineamientos y estándares de calidad establecidos para la preparación y conservación de los papeles de trabajo físicos.

Si bien todos los papeles de trabajo deben ser tratados como confidenciales, se deberá conservar con especial cuidado aquellos clasificados como de máxima seguridad. Un Protocolo debe ser preparado por el organismo de control para asegurar la restricción a dicha documentación y el debido sigilo que debe tener el auditor.

4.8. Comunicación

La comunicación es un factor fundamental para el éxito de una auditoría. Los auditores deben establecer canales efectivos y eficientes de comunicación con el auditado. La comunicación debe ser fluida y manejada con respeto. Es indispensable que sean establecidos procedimientos de comunicación.

Momentos oportunos para iniciar un acercamiento entre el equipo y los auditados:

El primero de esos momentos es la **presentación de la nota de designación de auditores** en la institución. Los organismos de control deberán preparar una comunicación donde se presente a los miembros del equipo de trabajo y sus roles (Supervisor y Jefe de Equipo). También deberá contener el tipo de control a realizar, el alcance y objetivo de la auditoría. Estará dirigida a la máxima autoridad del organismo a auditar. Deberá solicitarse un *enlace* del organismo con el equipo auditor, con ello se establece una línea de trabajo clara y efectiva.

En el proyecto de nota de Designación del Equipo Auditor, deberá solicitarse la suscripción de la Carta de Salvaguarda de la custodia de la información recibida por la institución o Área auditada.

Durante la realización de la auditoría, los auditores deberán respetar la línea de interacción con el auditado. Normalmente es el Jefe de Equipo o de auditoría, quien tiene la responsabilidad de acercarse al *enlace* en el organismo, de firmar las comunicaciones para la realización de entrevistas, solicitud de información, aclaraciones y resolución de problemas. En casos de confrontaciones entre los miembros del equipo, deberán ser resueltas por el Supervisor encargado o por el jefe inmediato.

Manual de Auditoría Gubernamental

A nivel externo, es decir, con personal del organismo, el nivel de comunicación trascenderá y deberá ser atendido por el jefe inmediato. Los procedimientos para estos casos deberán ser materia de formación para los auditores. Se debe evitar al máximo cualquier tipo de confrontación.

Uno de los problemas generalizados en los procesos de auditoría es la solicitud, entrega a tiempo y forma de la información, custodia, confidencialidad y protección de la misma. Este aspecto deberá ser clarificado con la Dirección del organismo auditado. Evitar las demoras agiliza la auditoría. Brindar garantías del debido cuidado y confidencialidad sobre la información recibida debe quedar aclarado y ser materia de discusión desde la primera reunión con los auditados. Se debe generar y mantener un nivel de respeto y confianza mutuo.

En algunas ocasiones, los auditores dan a conocer al auditado los hallazgos parciales de la auditoría con el propósito de aclarar dudas, e incluso, permitir que el auditado presente documentación de soporte, que permita al auditor ratificarse o rectificarse sobre la situación encontrada. El procedimiento deberá ser documentado y la respuesta de la institución deberá ser incluida en los papeles de trabajo.

La **presentación de los hallazgos finales o del informe preliminar de auditoría**, es otro momento que debe ser utilizado para fortalecer los niveles de confianza entre los involucrados.

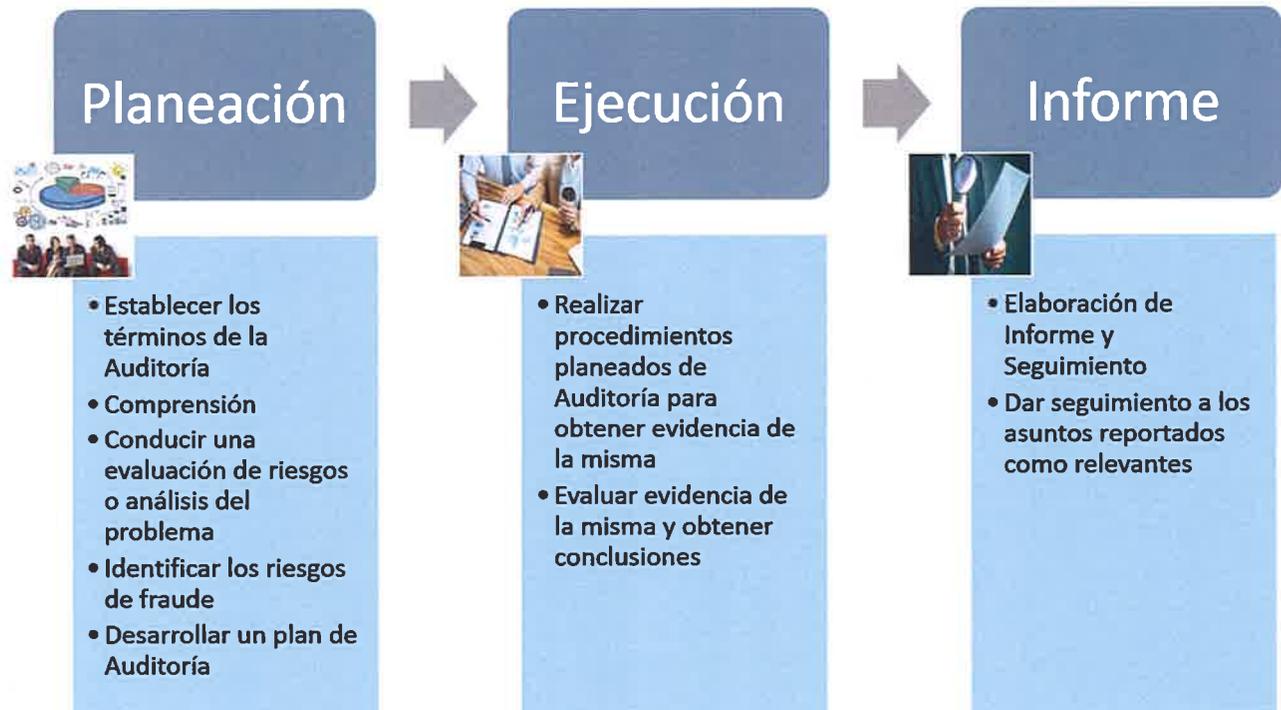
El auditor debe estar abierto a opiniones contrarias e incluso dispuesto a rectificar en algunas de sus conclusiones si el organismo logra demostrar lo contrario. Pero también debe ser contundente si sus hallazgos están debidamente soportados.

Los organismos de control tienen la responsabilidad de difundir y dar a conocer las acciones que en cumplimiento de su mandato se realicen. Los informes de auditoría, una vez entregados al auditado, deberán ser publicados en el portal web del organismo de control y de ser necesario, dar a conocer a los medios. La Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, no es ajena a la CGR, AGPE y las AI, razón por la cual, se deben crear los mecanismos para promover y facilitar que los ciudadanos en general tengan conocimiento del manejo de los organismos de control y el resultado de sus acciones.



Manual de Auditoría Gubernamental

CAPÍTULO III. PRINCIPIOS ASOCIADOS A LA AUDITORÍA



5. Articulación del Proceso de Auditoría

Este aspecto, ha sido incluido en consideración a la planificación interinstitucional que apoya la realización de la auditoría gubernamental. Son acciones previas al ejercicio de control gubernamental y facilitan la acción de los organismos de control.

5.1. Programación de la Auditoría

El control gubernamental es de amplia cobertura y dado el gran volumen de operaciones, actividades y procedimientos, resulta incosteable e impracticable realizarlo a la totalidad del sector público y mucho menos posible al total de las operaciones y actividades del Estado. El control gubernamental se realiza de manera selectiva, en atención a la independencia operativa de los organismos de control, pero ello no quiere decir que deba abstraerse de consideraciones y criterios técnicos que justifiquen las razones por las cuales son seleccionados algunos organismos o proyectos y otros no.

El control gubernamental deberá ser ejercido en las entidades, organismos y actividades sobre los que recaiga mayores posibilidades o riesgos de incurrir en incumplimientos a las leyes y regulaciones que le son aplicables o de operaciones que representen alto riesgo de desviaciones o errores que puedan afectar el cumplimiento de su mandato.



Manual de Auditoría Gubernamental

Es por ello que los organismos de control deben planear cuidadosamente las actividades de fiscalización. La selección de las instituciones deberá ser realizada a través de un procedimiento objetivo e independiente. Para ello, los organismos de control podrán contar con un *Comité Operativo* o un equipo que se encargue, con base a la información aportada de los diferentes entes públicos, los servicios y productos que prestan, problemas de control e incumplimiento de normativa, antecedentes de acciones irregulares o fraudulentas, prioridades del Estado, la asignación del presupuesto nacional, y cualquier otro dato o información que sea pertinente, a seleccionar las entidades y procesos sobre los cuales orientar las actividades de control.

La Programación del Plan General de Auditoría (PGA) es responsabilidad de la Alta Dirección, la que deberá determinar del total de las instituciones sujetas de control, el nivel de importancia relativa de las mismas, basada en los aspectos anteriormente descritos, y establecer una Matriz de Control de riesgos, para finalmente definir y aprobar los organismos a controlar. Esta actividad podrá ser realizada de manera independiente por la CGR o en coordinación con la AGPE y las AI.

Realizar el trabajo de manera conjunta permitirá incrementar la cobertura del control. Sin embargo, deberán establecerse los mecanismos de coordinación, tiempos, alcance y materia en cuestión, considerando evitar la duplicidad en la programación de los organismos de control. Así mismo, la revisión y consideración de parámetros de calidad y aceptación de los informes recibidos.

El Plan General de Auditoría (PGA) deberá identificar y abarcar las instituciones sujetas de control, los planes, programas, proyectos y procesos que deben ser auditados. La importancia relativa o materialidad de los entes de control se basa en consideraciones cuantificables y cualificables que permite establecer la prioridad de los organismos ordenados en términos de Alto, Medio o Bajo. Los criterios bajo los cuales son calificadas las instituciones a seleccionar, serán definidos previamente por la Alta Dirección.

El Plan General de Auditoría (PGA) deberá diferenciar entre las instituciones del ámbito nacional, los departamentales y municipales, y los particulares e inversiones. Asimismo, el listado dependerá de la estimación de costos, recursos y presupuesto disponible del organismo de control.

En la formulación del Plan General de Auditoría (PGA), las dependencias que ejecutan el control gubernamental deben prever que al menos el 20 por ciento del total del tiempo y de los recursos institucionales disponibles se reserven para realizar auditorías *especiales*, es decir, aquellas que por sus características, no pueden ser programadas con anterioridad tales como:

- **Solicitudes procedentes de la ciudadanía:** Se debe considerar que a través de la participación ciudadana, la sociedad en general (organizada y no organizada), puede efectuar solicitud a los organismos de control mediante las denuncias y quejas. El trámite al interior de los organismos de control puede generar que, en caso de llegar una solicitud de la ciudadanía cuando se encuentra en curso un proceso auditor, el equipo de auditoría deba modificar o ampliar los procedimientos de control. En el caso de llegar una solicitud que reviste importancia o relevancia por su impacto, podría generar la apertura de una auditoría especial, por lo que se necesita que auditores estén disponibles para hacerlo bajo los términos de diligencia y oportunidad.
- **Iniciativa de las Autoridades:** Los dirigentes elegidos por voto popular (Presidente de la República, Gobernadores, Intendentes), o de los nombrados por los anteriores (Ministros y Directores de Entidades) podrían solicitar la realización de auditorías especiales. En este caso,

Manual de Auditoría Gubernamental

manifestarán su iniciativa mediante solicitudes formales; y los organismos de control no deberían perder la oportunidad de colaborar y apoyar la iniciativa de las Autoridades.

- **Solicitud de Organismos Multilaterales:** Se refiere a las solicitudes expresas de organismos prestatarios quienes podrían solicitar que el organismo de control, en este caso la CGR, realice auditorías a los proyectos que son impulsados como productos de préstamos o de donaciones a la Nación.
- **Solicitud del Legislativo:** Los miembros del Congreso Nacional de manera conjunta o individual, solicitan el control fiscal de temas o asuntos que son de su interés.
- **Situación Inesperada:** Se considera como situación adversa a los acontecimientos que podrían generar una atención especial de las autoridades o de la sociedad en general. Algunas de ellas incluyen casos por desastres naturales.

La aprobación del PGA es un procedimiento que debería hacer el Comité Directivo, considerando el cumplimiento del mandato constitucional, el Plan Estratégico Institucional, y la imagen del organismo frente a la comunidad y el país en general, que espera acciones concretas de los organismos de control.

Asimismo, los organismos de control deberán implementar mecanismos y procedimientos para el monitoreo y seguimiento del PGA. Ante los cambios y posibles situaciones inesperadas, los organismos de control realizarán ajustes al PGA, los cuales deberán estar debidamente sustentados.

En resumen, la elaboración del PGA tiene como objetivos principales los de:

- Identificar y seleccionar qué serán objeto de control respondiendo a un propósito institucional definido.
- Establecer las necesidades de presupuesto para la realización de las actividades de control.
- Definir las fechas de inicio y terminación de las auditorías, alcance y tipo de control.
- Asignar los recursos humanos, técnicos y tecnológicos para llevar a cabo las actividades de control.
- Contar con la base para realizar un seguimiento efectivo al desarrollo del proceso auditor.

El Plan General de Auditoría (PGA), debería ser preparado previa solicitud del Presupuesto de los organismos de control, de manera que el Legislativo alcance a comprender las necesidades financieras y la afectación por la falta de dichos recursos.

5.2. Asignación del Trabajo

La asignación del trabajo de auditoría se realiza de manera diferente considerando el tipo de trabajo que deberá ser realizado.

En el PGA, se considera la cantidad de auditores, se indica la modalidad de auditoría (financiera, desempeño, cumplimiento o combinadas, etc.), alcance y objetivos de la auditoría, pudiendo requerir equipos multidisciplinarios. Las diferentes áreas deberán utilizar el PGA aprobado y

Manual de Auditoría Gubernamental

planificar, e incluso asignar, al personal con nombres y cargos. La asignación del personal deberá prever la designación del Supervisor encargado y el Jefe de Equipo o Líder de la Auditoría.

No obstante, se puede presentar la necesidad de realizar una auditoría no planificada o especial, que podría requerir de un indeterminado número de auditores por un tiempo no establecido. Para estos casos, los organismos de control tendrán que establecer parámetros de colaboración y de coordinación entre dependencias de la misma institución, o la necesidad de contratar personal especializado para cubrir los faltantes y personal experto.

Asimismo, las dependencias deberán considerar el personal para atender las denuncias procedentes de la ciudadanía, y la reasignación de auditores para cubrir nuevas y posibles prioridades de control.

La asignación del trabajo, también incluye el establecimiento claro y estructurado de roles y responsabilidades, que deben considerar: términos de comunicación con los involucrados, implementación de mecanismos de control de calidad, revisión, aprobación, niveles de autoridad, cambios de la materia en cuestión, modificación de los objetivos y de acceso a la información.

El personal deberá ser reasignado de presentarse algún causal de impedimento ético que incida en la independencia del auditor o por conflicto de intereses. El auditor está en la obligación de informar tan pronto sea notificado de la asignación de trabajo. La solicitud de reasignación tiene que hacerse por escrito y declarar las razones del impedimento. Será el jefe inmediato el que se encargue de realizar las actividades pertinentes para realizar el cambio correspondiente.

6. Fase de Planeación

El auditor planea sus actividades con el propósito de cumplir con la asignación de trabajo y aprovechar al máximo los recursos disponibles.

La planeación es un proceso flexible que permea todo el ejercicio de control. Es decir, que si las circunstancias lo ameritan, el auditor deberá estructurar sus procedimientos, implementar y aplicar técnicas diferentes e incluso estar abierto a modificar los objetivos establecidos.

Considerando que ha sido realizado un proceso previo de estudio de las instituciones sujetas de control, para la realización del PGA, el equipo de auditoría deberá iniciar el trabajo analizando la información disponible y entendiendo el entorno de la entidad a auditar.

El trabajo de planificación inicia con la asignación del trabajo de la auditoría y finaliza con la aprobación del documento de Planeación de la Auditoría.

6.1. Instalación de la Auditoría

La instalación de la auditoría es una actividad que confiere y reviste a los auditores del compromiso de trabajo.



Manual de Auditoría Gubernamental

El Supervisor del Equipo de Auditoría, preparará por escrito la asignación del trabajo e informará a la institución que será auditada. El documento deberá contener:

- Ente a auditar y tipo de control
- Alcance y objetivos de la auditoría
- Los nombres de los componentes del equipo auditor y la asignación de sus roles.

De no haber sido realizado un análisis previo de la institución, puede solicitarse información previa. La información podría ser diferente a la presentación en su momento a la CGR, AGPE y/o AII.

El equipo de auditoría, en virtud de su trabajo, puede realizar *visitas previas* a las instituciones sujetas de control, antes de iniciar el trabajo de campo. Lo anterior le permite obtener información clave para establecer o confirmar objetivos y contactos, y determinar el acceso a la información necesaria para realizar su labor. En este caso, la institución deberá ser informada con anterioridad.

Para las denuncias o solicitudes específicas de auditorías, podrán ser atendidas por el equipo de auditoría, si se encuentra trabajando en la institución objeto de control. En este caso, una comunicación oficial por parte del Jefe Inmediato, servirá para que el equipo realice los ajustes pertinentes y proceda a dar respuesta a la solicitud; deberá preverse si se cuenta con el personal adecuado para el procedimiento de auditoría.

En caso contrario, se ajustará el Plan Operativo Anual (POA) e introducirá el cambio para su registro. Cuando no hay un equipo de auditoría en la institución involucrada, se conformará el equipo, que podría sugerir la necesidad de personal de otras áreas. En este caso, por ser un tema puntual, el equipo procederá a realizar el procedimiento de auditoría necesario para recabar la evidencia pertinente y preparará un informe breve, limitado a la materia en cuestión. No es necesario realizar la etapa de Planeación. El auditado será informado mediante por escrito, que se realizará una auditoría especial. El oficio contendrá toda la información mencionada anteriormente.

La instalación del equipo de auditoría, es un acto de respeto mutuo, entre el organismo de control y el auditado, que debe servir como base para generar confianza y coordinar las acciones que faciliten el trabajo.

El otro aspecto que deberá considerarse es la necesidad de un espacio físico y en algunas ocasiones de algunos elementos propiedad del auditado, lo que puede incluir portátiles, impresoras, escritorios, sillas, entre otros. En esta situación, el equipo de auditoría preparará un listado de los elementos brindados, del estado en que fueron entregados y si cuentan con el correspondiente código patrimonial. Se debe considerar que el espacio dotado debe brindar los niveles de seguridad necesarios.

6.2. Comprensión del Ente Auditado

La planificación es un proceso sistemático que inicia con la comprensión del ente auditado.

El trabajo de comprensión del ente auditado difiere si el auditor ha identificado el área objeto de control referido, cuando la auditoría es focalizada o responde a una solicitud específica de control.

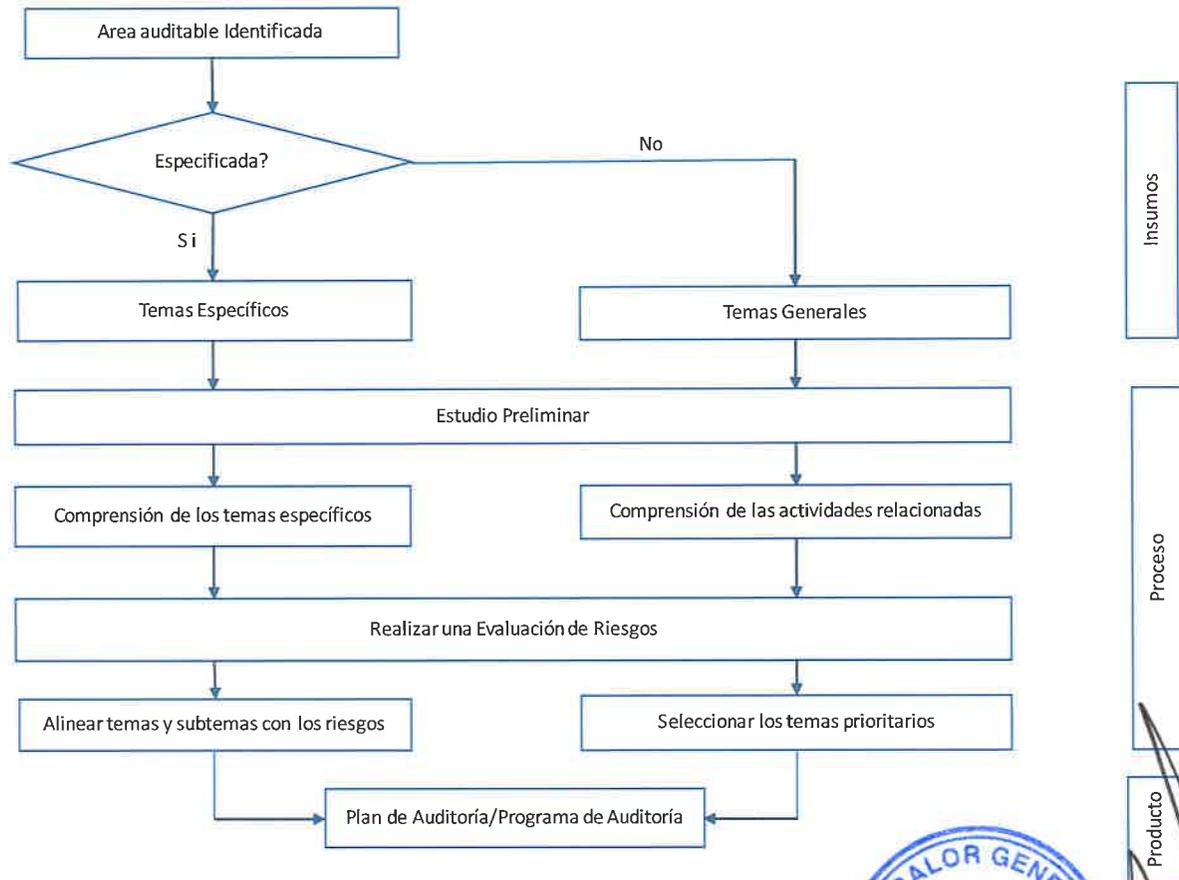
Manual de Auditoría Gubernamental

La situación cambia, cuando se trata de un procedimiento tradicional de auditoría, es decir, que procede de la ejecución del PGA. Entonces hay un direccionamiento global que establece el tipo de control y el objetivo general de la auditoría, pero el auditor deberá concentrar sus esfuerzos en conocer el ente que será objeto del control.

Las dependencias de análisis previo, en caso que las hubiere, podrán realizar esta actividad y entregar estudios previos a los jefes de equipo y auditores, una vez notificados de la auditoría a realizar. De no contar con una base fehaciente, el equipo de auditoría reunirá la información necesaria y procederá a realizar el análisis y comprensión del ente auditado.

Tan pronto es comisionado, como un acto de responsabilidad, el auditor debe comenzar a compilar información relevante que le sirva de base para que realice la Planeación de la Auditoría.

La gráfica siguiente, muestra las actividades que el jefe de auditoría¹⁴ podría establecer para que el equipo inicie las tareas, que permitirán compilar la información base para el ejercicio a realizar.



¹⁴ Con participación del Coordinador y/o Supervisor

Manual de Auditoría Gubernamental

El auditor deberá analizar:

- **El sector al que pertenece el sujeto de control.** Es fundamental que el auditor compile información que le permita obtener una visión holística del organismo y del medio en el cual se desempeña. El comportamiento de una institución y su desempeño va acompañado de la situación de su entorno.

El auditor deberá buscar información del sector a través de documentos, publicaciones y estadísticas gubernamentales o de externos, referentes al comportamiento que ha tenido el sector en los últimos años, por lo menos en los últimos cinco años, priorizando en el tiempo establecido para el alcance de la auditoría.

Al realizar esta tarea, el auditor tendrá una panorámica de los desafíos que enfrenta el sector en el día a día, y de lo exitosa o no que ha podido ser la acción desempeñada por la Administración para permitir buenos resultados. Asimismo, le dará elementos claves tendientes a dilucidar los riesgos efectivos del organismo. Y en algunos puntos permitirá establecer algún tipo de comportamiento inusual, como por ejemplo, que al organismo le haya ido extremadamente bien, cuando el sector y los organismos vinculados al mismo se vieron desfavorecidos, o al contrario, que todos los organismos asociados tuvieron excelentes resultados, excepto el de la materia en cuestión.

Para obtener información veraz y actualizada, el auditor puede incluso realizar algunas indagaciones preliminares que podrían incluir entrevistas con expertos en el negocio o el quehacer del auditado.

Los documentos que han servido de base deberán ser mencionados y los de mayor relevancia, serán agregados en la documentación de la auditoría.

- **El mandato institucional de la organización,** es decir, lo que produce (bienes y/o servicios), cómo lo realiza, quienes son sus clientes, el presupuesto asignado para realizar sus labores. La misión, visión y objetivos estratégicos; los Estados Financieros y las Notas respectivas. En este aspecto, también deberá conocerse y verificarse la normativa que le sea aplicable.

La Ley de creación del organismo, la Ley de Presupuesto y la información recopilada en la *Rendición de Cuentas* y el contenido de la Página Web (de contar con una), permitirá que se obtenga lo necesario para establecer la base del organismo auditado. Esta información será complementada con la búsqueda de las leyes y reglamentaciones vigentes que le son aplicables.

Con esta información, el auditor estará alcanzando una aproximación de lo que realiza el organismo y las razones que pueden motivarle. En una auditoría de Desempeño, conocer los planes y programas, establece la base para evaluar los principios de economía, eficiencia y eficacia.

Asimismo, el conocimiento del marco regulatorio, permitirá establecer los criterios sobre los cuales puede basarse la auditoría de cumplimiento y algunas de las pruebas, para

Manual de Auditoría Gubernamental

determinar si los Administradores han trabajado de manera transparente y apegados a la Ley que les aplica.

Conocer el presupuesto asignado acerca al auditor a la comprensión de los Estados Financieros y podrá establecer pautas sobre el alcance y profundidad de las pruebas que deberán ser adelantadas para establecer la veracidad de la información financiera.

Entender los procesos claves del organismo, permitirá establecer los puntos clave de control, es decir, aquellas áreas donde las posibilidades de cometer errores, omisiones o donde podrían cometerse deficiencias, puede ser mayor.

- **Las líneas de mando y comunicación institucional.** Con esta información, el auditor identificará a los funcionarios claves con los cuales interactuar durante el ejercicio de control. Podrá con ello convenir en los nombres de los funcionarios a los que podrá entrevistar para profundizar en el conocimiento del organismo (representante legal, asesores, directores de áreas misionales), las políticas y acciones realizadas (contador, tesorero, jefe de personal), o en la evaluación del control interno (auditor interno).

Para obtener esta información, se cuenta con la Página Web y con datos procedentes de la Rendición de Cuentas, Manuales de Cargo y Manuales de Procesos. Los nombres de funcionarios claves serán aportados por el equipo auditor para actualizar la base de datos del organismo de control.

- **La reputación o prestigio del auditado.** Cómo los clientes y personal externo se refieren a la institución? Qué opinan otros organismos de la gestión y administración del ente? Para aclarar este punto, los documentos de otros organismos y estadísticas podrán indicar la efectividad de la Administración, las acciones y actividades adelantadas y el impacto de los programas y proyectos emprendidos. Para este punto específico, el auditor podría consultar con expertos en la materia.



Manual de Auditoría Gubernamental

El presente formato podría servir de guía para la información que debe ser compilada por el auditor y entregada a las Unidades de Análisis para que la información contenida en la base de datos sea actualizada.

| | | | | |
|--|---------------|-------|-----------------|---------------------------------|
| Nombre del Organismo a auditar (sigla) | | | | |
| Nombre del Proyecto/Programa/Contrato | | | | |
| Dirección | | | | |
| Teléfono | | | | |
| Correo electrónico/Portal Institucional | | | | |
| Titular de la Entidad/ Encargado del Proyecto | | | | |
| Características Generales de la Entidad/Organismo | | | | |
| Marco Regulatorio | | | | |
| Misión, Visión y Objetivos Estratégicos | | | | |
| Estructura Orgánica de la Entidad y Nombre de Responsables | | | | |
| Número Total del Personal : | | | Hombres: | Mujeres: |
| Proyectos que desarrolla | | | | |
| Título del Proyecto | Objeto y área | Monto | Grado de Avance | Problemas encontrados/denuncias |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| Observaciones Generales | | | | |

Para asegurar la comprensión del ente auditado, el equipo de auditoría, se reunirá en *Mesas de Trabajo*, donde se socializará lo recopilado y se aclararán dudas. Evidencia de esta actividad deberá quedar consignada en los papeles de trabajo. Considerando el tipo de control y los objetivos de la auditoría, el auditor centrará su análisis en los aspectos específicos y de mayor interés, relevantes para su trabajo.

La información recopilada debe alimentar el sistema de los organismos de control, es la base para mantener actualizada su base de datos.

El trabajo de conocimiento del ente debe iniciar en el organismo de control, un auditor no puede salir a realizar el trabajo de campo sin conocer los aspectos básicos relacionados con la materia en cuestión.

6.3. Evaluación de Riesgos

La auditoría basada en riesgos implica que el auditor realiza una labor independiente para obtener una seguridad razonable de que no existan representaciones erróneas de importancia relativa, que sean causadas por errores o fraude.

El auditor deberá evaluar la respuesta de la administración ante los riesgos identificados incluyendo la implementación y diseño de los controles internos. Para ello, el auditor determinará los factores de riesgo asociados a la auditoría. Es decir, los riesgos inherentes, de control y de detección.

Manual de Auditoría Gubernamental

Para determinar y evaluar los riesgos asociados a los procesos, el auditor también podrá asociar los riesgos de manera directa con la actividad que realiza el organismo. Para este proceso el auditor seleccionará los Macroprocesos. En esta categoría se pueden asociar los Riesgos de: país, mercado, liquidez, crediticio, e incluso de desastres naturales. Todo ello podría afectar las finanzas y proyecciones de los organismos, sobre todo de aquellos que tienen la potestad de manejo de mercancías, importaciones y exportaciones, relaciones bancarias y de deuda.

Una vez identificadas las áreas que, por su importancia relativa, el auditor selecciona para su revisión, realizará una evaluación en dichas áreas o sobre procesos específicos. Algunos de los riesgos relacionados con las operaciones son:

- **Riesgos legales**, cuando el personal desatiende, de manera consciente o inconsciente, el marco regulatorio que le rige. Lo anterior puede ocasionar demandas, inconsistencias en las contrataciones o pérdidas financieras.
- **Riesgos en los sistemas tecnológicos**, que pueden originar pérdidas en la información, fuga de información sensible y ataques cibernéticos. Se deben establecer mecanismos para la protección, procesamiento y conservación de la información; asimismo, y ante los constantes cambios en materia tecnológica, los organismos deben prever la constante actualización de los sistemas.
- **Riesgos en la Administración del Recurso Humano**, cuando se cuenta con personal que no es el adecuado para realizar las tareas que le han sido asignado puede ocasionar errores, baja productividad, pérdidas materiales y financieras, abusos de autoridad, fallas en la asignación y segregación de responsabilidades, personal insuficiente e incumplimiento de metas, y daños en el prestigio institucional.
- **Riesgos de tipo financiero y contable**, que están asociados a todos los anteriores, y repercute en la información financiera brindada por el organismo. Este problema puede ser generado por errores en los pagos, en el manejo del efectivo, cuentas por cobrar altas, descuadre en el manejo de efectivo, fraude o corrupción. La toma de decisiones es inoportuna y la credibilidad en el organismo disminuye.

Los riesgos y los factores que pueden dar lugar a los mismos variarán según la materia controlada y las circunstancias del tipo de auditoría. Por ende, el auditor deberá considerar no solo el riesgo en sí, también las consecuencias de si llegasen a ocurrir, y la capacidad de la administración para responder en caso de que se produzcan los hechos.

6.3.1. Evaluación preliminar del control interno

La evaluación del control interno, en la fase de planificación, permite establecer los puntos críticos del organismo. Dada la importancia de esta actividad, es importante que el ente de control cuente con una base de posibles preguntas que podrían ser utilizadas por el auditor. Sin embargo, el auditor debe estar libre de preparar la evaluación considerando que el objetivo primordial de esta actividad es el de establecer el grado de confianza que se pueda tener en los controles que han sido implementados por la administración; que en consecuencia, servirá para establecer la cantidad y profundidad de pruebas para soportar sus opiniones y conclusiones.

Manual de Auditoría Gubernamental

El punto de partida de esta labor es la visita que el auditor debe hacer a la oficina de control interno o a quien realice este trabajo en el organismo. Sus informes servirán de referencia para estimar, o verificar, los puntos débiles de la administración. Se deben establecer las deficiencias de esta labor llevada a cabo por el organismo. El auditor podrá utilizar informes de auditoría anteriores realizados por el organismo de control para sentar una posición frente a la implementación de controles internos y el compromiso de la administración para adoptar las medidas tendientes a subsanar las deficiencias y limitaciones encontradas.

6.3.2. Norma de Requisitos Mínimos para un Sistema de Control Interno¹⁵

La Norma de Requisitos Mínimos para un Sistema de Control Interno MECIP:2015 es una herramienta que ayuda a los administradores de las instituciones públicas y a su personal en general, a evaluar la estrategia, la gestión y el desarrollo de sus organizaciones bajo los principios de responsabilidad, eficiencia, eficacia, celeridad y transparencia. El cómo hacerlo es responsabilidad de las mismas instituciones, trabajo que realizará sustentado en los tres fundamentos del control interno: autocontrol, autogestión y autorregulación.

La Norma de Requisitos Mínimos MECIP:2015 plantea un cambio de enfoque, con los mismos principios y objetivos, facilitando el proceso de implementación y consolidación del Control Interno en las Instituciones Públicas, promoviendo un mayor grado de adaptación del sistema de control interno a las necesidades particulares de cada institución, e impulsando el desarrollo de las competencias organizacionales y profesionales.

La nueva norma tiene el propósito de definir los requerimientos básicos que deberán ser desarrollados e implementados para asegurar un efectivo Control Interno Institucional y que serán objeto de evaluación y auditoría por las entidades encargadas del control interno y externo.

A. Ambiente de Control

Determina que toda institución debe propiciar una conciencia de control que influya profundamente en la cultura organizacional de la institución manteniendo su orientación hacia el cumplimiento de su función constitucional, legal y la finalidad social del Estado. Se halla compuesto por cuatro (4) Principios:

1. **Compromisos de la Alta Dirección**, la Máxima Aotoridad Institucional debe demostrar liderazgo y compromiso con respecto al sistema de control interno.

i.1) Política de Control Interno: la Dirección debe establecer, revisar y mantener una política de control interno.

2. **Acuerdos y Compromisos Éticos**, establece los lineamientos mínimos para que la institución se rija por principios, valores y comportamientos éticos en el cumplimiento de la Constitución, leyes y reglamentación aplicables, y la finalidad social del Estado.

¹⁵ Aprobado por Resolución CGR 377/16

Manual de Auditoría Gubernamental

3. **Protocolo de Buen Gobierno**, utilizado para definir el modelo de administración y su estilo de dirección.
4. **Política de Gestión del Talento Humano**, que demarca el compromiso de la institución por impulsar el desarrollo de las competencias, habilidades, aptitudes e idoneidad de los funcionarios.

B. Control de la Planificación

Es el segundo de los componentes, se refiere al marco de referencia que orienta su gestión hacia el cumplimiento de la Misión, el logro de su Visión y de los objetivos institucionales trazados. Consta de cuatro (4) Principios:

1. **Direccionamiento Estratégico**, que resalta la coherencia existente de las competencias y funciones asignadas con la planificación estratégica y operacional.
2. **Gestión por Procesos**, para alcanzar sus objetivos, la institución orienta sus operaciones a través de una gestión basada en procesos.
3. **Estructura Organizacional**, que permite a la institución identificar los diferentes niveles de autoridad y de responsabilidad.
4. **Identificación y evaluación de Riesgos**, que resalta la importancia que tiene para la organización de establecer, implementar y mantener procedimientos para identificar, evaluar los riesgos y la determinación de medidas para controlarlos.

C. Control de la Implementación

Cubre las acciones establecidas por la institución mediante políticas y procedimientos, orientadas a reducir los riesgos que pueden afectar el logro de sus objetivos. Contiene cuatro (4) Principios:

1. **Control Operacional**, referida a la definición e implementación de los controles que contribuyen a reducir los riesgos significativos hasta niveles tolerables. Las políticas de control, permiten estructurar y direccionar el buen desempeño del modelo de gestión por procesos.
2. **Competencia, Formación y Toma de Conciencia**, es la manera como las instituciones aseguran que los funcionarios son competentes para realizar las actividades y tareas que pueden causar impacto sobre la capacidad de control interno.
3. **Gestión de la Información**, es la forma como la institución debe obtener, generar y utilizar la información relevante para el funcionamiento del control interno.
4. **Comunicación**, que garantiza la circulación fluida y transparente de la información interna y externa permitiendo la publicidad y visibilidad de su gestión y de los resultados obtenidos.

D. Control de Evaluación

Se refiere a la forma como la institución define, desarrolla y ejecuta evaluaciones para determinar la suficiencia y el adecuado funcionamiento de los componentes de control interno.



Manual de Auditoría Gubernamental

1. **Seguimiento y Medición del Control Interno**, son los métodos aplicados por la institución para el seguimiento y la medición de la efectividad del sistema de control interno.
2. **Auditoría Interna**, son procedimientos que lleva a cabo la institución para determinar la satisfacción, implementación y cumplimiento de los requisitos legales del sistema de control interno.

E. Control para la Mejora

Referido al mejoramiento continuo del sistema de control interno aprovechando lo obtenido de los resultados de las auditorías, análisis de datos, las acciones correctivas y preventivas y el análisis crítico de la alta dirección.

1. **Análisis Crítico del Sistema de Control Interno**, atiende las revisiones que debe hacer la Dirección a intervalos planificados para asegurarse de la conveniencia, adecuación y eficacia del sistema de control interno.
2. **Mejora Continua**, son las acciones que deben tomarse en la institución para optimizar de manera continua su sistema de control interno.

La Evaluación Preliminar del Sistema de Control Interno se realiza mediante la elaboración de cuestionarios, entrevistas o análisis documental tendientes a detectar los puntos débiles en la organización para determinar las áreas en las que se hace necesario introducir buenas prácticas.

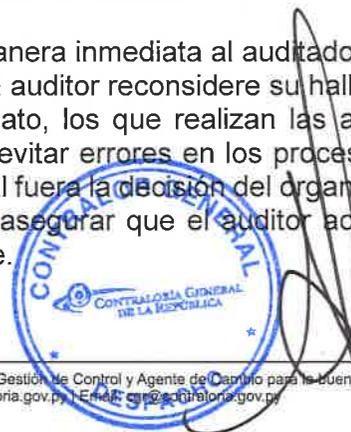
En la etapa de Ejecución, se aplican técnicas de verificación para establecer la confiabilidad y adecuado sistema de control en los organismos. Las conclusiones a que llegue el auditor, serán expuestas en el Informe de Auditoría.

Para la evaluación del control, el auditor deberá considerar: la función del control, si opera con la eficacia necesaria, el perfil del encargado de ejecutar el control, la frecuencia o periodicidad con que es aplicado el control y su correspondencia con la actividad que controla, y la formalización del control.

6.4. Riesgos de Fraude

Las ISSAI, establecen que los auditores deberán realizar entre sus consideraciones, la identificación y evaluación de los riesgos de fraude, aplicando procedimientos de auditoría para obtener la evidencia apropiada y suficiente en caso de una presunción de fraude.

Algunos organismos de control optan por informar de manera inmediata al auditado para que éste, a su vez, aporte la documentación necesaria para que el auditor reconsidere su hallazgo. En otros, el Jefe de Equipo informa al Supervisor y Jefe Inmediato, los que realizan las acciones con la Dirección Jurídica, para seguir los conductos legales y evitar errores en los procesos. Y algunos, solo informan al auditado al finalizar la auditoría. Sea cual fuera la decisión del organismo de control se hace necesario establecer los procedimientos para asegurar que el auditor actuará de forma adecuada y acorde con la normativa que le sea aplicable.



Manual de Auditoría Gubernamental

En el sector público algunos ámbitos y situaciones que pueden generar riesgos de fraude son los siguientes:

- a) Concesión de subvenciones y beneficios a terceros.
- b) Adjudicación de contratos públicos.
- c) Atribuciones y actuación de los funcionarios públicos.
- d) Declaraciones erróneas de resultados o información que tengan carácter intencionado.
- e) Privatización de entidades gubernamentales.
- f) Relaciones entre funcionarios o entidades públicas.

El auditor utilizará el escepticismo profesional, entendido como la actitud permanente que debe caracterizar al auditor, de estar alertas ante la posibilidad de un fraude que sean relevante para la consecución de los objetivos de la auditoría.

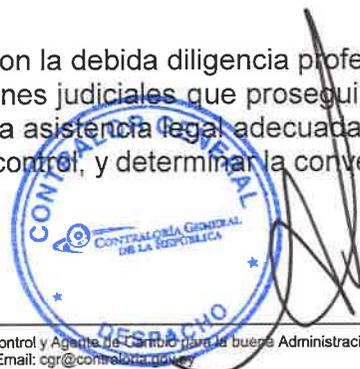
Entre los hechos más conocidos de fraude se pueden resaltar: el tomar fondos del organismo, adueñarse de activos, omitir operaciones y registros, y la manipulación de los registros contables.

Son varios los indicios que ayudan al auditor a determinar las posibles debilidades. Entre las que se pueden destacar:

- Alta agresividad de un directivo,
- Nerviosismo evidente,
- Comportamiento inestable.
- Necesidad de ascender y obtener reconocimiento sin importar el costo,
- Carencia de códigos de ética,
- Bajo nivel de pertenencia
- Demasiada jerarquización
- La complejidad de las estructuras.
- Poca credibilidad en el organismo y sus autoridades, y
- La baja liquidez.

La combinación de factores establecen un nivel mayor de riesgo. Sin embargo, no podrá deducirse que aparezca alguno de los aspectos señalados signifique que está cometiéndose un fraude. El auditor debe realizar un examen riguroso y considerar, dónde podría verificar si algo ilícito está sucediendo.

Ante la comprobación de actos ilícitos, el auditor debe actuar con la debida diligencia profesional y prudencia para no interferir de manera negativa, con las acciones judiciales que proseguirían. De igual manera, debe establecer la conveniencia de recurrir a una asistencia legal adecuada, la cual en primera instancia, sería el área jurídica de su organismo de control, y determinar la conveniencia de comunicar a los directivos de la institución.



Manual de Auditoría Gubernamental

6.5. Plan de Trabajo y Programas de Auditoría

Los auditores tienen la responsabilidad de realizar la actividad de auditoría, con la seguridad de alcanzar los objetivos establecidos, cumpliendo con el marco normativo para la realización de auditorías gubernamentales, y por supuesto, actuando bajo los parámetros establecidos en el Código de Ética que les rige.

Para ello deberá establecer lineamientos claros del proceso auditor a seguir, definiendo el alcance y enfoque de la auditoría. La estrategia a seguir no es más que la necesidad de profundizar, durante la etapa de ejecución, con pruebas sustantivas y de cumplimiento en las áreas, procesos o transacciones seleccionados con base en la evaluación y análisis de riesgo realizado.

Por alcance debe entenderse la relación con la materia y los criterios que se utilizarán para evaluar e informar. Los objetivos son aquellos que la auditoría tiene previsto lograr. El enfoque describe la naturaleza y alcance de los procedimientos para reunir la evidencia en la auditoría.

La planeación operacional hace alusión a la necesidad de establecer un cronograma para la auditoría. Se identifican los recursos necesarios para llevar a cabo el trabajo, tiempo, alcance de los trabajos y asignación de los miembros del equipo a tareas definidas.

6.5.1 Matriz de Planificación

Una herramienta utilizada por los auditores se trata de la Matriz de Planificación en la cual se establece la relación entre los objetivos y la metodología para el trabajo de campo.

La Matriz inicia con una pregunta clave que servirá de base para la auditoría, el enfoque del árbol de problema es una metodología que sirve para establecer la pregunta. Estas preguntas deben ser específicas, objetivas, neutrales, medibles y realizables. Las preguntas pueden ser subdivididas en niveles; es decir que pueden generarse preguntas secundarias o subpreguntas(segundo nivel), subordinadas (de tercer nivel) y detalladas (de cuarto nivel). Las preguntas secundarias deben ser diferentes pero abarcar los aspectos de la pregunta principal.

El siguiente campo es el relacionado con los Criterios, que serán utilizados por el auditor como los aspectos que debe seguir la institución para realizar su trabajo bajo condiciones de transparencia y efectividad. El contenido en las leyes, reglamentos, normativa, manuales, sistemas de control, entre otros.



Manual de Auditoría Gubernamental

El auditor debe pensar en recolectar la documentación necesaria para evaluar la condición, tanto como identificar la fuente de información que requiere.

| MÉTODOS DE RECOLECCIÓN | FUENTES DE INFORMACIÓN | RESULTADOS ESPERADOS |
|--------------------------------|---|---|
| Revisión Documental | Constitución Nacional Leyes y Decretos Resoluciones Documentos generados por el ente sujeto de control Manuales de Funciones Manuales de Procedimientos Publicaciones de Expertos | Cumplimiento del marco regulatorio y seguimiento de los procedimientos establecidos, lineamientos y políticas para el control de actividades, resultados obtenidos frente a los planeados, analizar la implementación del control interno |
| Cuestionarios/Encuestas | Alta Dirección Personal de la organización Clientes | Detectar las debilidades, fortalezas y carencias institucionales, sustentar resultados, establecer líneas de mando. |
| Entrevistas | Directivos y personal Personal externo Miembros del Ejecutivo Otros Organismos del Estado Donantes | Entendimiento del entorno organizacional, de los logros frente a sus clientes y prestigio obtenido, su influencia en otros organismos estatales. |
| Observación Directa | Almacenes Oficinas | Manejo de la información, fortalezas y deficiencias en las labores cotidianas, manejo de mercancías, relación con clientes. |

Otro aspecto a considerar son las limitaciones que puede enfrentar el equipo auditor, entre ellas se encuentran la calidad y confiabilidad de la información recopilada e incluso el tiempo para acceder a ella. Por esta razón, el auditor deberá describir las estrategias que utilizará para recolectar la información y determinar el tamaño de la muestra o población (para los casos de cuestionarios y encuestas), así como los lugares a visitar (para la observación directa). También debe establecer los pasos a seguir para evaluar la confiabilidad de las fuentes de información, y para garantizar que cuenta con información que podrá ser utilizada como evidencia.

La Matriz presenta otro campo relacionado con los procedimientos para el análisis de los datos. El auditor deberá aclarar qué tipo de procedimiento aplicará para obtener evidencia del incumplimiento de los criterios establecidos. Las comparaciones, verificaciones y cálculos son algunos de los procedimientos que puede aplicar.

El auditor también debe considerar las dificultades para acceder a la información que requiere. Algunas dificultades son: restricciones de acceso a información clasificada, imposibilidad de obtención de información por encontrarse en lugares inaccesibles o muy lejanos, generada en determinado período de tiempo, datos generados por fuentes poco confiables, cantidad de

Manual de Auditoría Gubernamental

información sin digitalizar, e información parcial. El aspecto clave es determinar cómo las limitaciones podrían impactar en el logro de los objetivos trazados en la auditoría.

| Pregunta y sub-pregunta de auditoría – Identificar la pregunta y la sub-pregunta de la auditoría | | | | | | |
|--|--|---|--|---|--|---|
| Criterios | Información requerida | Fuentes de información | Procedimientos para la recopilación de datos | Procedimientos para el análisis de datos | Limitación | Qué nos permitirá decir el análisis |
| Especificar los criterios para abordar la pregunta y sub-pregunta de la auditoría | Identificar la información necesaria para responder a la pregunta de auditoría | Identificar las fuentes de cada elemento de información | Identificar las técnicas de recopilación de datos que se van a usar y describir los procedimientos respectivos | Identificar las técnicas que se van a usar en el análisis de datos y describir los respectivos procedimientos | Especificar las limitaciones en cuanto a: √La estrategia metodológica adoptada √El acceso a las personas y la información √La calidad de la información √Las condiciones operativas para desempeñar el trabajo | Aclarar con precisión qué conclusiones o resultados pueden alcanzarse |

La última columna, tal y como se muestra en la gráfica, es la de aclarar o presentar lo que permitirá el análisis. Es referido directamente con la situación que espera encontrarse. Al aclarar este punto, el auditor establece el punto a seguir sin perder el rumbo de la investigación realizada.

El auditor podrá utilizar la Matriz de Planificación para organizar y presentar la estrategia de la auditoría. Se debe realizar una Matriz para cada pregunta.

Los auditores deberán presentar la Matriz de Planificación a la Supervisión para su revisión y aprobación. De ser necesario, se realizarán ajustes y con la aprobación por parte de la Supervisión, el Equipo de Auditoría establecerá los responsables de cubrir cada uno de los puntos descritos. En la Matriz de Planificación, se detalla el trabajo a realizar y los procedimientos que serán realizados por el equipo auditor. Conserva los propósitos que se obtienen en los propósitos de auditoría tales como:

- Verificar y confirmar los objetivos de la auditoría
- Aplicar los procesos a aplicar basados en los riesgos establecidos
- Identificar los criterios de la auditoría basado en riesgos.
- Describir los procedimientos de la auditoría y la información necesaria para verificar su cumplimiento/incumplimiento
- Establecer los medios para obtener la evidencia necesaria y relevante para soportar los hallazgos.



Manual de Auditoría Gubernamental

El Plan de Auditoría debería contener los siguientes aspectos:

POR LA CUAL SE DISPONE LA REALIZACIÓN DE UNA AUDITORÍA (Tipo de Auditoría)

I. INSTITUCIÓN A AUDITAR

NOMBRE
SIGLAS
DIRECCIÓN
TELÉFONO
PORTAL WEB
RESPONSABLE o TITULAR

CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL ORGANISMO

Mandato Legal

Misión

Visión

Objetivos Estratégicos

Otros Datos Relevantes

II. ESTRATEGIA DE LA AUDITORÍA

1. TIPO DE EXAMEN

Auditoría (de Desempeño, Financiera y de Cumplimiento / Combinada /Articulada)

2. OBJETIVO GENERAL

Realizar una Auditoría (de tipo) que permita emitir una opinión sobre las operaciones desarrolladas por (nombre de la Institución/Proyecto/ área) y de la ejecución de los recursos correspondientes al ejercicio fiscal comprendido del (mes, día 20xx al mes, día, 20xx), y determinar las causas o prácticas que imposibiliten el cumplimiento de objetivos, metas, planes y programas establecidos.'

3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- *Determinar/Establecer que....*
- *Evaluar la gestión de la organización, la confiabilidad de los registros y la información suministrada, a fin de determinar la correcta aplicación de los recursos....*
- *Evaluar que los procedimientos de adquisiciones conforme a las disposiciones legales vigentes a fin de determinar la correcta aplicación de los recursos externos e internos*

Manual de Auditoría Gubernamental

- *Constatar que los recursos fueron utilizados y destinados a los fines propuestos.*

4. ALCANCE DEL EXAMEN

4.1. **Periodo a ser Auditado:** *Ejercicio Fiscal del 20xx al 20xx.*

4.2. **Área a examinarse:**

5. DISPOSICIONES LEGALES

- Constitución Nacional
- Ley Orgánica
- Reglamentaciones
- Convenios

6. ANÁLISIS DE RIESGOS DE LA ENTIDAD

- **ANTECEDENTES DEL PROYECTO O DEL ENTE**

(Si se tratase de un proyecto): Es un proyecto del Gobierno Nacional ejecutado por xxxxxxxx a través de la Unidad xxxxxx con G. xxxxxx (cantidad en letras), con la participación de las instituciones nacionales: xxxxxxxxxxx, xxxxxxxx, y xxxxxxxxxxxx e internacionales (podría ser un organismo donante o prestatario): xxxxxxxx, xxxxxx. El proyecto fue aprobado mediante Decreto No. Xxx del (dd/mm/aa)

El objetivo del Proyecto es el de

El proyecto cuenta con un término de años (o meses).

- **Riesgos identificados y las respuestas planificadas**

| Riesgo | Efecto | Acciones |
|---|---|---|
| <i>Incumplimiento de cláusulas/ errores en el sistema de control/posibles irregularidades</i> | <i>Que exista una desviación de las condiciones pactadas/ incumplimiento con la normatividad aplicable/ errores u omisiones por parte del servidor público.</i> | <i>Analizar cualitativamente las cláusulas contractuales y verificar su cumplimiento. Analizar las acciones implementadas y/o a implementar para la mitigación de riesgos.</i> |



Manual de Auditoría Gubernamental

7. ESTRATEGIA DE LA AUDITORÍA

- *El seguimiento y supervisión de los trabajos deberá realizarse (diariamente, semanalmente o cuando los requerimientos en el campo de trabajo así lo exijan), Toda acción de Supervisión debe consignarse en los papeles de trabajo.*
- *Las comunicaciones con la institución serán efectuadas mediante memorándums numerados correlativamente siguiendo las líneas de mando*
- *Algún otro aspecto de carácter procedimental u operativo que se deba aclarar.*

8. DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA DE AUDITORÍA

Categoría de Gastos

El Estado de Inversiones Acumuladas de los periodos 201x y 201x se encuentra compuesto por los saldos que se detallan a continuación:

| Categorías de Inversión | Acumulado 201x y 201x (\$) | | |
|--------------------------------|-----------------------------------|----------------|--------------|
| | LOCAL/NAL | Donante | TOTAL |
| 1. | | | |
| 2. | | | |
| 3. | | | |
| 4. | | | |
| 5. | | | |
| Totales | | | |

Fuente:

El total acumulado es..... Para la revisión y análisis de los saldos según el Estado de Inversiones Acumuladas a efectos de opinar sobre la razonabilidad del mismo, se determinó como muestra la selección de componentes, subcomponentes y/o partidas individuales que sean iguales o mayores al x % calculado sobre el total

Gestión Presupuestaria y Financiera

La Ejecución Presupuestaria de Gastos por cada ejercicio fiscal se compone según detalle:

| Ejercicio fiscal | Total Obligado |
|-------------------------|-----------------------|
| 201x | |
| 201x | |
| Total | |

Para la revisión y análisis de las partidas presupuestarias se determinó como muestra la selección de partidas presupuestarias que sean iguales o mayores al x % calculado sobre el total de "Obligado Acumulado" por ejercicio fiscal auditado.

Manual de Auditoría Gubernamental

Proceso de Adquisiciones

El Equipo Auditor determina como muestra selectiva para auditar los contratos.....

Ambiente de Sistemas Computarizados

Se evaluará la efectividad y confiabilidad de los sistemas de información utilizados el ambiente de control.

9. DETERMINACIÓN DE LA MATERIALIDAD O IMPORTANCIA RELATIVA

El auditor determina la materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto, con el propósito de determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de evaluación de riesgos, sin embargo, se debe señalar que la materialidad incluye aspectos cuantitativos y cualitativos.

10. MATRIZ o MATRICES DE PLANIFICACIÓN (Pueden ir como Anexo)

11. RECURSOS A UTILIZAR

• RECURSOS HUMANOS

Audidores Adicionales:

Especializados o Personal Técnico:

• BIENES DE USO.

Serán requeridas(portátiles, transporte.... Entre otros)

• RECURSOS FINANCIEROS.

Horas extras, viáticos.....de acuerdo a la disponibilidad presupuestaria.

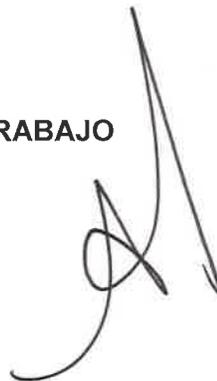
• BIENES DE CONSUMO.

Papelería, proyector...

12. TIEMPO ESTIMADO PARA EL TRABAJO

12.1. De Planeación: xxx días hábiles.

12.2. De Campo: xxx días hábiles.



Manual de Auditoría Gubernamental

12.3. Elaboración del Informe: xx días hábiles.

| Fase Ejecución | Mes |
|---|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| Planificación de la auditoría | | | | | | | |
| Aprobación del Plan de Auditoría | | | | | | | |
| Fase de Ejecución, implementación de pruebas | | | | | | | |
| Elaboración de Informe y presentación del informe final | | | | | | | |
| Seguimiento al Plan de Mejora | | | | | | | |

12.4. Horario de trabajo en la entidad auditada: De lunes a viernes de xx:xx a xx:xx hs.

13. FORMA DE PRESENTACIÓN

- Informe Preliminar al organismo y revisión de descargos
- Informe Final al organismo
- Publicación en el Portal Institucional
- Comunicado de prensa (de ser necesario)

14. GENERALIDADES

- El seguimiento y supervisión de los trabajos deberá realizarse..... (periodicidad)
- Se deberá llevar una Planilla Individual de Control, verificadas por el Jefe de Equipo y Supervisor.
- Las comunicaciones con la Institución serán efectuadas mediante Memorandos enumerados correlativamente a cargo del Jefe de Equipo y/o equipo auditor.
- Se elaborarán actas que justifiquen solicitudes de documentos e informes analizados por el equipo de atrabajo. Las actas son instrumentos que garantizan oportunidad y celeridad en la obtención de documentación que obra en el ente sujeto de control
- Cada ampliación o reducción del alcance en este Plan de Trabajo, deberá ser autorizado por una vez aprobados por el Supervisor.

| | | |
|-------------------|---|--------|
| Elaborado por: | <i>Jefe de Equipo</i> | Fecha: |
| Verificado por : | <i>Supervisor</i> | Fecha: |
| Aprobado por: | <i>Director General</i> | Fecha: |
| Aprobación Final: | <i>Titular del Organismo de Control</i> | Fecha: |



Manual de Auditoría Gubernamental

La fase de Planeación culmina con la Preparación del Plan de Auditoría, que es el documento en el que el equipo auditor presenta de manera coordinada las actividades que regirán la fase de *Ejecución*.

El propósito fundamental del Plan de Auditoría es el de permitir al equipo de auditoría, focalizar el trabajo y establecer las líneas y procedimientos a seguir en cumplimiento de los objetivos de la auditoría. El Plan de Auditoría debe ser elaborado, discutido y acordado por todos los miembros del equipo de auditoría.

El Plan de auditoría debe incluir el Cronograma de Actividades, considerando el término máximo establecido para la auditoría. Sin embargo, de ser necesario, los auditores podrían solicitar, con la aprobación de la Supervisión, una ampliación o reducción de los términos establecidos. La solicitud deber estar debidamente sustentada, mediante Acta de Mesa de Trabajo.

7. Fase de Ejecución

En la fase de Ejecución, se practican las pruebas y utilizan las técnicas o procedimientos que han sido descritos en el Plan de Auditoría. El propósito de esta etapa es que el auditor pueda establecer la situación real de la entidad, por lo menos en las áreas o procesos auditados y por el término de revisión, y obtener la evidencia suficiente y calificada que le permitirán sustentar las conclusiones/opiniones que serán presentadas en el Informe de Auditoría. Mediante la determinación de la muestra, el auditor, determinará los procesos, cuentas, contratos y partidas a aplicar en los procedimientos de control diseñados.

El auditor debe estar abierto a implementar modificaciones/ampliaciones que sean necesarias, acorde con los resultados parciales o cambios en la situación de la materia en cuestión. Por ejemplo, la necesidad de revisar una denuncia de la ciudadanía, la no obtención de pruebas necesarias para sustentar una opinión, la carencia de información o la no entrega de información solicitada a tiempo, entre otros.

En esta etapa, el auditor debe tener presente que cualquier actividad relevante debe estar debidamente sustentada con papeles de trabajo, los cuales deben contener la marca de auditoría necesaria que pueda identificar, el control realizado, la fecha correspondiente y el auditor que realizó su revisión.

En la actividad de Ejecución, el auditor deberá realizar o ejecutar los procedimientos de auditoría establecidos y aprobados de la etapa anterior y estructurar la situación encontrada (observaciones y hallazgos de la auditoría), ambos, con la evidencia necesaria que les soporte.

7.1. Obtención de la Evidencia

Para la obtención de evidencia, se deben seleccionar las herramientas y métodos de investigación. Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación. Las técnicas pueden ser:



Manual de Auditoría Gubernamental

Técnicas de verificación ocular

Comparación: Constituye el esfuerzo realizado para afirmar la veracidad del hecho. Uno de los ejemplos más comunes, relacionados con esta técnica, es el de la comparación realizada entre los ingresos percibidos y/o los gastos efectuados con las estimaciones incluidas en el presupuesto.

Observación: Mediante esta técnica, el auditor puede cerciorarse de ciertos hechos y circunstancias. Con esta técnica, el auditor puede asegurarse que los controles para la administración de los inventarios físicos funcionan.

Revisión Selectiva: Esta técnica consiste en un examen ocular rápido con fines de separar mentalmente asuntos que no son típicos o normales. Como puede ser la cuenta bancos que debería ser debitada mensualmente al encontrar débitos y créditos adicionales, a través de la revisión selectiva el auditor aplicará otras técnicas para examinarlos y verificarlos.

Rastreo: Consiste en seguir una operación de un punto a otro de su procesamiento.

Técnicas de verificación verbal

Indagación: Consiste en obtener información verbal a través de averiguaciones y conversaciones. Esta técnica es de especial utilidad en la auditoría operacional cuando se examinan áreas específicas no documentadas. Sin embargo, los resultados de la indagación por si solos no constituyen una evidencia suficiente y competente, el auditor deberá aplicar otras técnicas para verificar lo obtenido.

Técnicas de verificación escrita

Análisis: Consiste en separar en elementos o partes, las transacciones u operaciones que están sometidas a examen.

Conciliar: Consiste en hacer coincidir o que concuerden dos conjuntos de datos seleccionados, separados e independientes.

Confirmaciones: Consiste en obtener contestación de una fuente, independiente de la entidad bajo examen y sus registros.

Técnicas de verificación documental

Comprobación: Consiste en examinar verificando la evidencia que apoya a una transacción u operación demostrando autoridad, legalidad, propiedad y certidumbre.

Computación: Esta técnica consiste en verificar la exactitud de las operaciones.



Manual de Auditoría Gubernamental

Técnicas de verificación física

Inspección: Es el examen físico y ocular de activos, documentos, valores con el objeto de demostrar su existencia y autenticidad.

Las técnicas de Auditoría pueden aplicarse a los elementos internos de la organización o a los elementos externos del mismo.

Las técnicas de mayor uso en Auditoría son:

Estudio General

Es la apreciación y juicio de las características generales de la organización, las cuentas, procedimientos o las operaciones, a través de sus elementos más significativos. Para elaborar las conclusiones, se ha de profundizar en su estudio y en el cómo se realiza. Esta técnica sirve para que el auditor enfoque y puntualice su examen.

Análisis

Es el estudio de los componentes de un todo. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros genéricos de los estados financieros. El análisis abarca a los saldos y movimientos; este último, es utilizado cuando las cuentas se forman por acumulación de partidas. Por tomar como punto de partida lo general para luego examinar lo particular o específico, se puede definir como una técnica deductiva.

Inspección

Es la verificación física de las cosas materiales en las que se tradujeron las operaciones, se aplica a las cuentas cuyos saldos tienen una representación material, (efectivos, mercaderías, bienes, vehículos, maquinaria y equipo, entre otras).

Confirmación

Es la ratificación por parte del auditor de la autenticidad de un saldo, hecho u operación, en la que participó y por la cual está en condiciones de informar válidamente sobre ella. La confirmación se da de forma positiva, cuando se envían datos y se pide la conformidad o no de los mismos, es utilizada para el activo. De forma negativa, se presenta cuando solo se pide la inconformidad con los datos enviados, normalmente se utilizan para confirmar pasivo.

Investigación

Es la recopilación de información mediante entrevistas o conversaciones con los funcionarios y empleados de la organización. El auditor gubernamental utiliza esta técnica con mucha frecuencia, porque podrá formarse un juicio u opinión sobre los saldos y operaciones realizadas por el organismo.

Declaraciones y Certificaciones

Es la formalización de la técnica anterior, cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas y en algunas ocasiones certificadas por alguna autoridad.



Manual de Auditoría Gubernamental

Observación

Es una manera de inspección, menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la práctica. Bajo esta técnica, el auditor, de manera personal, busca asegurarse de los hechos y circunstancias de la forma como el personal de la entidad realiza las operaciones que le han sido conferidas. Es una *observación abierta*, cuando el auditor permite que las personas observadas sepan que son objeto de revisión. Cuando por el contrario, se hace sin que el personal tenga conocimiento qué es objeto de observación, esta se conoce como *observación discreta*.

Cálculo

Es la verificación de las correcciones aritméticas, realizadas por el auditor y utilizando sus propios métodos, de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas.

Los auditores deben registrar los resultados obtenidos de la aplicación de las distintas técnicas y adjuntar los papeles de trabajo correspondientes. Los resultados obtenidos deberán ser revisados por el jefe de auditoría y el supervisor con el propósito de realizar ajustes de ser necesario.

Los resultados se constituyen en hallazgos. Los hallazgos son un hecho relevante que surge de la comparación entre una situación detectada (condición) frente al deber ser (criterio). Esta situación es complementada por el auditor considerando las causas y efectos. Todos los hallazgos deben ser evidenciados, es decir, sustentados y documentados.

El equipo de trabajo discutirá en Mesa de Trabajo, los hallazgos para determinar la validez del mismo, identificar a los responsables, y analizar las causas y efectos de su ocurrencia, tanto como la recurrencia de la observación.

Realizar este análisis de manera grupal permite que los auditores consideren los aspectos que están interrelacionados y entender el punto de ineficiencia en la organización. Esta evaluación debe ser objetiva, justa y equilibrada.



Manual de Auditoría Gubernamental

7.2. Matriz de Hallazgos

El auditor podrá contar con la Matriz de Hallazgos, que le permitirá visualizar los resultados obtenidos de la aplicación de las distintas pruebas.

| Criterios | Hallazgo | | | Referencia P/T | Buenas prácticas | Recomendaciones |
|------------------------|----------------------|--------|---------|----------------|------------------|-----------------|
| | Situación encontrada | Causas | Efectos | | | |
| Pregunta de auditoría: | | | | | | |
| | | | | | | |

NOTA: Las Buenas Prácticas solo se consideran como criterio en Auditorías de Desempeño

Se conoce como *criterio* a la norma estandarizada con la cual se evalúa la situación. Entre los aspectos considerados como criterios están: las leyes, reglamentos, cláusulas de contrato, manuales de procesos, normativa contable, opinión de un experto e incluso el juicio del auditor.

La *situación encontrada* se refiere a las deficiencias, debilidades en los controles o irregularidades que el auditor ha identificado como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Cuando el auditor ha obtenido una observación (situación encontrada), el paso siguiente es el de establecer las *causas* o razones por las cuales no se cumple con el criterio. Es necesario que el auditor comprenda el origen del incumplimiento y determinar la existencia de procedimientos internos para evitar que la situación adversa persista. Entre algunas de las causas más comunes se encuentran las siguientes:

- Inobservancia del marco regulatorio aplicable.
- Recursos humanos, materiales y financieros escasos o mal distribuidos.
- Carencia o insuficiencia de controles.
- Fallas en los canales de comunicación.
- Inconsistencia entre la norma aplicable y las regulaciones internas.
- Falta de formación y capacitación del personal.
- Guías inadecuadas, obsoletas o no divulgadas en forma debida.
- Descuido, negligencia o falta de interés por parte del personal de implementar las medidas de aseguramiento de calidad, aplicar la normativa aplicable o de supervisión.
- Asignación indebida de responsabilidades.

El *efecto* de las deficiencias encontradas son variadas y tendrán o podrían tener repercusiones variadas en las instituciones. Este tipo de efectos se pueden manifestar, entre algunos: incremento de costos, gastos indebidos, incumplimiento de las metas establecidas, ineficiencia en el uso de los



Manual de Auditoría Gubernamental

recursos, faltas al marco regulatorio aplicable e informes inexactos. En la medida de lo posible, los auditores deben determinar los efectos financieros o pérdidas causadas por la situación encontrada.

Cuando el auditor conoce a fondo la materia en cuestión y ha soportado los hallazgos, o cuenta con un experto en la materia, podrá hacer referencia a las *Buenas Prácticas*, que se establecen como aspectos relevantes y probados en muchas instancias y en situaciones iguales o parecidas y los resultados han sido positivos o traducidos en mejoras. Proponer Buenas Prácticas, exige que el auditor considere si están acordes con el marco regulatorio existente. El otro aspecto a considerar es que la Buena Práctica debe ser relevante, pertinente y confiable. La Buena Práctica es útil cuando se ajusta al criterio establecido.

Al establecer las causas del incumplimiento, podrán formularse las *recomendaciones*, entendidas como cualquier acción correctiva o preventiva, que posteriormente el organismo presentará en el Plan de Mejoramiento.

En caso de que los auditores, puedan informar previamente al organismo acerca de las observaciones o hallazgos, el auditor tan solo establecerá los criterios frente a la situación encontrada, en espera de la respuesta de los auditados.

La respuesta del auditado será analizada en mesa de trabajo. El equipo de auditoría decidirá si el hallazgo se *rectifica*, es decir, que el auditado ha aportado las pruebas y evidencia suficiente para establecer que el auditor llegó a conclusiones erróneas o equivocadas. Por el contrario, el equipo podrá *ratificar* el hallazgo, lo que quiere decir que se mantiene el mismo para su inclusión en el informe final.

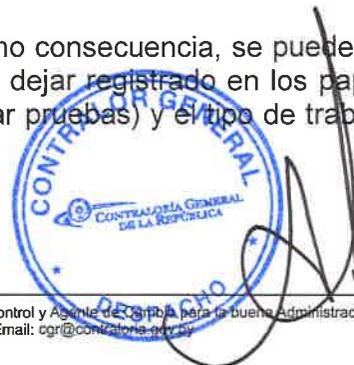
7.3. Obtención de Conclusiones

Toda evidencia obtenida por el auditor debe ser revisada por el Jefe de Auditoría y el Supervisor a cargo para comprobar que cuenta con los requisitos de: suficiencia (cantidad), apropiada (en calidad), relevante, válida y confiable.

Como resultado de esta labor, el equipo podrá determinar la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, para llegar a obtener hallazgos estructurados y válidos, que sustenten el trabajo realizado por el auditor.

El auditor debe determinar si se ha cometido un detrimento al patrimonio público y de ser así, se tiene que cuantificarlo. El daño al patrimonio del Estado pudo haber sido causado por una acción u omisión del servidor público. Uno de los aspectos fundamentales es el de identificar a los responsables directos e indirectos de ejecutar las operaciones y procedimientos, tanto como de los niveles de autoridad y responsabilidad frente a la situación encontrada. Los hallazgos podrían tener incidencia penal o disciplinaria, entre otras.

El o los responsables deben ser claramente identificados. Como consecuencia, se puede generar un proceso de responsabilidad penal, incluso. El auditor debe dejar registrado en los papeles de trabajo el procedimiento que ejecutó para su obtención (aportar pruebas) y el tipo de trabajo para llegar a sus conclusiones.



Manual de Auditoría Gubernamental

El hallazgo fiscal que dará origen a algún tipo de imputación para el servidor público, deberá acompañarse de la siguiente documentación:

- Daño patrimonial y cuantía.
- Los hechos que generaron el detrimento al patrimonio público.
- El marco regulatorio aplicable para el caso específico.
- Nombre y datos personales de los presuntos responsables.
- El cargo del presunto responsable (cuando se dio la situación) y cargo actual (de haber cambiado)
- Existencia de garantía del responsable del manejo, del bien o del contrato objeto del asunto cuestionado (contrato o póliza de seguros íntegra).
- Información patrimonial de los presuntos responsables.
- Hecho u omisión que comprometa la responsabilidad del presunto responsable fiscal.
- Monto de la menor cuantía para contratación del auditado en la vigencia anual en la que se ocasionó el daño patrimonial al Estado.

El jefe de auditoría, sea al inicio o al final de la etapa de ejecución, debe solicitar al auditado un *Acta o Carta de Salvaguarda*, firmada por el titular del organismo y el responsable de la información emitida, manifiestan su responsabilidad por la emisión confiable de los estados financieros y de toda la información que sea entregada al equipo auditor. De rehusarse a hacerlo, dicha situación deberá ser por escrito, agregada en los papeles de trabajo, y mencionada en el Informe de Auditoría.

Al realizar auditorías de desempeño, el auditor deberá revisar y analizar lo encontrado basado en los principios de economía, eficiencia y eficacia. Si bien, las conclusiones a las que se llegue estarán enmarcadas en el logro de las acciones adelantadas por la Administración, no es necesario que se haga mención específica de los principios.

8. Fases de Informe y Seguimiento

Una vez que ha finalizado la fase de Ejecución, el auditor deberá preparar un informe escrito para comunicar sus resultados. Al realizar sus informes, el auditor gubernamental, debe considerar que los resultados serán de interés público, por consiguiente, el lenguaje utilizado debe ser claro, libre de ambigüedades e interpretaciones, objetivo y referido a los hechos. El exceso de tecnicismos podría afectar la comprensión del informe.

Los informes de auditoría deben ser de conocimiento público. Realizar las acciones de publicación del informe es sinónimo de independencia y transparencia por parte del organismo de control.

Considerando que el control gubernamental se realiza con dos objetivos fundamentales, el de proporcionar los elementos relevantes sobre la administración de los recursos públicos por parte de los Administradores y Servidores Públicos, y el de brindar las posibilidades de mejora e implementación de buenas prácticas que garantice la eficiencia y mejor aprovechamiento en el uso de dichos recursos. En atención a este último aspecto, la Administración, preparará un Plan de Mejoramiento para implementar las mejoras necesarias para fortalecer el sistema de control y evitar los perjuicios ocasionados por malos manejos, acciones u omisiones.



Manual de Auditoría Gubernamental

8.1. Preparar el Informe de Auditoría

La elaboración del informe, deberá estar en forma escrita, donde los hallazgos deben ser plasmados de manera clara, concreta y objetiva. Para ello, las ISSAI, han previsto lo referente a la elaboración del informe de auditoría (ISSAI 1700). El Informe de auditoría debería contener:

- Un título que indique claramente que es el informe de un auditor independiente.
- Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo.
- Un párrafo introductorio que (1) identifique de qué ente son los estados financieros que han sido auditados, (2) declare que los estados financieros han sido auditados, (3) identifique el título de cada estado que forma parte de los estados financieros, (4) refiera al resumen de las políticas contables significativas y demás información explicativa, y (5) especifique la fecha o periodo cubierto por cada estado financiero que forma parte de los estados financieros.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad de la administración por los estados financieros", señalando que la administración es responsable de los estados financieros de conformidad con el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable y de los controles internos que permitan que la preparación de los estados financieros esté libre de errores de significancia, ya sea debido a fraude o a error.
- Una sección con el encabezado "Responsabilidad del auditor", señalando que la responsabilidad del auditor es expresar un dictamen basado en la auditoría de los estados financieros y describiendo una auditoría como aquella que incluye procedimientos que permitan obtener evidencia de auditoría acerca de los montos y datos reportados en los estados financieros, dependiendo los procedimientos seleccionados del juicio del auditor respecto a, entre otros, los riesgos de error de significancia de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error.
- Al hacer la evaluación de riesgos el auditor deberá considerar los controles internos que sean relevantes para la preparación de los estados financieros de la entidad y diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados de acuerdo con las circunstancias. Esta sección también deberá referirse a la evaluación de la pertinencia de las políticas contables utilizadas a la racionalidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Deberá señalarse asimismo si el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base que permita sustentar el dictamen del auditor.
- Una sección con el encabezado "Dictamen", que deberá usar una de las siguientes frases o su equivalente al expresar/ emitir un dictamen limpio o no calificado de los estados financieros preparados de conformidad con un marco de presentación razonable.
- Los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes de conformidad con (el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable); o
- Los estados financieros dan una imagen razonable y verdadera de conformidad con (el marco de referencia de emisión de información financiera aplicable).
- Si es necesario o según lo determine el auditor, una sección con el encabezado "Informe sobre otros requisitos legales y regulatorios" o de otra manera según corresponda al contenido de la sección, señalando otras responsabilidades de información en el informe del auditor que sean adicionales al requisito de informar sobre los estados financieros.
- La firma del auditor.



Manual de Auditoría Gubernamental

- La fecha en la que el auditor obtuvo evidencia suficiente y apropiada en la cual sustenta su opinión/dictamen de los estados financieros, incluyendo evidencia de que:
 - Todos los estados que forman parte de los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, han sido preparados; y
 - Aquellos con una autoridad reconocida han aseverado que aceptan la responsabilidad por los estados financieros.
- La jurisdicción en la que el auditor ejerce la actividad de control

El informe podrá presentarse en forma breve o extensa. La forma *breve* es un formato estandarizado que podrá ser realizado por el organismo de control y contener los elementos esenciales de la auditoría y los principales hallazgos. En forma *extensa*, el auditor deberá incluir el alcance, hallazgos, conclusiones, consecuencias potenciales y recomendaciones constructivas.

El informe debe contener, a nivel general:

- **Resumen Ejecutivo**, donde el auditor presenta de manera breve o resumida (no más de tres hojas), los principales y más relevantes aspectos relacionados con el trabajo: El tipo de control, alcance, metodología, principales hallazgos, opinión o conclusiones.
- **Hallazgos y Recomendaciones**, hace parte del cuerpo del Informe, se expresa en detalle cada uno de los hallazgos junto con las recomendaciones. Se deben incluir comentarios sobre las acciones correctivas que haya realizado la administración como resultado del trabajo de la auditoría.
- **Conclusiones u Opinión**, el auditor expresará sus respectivas opiniones, que dependerán del tipo de auditoría que haya realizado.
- **Anexos**, se incluye información que permitirá aclarar algunos de los puntos tratados en el cuerpo del informe.

Las opiniones y/o conclusiones dependerán del tipo de control realizado, en una Auditoría Financiera, el auditor deberá emitir una opinión independiente, expresando si los estados financieros de la entidad reflejan razonablemente su situación financiera, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, Cuando el auditor gubernamental examina los estados financieros emite una opinión que puede ser:

- **Limpia**, es decir, sin ningún tipo de salvedades.
- **Con salvedades**, cuando el auditor concluye que no puede expresarse o que la limitación sobre el alcance no es la suficiente para una opinión adversa o para abstenerse de opinar. El auditor se expresa de esta manera cuando no cuenta con la información suficiente para la interpretación y comprensión de la misma, errores en la información registrada en las cuentas, incumplimiento de las normas contables que le son aplicables, entre otras.
- **Negativa u opinión adversa**, el auditor concluye que los estados financieros no presentan de manera razonable, en todos los aspectos importantes, la situación financiera del auditado y los resultados de sus operaciones. El auditor expresa una opinión adversa cuando ha identificado incumplimiento de los principios y normas contables que son aplicables y que

Manual de Auditoría Gubernamental

ocasionan errores e inconsistencias que afectan los estados financieros. El auditor podría establecer que se han presentado subestimaciones, sobreestimaciones o incertidumbre contable.

- **Denegación de dictamen o abstención de opinión**, cuando el auditado no suministró la información requerida y por lo tanto, no pudo aplicar los procedimientos para comprobar la razonabilidad de los registros y saldos de las cuentas.

El organismo de control deberá establecer las características de presentación de los informes de auditoría. Independiente de la estructura, debe contener el tipo de control realizado, el período auditado y por supuesto, la institución/proyecto/área objeto de control.

- **Presentación de Resultados:**

Los resultados del proceso auditor deben ser publicados y dados a conocer. Para ello se propone continuar con la práctica establecida por los distintos organismos de control y establecer plazos para la respuesta que debe enviar el titular de la institución auditada al Titular del organismo de control.

La actividad anterior no exime a que, desde el organismo de control, se realice una presentación de los resultados, en una *Reunión de Cierre*, obtenidos por el Equipo Auditor en una reunión de trabajo.

Cualquiera sea la forma de realizarlo, antes de aprobar el informe, debe ser presentado a la institución y poner a su consideración la posibilidad de responder y aportar pruebas para desestimar algunas de las situaciones o hallazgos de los auditores. Esta actividad nutre las relaciones auditor-auditado y disminuye las posibilidades de errores y cuestionamientos posteriores.

Adicional a lo anterior, en algunos casos según lo estime conveniente, el organismo de control, se darán a conocer a la comunidad e incluso a los medios. En este caso se prepararía una Nota de Prensa que contenga los aspectos más relevantes del Informe de Auditoría.

El equipo auditor preparará una *Nota Resumen del Informe de Auditoría (Gacetilla)*, que será colocada en el Portal del organismo de control. Dicha Nota será agregada en los papeles de trabajo.

Los informes de auditoría, una vez elaborados por el equipo auditor, deben ser revisados por el Supervisor y aprobados por los directivos. La revisión debe ser de forma y fondo. En este último caso, de presentarse inconsistencias o debilidades en el contenido, el revisor deberá mantener una reunión con el Jefe de Auditoría y el Supervisor.

El titular del organismo de control firmará la nota de remisión del Informe Final de auditoría.



Manual de Auditoría Gubernamental

8.2. Dar Seguimiento a los Aspectos Relevantes

La importancia de la fase de Seguimiento, está en la implementación de las recomendaciones por parte del Servidor público, quien consciente de la necesidad de realizar los cambios o ajustes para corregir y evitar malas prácticas, preparará un Plan de Mejoramiento que contendrá las principales acciones que realizará la institución a fin de evitar los errores u omisiones manifestadas por el equipo auditor. A continuación un formato que podría ser utilizado por las instituciones sujetos de control.

| Recomendaciones de la auditoría | Actividades de Mejora | Responsable de implementar la mejora | Fecha límite | Avance (%) | Documentos que sustentan las actividades de mejora |
|---|-----------------------|--------------------------------------|--------------|------------|--|
| | | | | | |
| | | | | | |
| FIRMA: (del Responsable o titular de la Organización) | | | | | |
| Nombre | | | | | |

La institución presentará al organismo de control el Plan de Mejoramiento, para su consideración, quien podrá presentar objeciones o solicitar ajustes al mismo. El documento definitivo será entregado al organismo de control, que lo utilizará como base para realizar el Seguimiento y verificar el cumplimiento del mismo o que servirá como insumo para futuras auditorías.

