

CAPITULO IV

4. APLICACIÓN MODERNA DE AUDITORÍA DE GESTIÓN PRESUPUESTARIA AL SECTOR PÚBLICO

Se presenta un enfoque moderno de la auditoría de gestión al presupuesto del sector público, se proporciona un marco teórico y la metodología para examinar la gestión presupuestaria aplicada al sector público (gobiernos regionales).

4.1. NATURALEZA, CAMPO DE ACCIÓN Y ALCANCE

En este punto se describe la naturaleza, alcance y antecedentes; la definición y objetivos; campo de acción y propósitos; y enfoques de la auditoría presupuestaria.

4.1.1. Naturaleza, alcance y antecedentes

Naturaleza.- La auditoría de gestión presupuestaria es de naturaleza preventiva administrativa y financiera, evalúa y examina la gestión de presupuestos, las funciones y procesos de las organizaciones desde la perspectiva del cumplimiento de sus objetivos y aplicación de los criterios de economía, eficiencia y eficacia en la administración de los recursos públicos del Estado.

Alcance.- La auditoría de gestión presupuestaria está limitado al buen juicio del auditor en las circunstancias y es variable, dependiendo del objetivo que se pretende examinar a la gestión del presupuesto que puede ser global o parcial de los procesos de gestión del presupuesto de actividades o proyectos de inversión o por áreas o funciones que cumple una entidad.

Antecedentes.- La auditoría de gestión presupuestaria se deriva de la auditoría gestión, ésta última se conceptúa como auditoría parcial de la auditoría integral, el proceso evolutivo está comprendido en las auditorías en el sector público que se diferencia desde el punto de vista de los objetivos que pretenden evaluar a la actividad económica - financiera del Estado. La auditoría de gestión presupuestaria tiene como antecedentes en las bases conceptuales de los siguientes tipos de auditoría:

1. Auditoría de regularidad legal

Llamada también auditoría de legalidad o de cumplimiento, su objetivo es comprobar si los *gestores de la entidad pública* han cumplido las leyes, reglamentos y demás normas específicas aplicables al desarrollo de su actividad y, en particular, las que se refieren a la gestión de los fondos públicos o presupuestos. En los informes de auditoría debe señalarse las infracciones legales concretas y los posibles daños causados al interés público.

2. Auditoría financiera o de regularidad contable

La auditoría financiera examina y analiza si los estados financieros, de gestión (memorias) y si las cuentas anuales han sido confeccionadas con arreglo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y son, en efecto, representativos de la legalidad económico-financiera de la correspondiente entidad. *Toda auditoría financiera o de regularidad contable requiere, por lo general, una auditoría previa de legalidad*, para comprobar si la institución en cuestión ha cumplido las leyes, decretos y demás normas legales relativas a la contabilización de los elementos patrimoniales, los ingresos, gastos y presupuesto.

3. La auditoría de economía y eficiencia

También llamada auditoría operativa, o de racionalidad económica, por medio de la cual se determina si la institución pública:

- a) Utiliza óptimamente los recursos financieros públicos puestos a su disposición, esto es, la relación de los bienes y servicios producidos y los recursos utilizados en su producción es máxima, analizando las causas y los posibles remedios de las actuaciones ineficientes o poco eficientes.
- b) Cumple las leyes, reglamentos y demás normas legales que regulan la economía y eficiencia administrativa, por lo que el control de eficiencia es también en parte control de legalidad, y viceversa.

4. Auditoría de eficacia

Se denomina también auditoría de efectividad o de resultados de los programas, que tiene por objeto investigar si se han logrado los resultados deseados y cumplido los objetivos fijados por el gobierno o cualquier otra autoridad con facultades con ello, cuantificando las desviaciones y analizando sus posibles causas. “En las auditorías de eficacia, a diferencia de las de economía y eficiencia, se presta mayor atención al grado de cumplimiento de los objetivos y demás prescripciones o del plan o programa que a la economía de los medios utilizados para alcanzarlos”⁴⁷

“Si el funcionamiento de una entidad o empresa no se revisa periódicamente por un funcionario o grupo de funcionarios especializados *¿cómo podría la gerencia tener un grado razonable de seguridad de que: a) los fondos y otros bienes se están manejando con la debida corrección y honestidad, b) no se han cometido errores de importancia ni se ha incurrido en gastos superfluos u otros excesos, c) la política general de la institución y sus regulaciones internas están siendo cumplidas satisfactoriamente?* En toda organización existe el peligro potencial de que, en una u otra fase de su actividad institucional se produzca algún caso de: a) fraude, estafa, desfalco o malversación de fondos; b) uso indebido de los bienes patrimoniales; c) cualquier otro tipo de infidelidad por parte de algún empleado o grupo de empleados

⁴⁷ SUÁREZ, S. Andrés. La Moderna auditoría p. 18, 19

deshonestos. Y, si bien es cierto que algunas de estas irregularidades llegan a descubrirse aun en organismos donde no existe auditoría interna, la probabilidad de que tales casos sean puestos en evidencia es positivamente mucho mayor si se cuenta con el auxilio de un servicio eficiente de auditoría interna”⁴⁸

Las interrogantes planteadas por el autor, desde luego son difíciles de responder así de simple, ello requiere la realización de una “Auditoría de Gestión” para una adecuada toma de decisiones sobre la honestidad, eficiencia, eficacia y economía con que se estén administrando los recursos públicos.

5. Auditoría de gestión

González Malaxechevarría Angel, señala, que los términos economía, eficiencia y eficacia son conceptos fundamentales en la definición de la “Auditoría de los Resultados de Gestión” o “Auditoría de Gestión”, denominada también “performance auditing”, “comprehensive auditing” que traducidos al español significa “auditoría de desempeño” y “auditoría comprensiva” respectivamente.

Los Norteamericanos (EE.UU.) en su libro Amarillo (Yellow Book), tratan ampliamente todos los tipos de auditoría y de las primeras normas de auditoría integral, que la Contraloría General de los Estados Unidos (GAO) denomina auditoría de economía, eficiencia, efectividad. Para los Suecos la auditoría de gestión es la “auditoría de Eficacia o efectividad” descrita en el conocido “Libro Gris” este tipo de auditoría encierra también los otros dos conceptos de economía y eficacia. La escuela Australiana considera que la mejor versión de auditoría de gestión es aquella basada en la auditoría de eficacia.

Los Canadienses parecen inclinarse hacia la corriente Sueca, describe el concepto eficacia haciendo referencia a doce atributos que reúnen e interrelacionan los conceptos economía

⁴⁸ BACON A. Charles, p. xii, xiii.

y eficacia, estos atributos de la eficacia de dirección de gestión son: pertenencia, aptitud, logro de los resultados previstos; aceptación; impactos secundarios; costos y productividad; adaptación al cambio; resultados financieros; ambiente laboral, protección de las propiedades y activos; seguimiento o supervisión; y sistema de información.

4.1.2. Definición y objetivos de auditoría a la gestión presupuestaria

1. Definición

La auditoría de gestión presupuestaria es una herramienta de gestión, examina, evalúa las metas y objetivos presupuestarios aplicando los criterios de economía, eficiencia y eficacia; así como la calidad e impacto de los presupuestos o recursos públicos destinados a las funciones o actividades, proyectos y programas del Estado; así como el desempeño de los gestores del Estado, respecto al cumplimiento de las metas programadas y el grado con que se están logrando los resultados y beneficios previstos por la legislación presupuestal y planes de desarrollo de la entidad.

La auditoría de gestión presupuestaria es preventivo y posterior, ayuda a rendir cuentas a los gobernantes sobre el uso de los fondos públicos. Se aplica a una fase o a todas las fases del presupuesto y en tres momentos siguientes:

a) La auditoría ex antes o a priori de la aprobación del presupuesto

Examina la racionalidad de presupuestos asignados a las actividades o proyectos de inversión y si estos son adecuados y suficientes para lograr los objetivos y metas planeadas.

b) La auditoría concurrente a la ejecución del presupuesto

Examina simultáneamente a la ejecución de flujos de presupuesto y realización de las metas de actividades y los proyectos, a fin de detectar las desviaciones y recomendar su corrección.

c) Auditoria posterior a la ejecución del presupuesto

Examina la racionalidad a la ejecución anual de los presupuestos para la Cuenta General de la República.

“Los Ingleses distinguen a este tipo de auditoría como Auditoría de Valor (recibido) por el Dinero (entregado), una auditoría que desea responder al legítimo derecho del ciudadano de saber que recibe del Estado a cambio del dinero que este le “saca” vía impuestos directos o indirectos o circunstanciales. Este tipo de auditoría aún no se ha generalizado entre los órganos de control del Estado de muchos países en desarrollo y todavía menos entre las firmas de auditoría privada aferradas a su informe breve para fines generales”⁴⁹

2. Objetivos

El objetivo de una auditoria de gestión presupuestaria interna o independiente, es expresar una opinión sobre la razonabilidad con que se presentan los Estados Presupuestarios y el Marco Legal del Presupuesto, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptadas y normas legales presupuestarias.

a) Objetivo general

Es opinar sobre la razonabilidad de la información presupuestaria, constituido por los estados presupuestarios y demás informaciones complementarias a la ejecución del presupuesto de la entidad, conducente a la información de evaluación de la Cuenta General de la República.

b) Objetivos específicos

La auditoría a la gestión presupuestaria persigue los objetivos específicos siguientes:

- La evaluación de la consistencia de la información presupuestaria

⁴⁹ González M. A. La Auditoría de la Gestión Pública: Auditoría Moderna en un Sector Público Moderno. Segundo Congreso Internacional de Auditoría Integrada. Buenos Aires – Argentina. 995, p, 2-6.

- Establecer el grado de cumplimiento de las disposiciones presupuestarias
- Verificar el logro de objetivos y metas físicas de las actividades y proyectos, supervisión y control de las mismas
- Emitir un dictamen sobre la información presupuestaria.
- La medición financiera y de los resultados presupuestarios
- Comparación de resultados con autorizaciones presupuestarias y metas físicas
- Análisis de los desvíos e identificación de las causas.
- Definición de medidas correctivas y su comunicación a los órganos de decisión.
- Examinar las funciones, actividades y los procesos internos de las organizaciones
- Evaluar el desempeño de los gestores con relación a la gestión de los escasos recursos del Estado
- Comprobar los procesos decisorios en las actividades y proyectos; y
- Evaluar el proceso de planeamiento estratégico, coordinación y control.
- Evaluar los planes de desarrollo, las políticas, normas y estrategias establecidas y su cumplimiento.

4.1.3 Campo de acción y propósitos

La auditoría de gestión presupuestaria se aplica a la “gestión de presupuestos” centrada en estructuras, funciones y procesos imperantes de una organización ya sea del sector público o privado. Se ubica en el área de planeamiento y presupuesto (figura 22).

La auditoría de gestión presupuestaria se efectúa con las siguientes intenciones o propósitos:

- a) Proveer las bases de información para las distintas áreas para la toma de decisiones gerenciales.
- b) Adoptar medidas correctivas sobre las desviaciones encontradas en la gestión.
- c) Mejorar la calidad de gestión de las organizaciones, implementando la mejora continua en los procesos internos.
- d) Asegurar un desarrollo sustentable de las organizaciones mediante el uso racional, eficiente, eficaz y económico de los escasos recursos de las que disponen.

La auditoría de gestión se realiza para: 1. Determinar si la entidad adquiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente; 2. Establecer las causas de las ineficiencias o prácticas antieconómicas; 3. Evaluar si los objetivos de un programa son apropiados, suficientes o pertinentes y el grado en que produce los resultados deseados.⁵⁰

4.2. ENFOQUES DE LA AUDITORÍA DE GESTIÓN PRESUPUESTARIA

La auditoría de gestión presupuestaria se puede explicar desde la perspectiva de eficacia, eficiencia y economía; y estructuras y funciones de una entidad; a continuación se explican estos enfoques.

1. Basada en las 3 “Es”

A este efecto consideramos el presupuesto como insumo que se aplica en los procesos de los proyectos y actividades, sus resultados se traducen en obras, bienes y servicios producidos; y estos productos satisfagan a los usuarios que se denomina impacto (figura 21). Bajo esta perspectiva la auditoría de gestión presupuestaria tiene dos convergentes: el primero está orientado hacia el examen de la “*efectividad*” (resultados logrados); y el segundo está orientado a la “*eficiencia y economía*” en el uso de los recursos e implicancias en los resultados, examen de los controles gerenciales y procedimientos. Los conceptos eficiencia, eficacia y la economía en las operaciones y procesos de una entidad, están interrelacionadas.

La gestión presupuestaria de las entidades del sector público se evalúa desde la perspectiva de las (3 Es) – “economía, eficiencia y eficacia”, las cuales se definen a continuación.

⁵⁰ NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL- NAGU.

Economía. Es el grado en que una organización, programa, actividad o función y proyectos del Estado *minimizan el costo* de los recursos humanos, financieros o presupuestarios y físicos adquiridos o utilizados después de dar la debida consideración a la cantidad, oportunidad y calidad necesaria y a los mejores precios. Para los ingleses el concepto economía es “*gastar menos*”. Es decir es gastar el presupuesto adecuadamente en las operaciones de una entidad aplicando el criterio del costo mínimo posible.

Eficiencia. Consiste en determinar el uso eficiente de los recursos e implicancias en los resultados, es decir en el logro de las metas y objetivos de programas, proyectos y actividades de una entidad, bajo los criterios de costo, calidad, cantidad y oportunidad.

La eficiencia es el bgr de resultados al menor costo posible; es decir viene a ser la relación entre la *producción de bienes y servicios u otros resultados alcanzados* por una entidad en su conjunto o simplemente por una parte del mismo, como los programas, proyectos, función o actividad, y *los recursos* (humanos, presupuestarios o financieros, tecnológico e infraestructura) *utilizados* o producidos para alcanzar los resultados propuestos.

En la evaluación institucional este indicador contrasta los recursos financieros y las metas. Ejemplo la comparación de ejecución financiera de obras o actividades con la meta físico de los mismos en un período determinado.

Según Jack Hirshlerifer y A. Glazer la eficiencia es una meta de la política social y ejemplifica como eficiencia la obtención de la mayor suma de ingresos⁵¹. Los Canadienses definen la eficiencia como el logro del mejor uso productivo posible de los bienes, la gente y el dinero. En resumen para los ingleses es “*gastar bien*”.

⁵¹ Hirshleifer, J y Glazer.A. “Microeconomía , teoría y Aplicaciones”. Ediciones Prenticehall Hispanoamericana S.A. México. 1994, p, 503.

La eficiencia en el sector público, es la calidad de servicio prestado, actividad u obra realizado se identifican con la utilización o rendimiento de los recursos (humanos, infraestructura, recursos presupuestarios o financieros y materiales) Ejemplo una actividad es eficiente cuando optimiza el consumo de los recursos que necesita para su funcionamiento u operatividad permanente. Total horas hombre disponible con relación al total horas utilizadas.

Eficacia o Efectividad. Es el grado en que una organización, programa, proyecto, función o actividad logra los objetivos y metas establecidos en sus políticas y planes de desarrollo o planes operativos anuales u otros logros o efectos previstos. Para los Canadienses la efectividad es el grado en que los programas van alcanzando de hecho lo que se previó que deberían lograr. Este concepto para los ingleses es “*gastar sabiamente*”. Ejemplo total de obras o actividades realizadas con relación a las obras o actividades programadas. Los criterios de economía, eficiencia y eficacia en la gestión operativa del Estado ayudará que el gobierno puede responder sobre cómo se aplican tales criterios a los fondos o recursos públicos, es decir a la gestión de los presupuestos de los proyectos y actividades o funciones encargadas a las entidades del sector público.

Calidad e impacto del Gasto.

Los conceptos de calidad e impacto de los presupuestos están inmerso en los conceptos de economía, eficiencia y eficacia ya explicadas, adicionalmente se define estos conceptos.

Calidad de gasto. Cantidad, grado y oportunidad de recursos presupuestarios orientados a los servicios básicos del Estado, y si éstos satisfacen las necesidades de los usuarios o ciudadanos. Ejemplo el número de obras productivas construidas con relación a la demanda de obras, la atención de los servicios de educación, salud en la región

Impacto del gasto. Es el resultado o la repercusión del presupuesto gastado en los beneficiarios de las actividades o función, proyectos y programas a mediano y largo plazo en el entorno social, económico y ambiental de los productos o servicios prestados. Ejemplo la disminución de la extrema pobreza, desnutrición y analfabetismo en la región.

2. Bajo el enfoque de estructuras y funciones

Bajo este enfoque el desempeño de las organizaciones se mide o examina tomando como base fundamental las estructuras y funciones de las organizaciones (ver figuras 22 y 23).

Con éste enfoque se busca plantear una nueva concepción en nuestro trabajo como auditores y un cambio de actitud ante los usuarios de nuestros servicios, quienes esperan que entregemos un producto que satisfaga sus expectativas y sirva como herramienta para la toma de decisiones en la gestión de las organizaciones. La auditoría de gestión cumplirá su misión imprimiendo y aplicando las nuevas teorías de Gestión en las organizaciones, veamos a continuación algunas de estas teorías sobre gestión moderna:

Peter Drucker sostiene lo siguiente: “...la gestión se centra en tres prácticas: a) el mejoramiento continuo de todo lo que hace la organización (el proceso que los japoneses llaman Kaizen). La mejora continua en los servicios, en el diseño y en el uso del producto debe formar parte de la vida diaria de la organización. b) Toda organización debe aprender a explotar sus conocimientos. Aplicar el conocimiento y desarrollar un producto tras otro a partir del mismo invento es una de las prácticas más provechosas de las empresas japonesas. c) Toda organización debe ser siempre innovadora.”

Peter M. Senge manifiesta: “ las organizaciones hoy en día tienden a ser organizaciones del conocimiento. Cada puesto es ocupado por alguien que conoce su tarea, que no actúa tanto por delegación como por pericia. La idea de la organización capaz de aprender es una revolución mental. Nos exige abandonar los viejos paradigmas de liderazgo y de poder para acercarnos a un pensamiento capaz de manejarse con sistemas complejos...”

Carlos A Eslosse y otros en su texto “Auditoría un nuevo enfoque empresarial ” define y fundamentan la labor de auditoría desde 10 puntos de vista siguientes: “ enfoque de arriba hacia abajo, énfasis en el conocimiento del negocio, énfasis en el criterio profesional,

enfoque de auditoría a medida, énfasis en la planificación estratégica, afirmaciones que contienen los estados contables, objetivos de auditoría, evaluación del riesgo de auditoría, determinación de controles claves y determinación de procedimientos de auditoría”.

Aunque este enfoque es ideal para realizar las auditorías financieras, pero aplicable a los demás tipos de auditoría.

A continuación se explica algunas de estas características aplicadas a las auditorías de gestión presupuestaria en armonía con los requerimientos de la gestión moderna:

- 1) La auditoría de gestión presupuestaria se realizará “de arriba hacia abajo” es decir se iniciará con el diagnóstico o análisis situacional de la entidad, que consiste en estudiar primero su organización, funcionamiento de las principales unidades operativas, su contexto económico donde se desenvuelve, sistemas de información que posee, los riesgos vinculados con los controles en sus operaciones y procesos, etc. antes que el análisis de operaciones, medición de resultados y saldos individuales de los estados presupuestarios o financieros.
- 2) La auditoría estará basada en “el conocimiento de la entidad” que consiste en la comprensión de las principales actividades, su presupuesto (ingresos, costos y gastos, fuentes de financiamiento), los servicios que presta a la población, grado de vulnerabilidad de la entidad frente a las turbulencias de su entorno externo en que se desarrolla, etc.
- 3) Énfasis en el criterio profesional, basado en el juicio y visión profesional del auditor aplicado constantemente en la evaluación y medición de la razonabilidad de los procesos internos, resultados de eficacia, eficiencia y desempeño de la entidad y aspectos presupuestarios o financieros; el aprendizaje y crecimiento de competencias del personal y atención a los usuarios de la entidad.
- 4) La auditoría a medida, implica aprovechar todas las técnicas mas actualizadas en la tarea de la auditoría y de acuerdo a las necesidades de la entidad. Los procesos no son

rígidos ni estandarizados, está basado en el criterio de los profesionales que intervienen y se adaptan a las características particulares de los entes auditados. Ejemplo no se debe utilizar programas de auditoría estándar para examinar a entidades que tienen actividades similares.

- 5) Énfasis en la planificación estratégica, se efectúa de manera imperante la planeación de la auditoría con la finalidad de efectuar un examen eficiente y asegurar que los resultados de la auditoría sean de calidad y contengan un valor agregado para las entidades auditadas. Además la planificación estratégica permite determinar los objetivos, la naturaleza, alcance y procedimientos de la auditoría, priorizando los principales procesos y variables a examinar que deben incluirse en los programas de auditoría. En otras palabras se fijan los objetivos y las estrategias de auditoría.
- 6) El análisis de las afirmaciones que componen los estados presupuestarios o financieros, las afirmaciones constituyen las manifestaciones explícitas e implícitas referidas a los rubros de ingresos y egresos del presupuesto, al activo, pasivo patrimonio neto, operaciones y hechos económicos incluidas en los estados presupuestarios o financieros declarados por la gerencia y la administración de la entidad auditada. Estas afirmaciones estarán relacionadas con la veracidad, integridad, la adecuada valuación y exposición de las transacciones y los saldos individuales o rubros incluidos en los estados presupuestarios o financieros.
- 7) Evaluación del riesgo de Auditoría se considera desde la etapa de planeamiento, con la finalidad de enfatizar las áreas de mayor riesgo, éste también se desarrolla de arriba hacia abajo. La evaluación de los riesgos de la entidad es a nivel estratégico y de procesos de las actividades.
- 8) Determinación de los controles claves o el de mayor jerarquía, que son los que conducen a la eficiencia y efectividad.
- 9) Énfasis de trabajo en equipo, debe ser multidisciplinario, los integrantes del equipo deben poseer experiencia en labores de auditoría y otras disciplinas como sistema de presupuesto, planificación, ingeniería y administración, entre otros, ya que son ellos los

llamados a identificar las oportunidades de mejora continua o valor agregado después de haber evaluado los objetivos, metas, estrategias, procesos, operaciones y controles implementadas por la alta dirección en los niveles estratégicos y operativos de la entidad.

4.3. PRINCIPIOS, NORMAS Y TÉCNICAS PARA LA AUDITORIA DE GESTIÓN PRESUPUESTARIA

La auditoría de gestión presupuestaria se realiza en observancia de los principios generales, las normas profesionales, técnicas y prácticas aplicadas a la auditoría.

4.3.1. Principios generales

El auditor deberá actuar de acuerdo con el código de ética de Contadores Profesionales emitidas por la Federación Internacional de Contadores-IFAC⁵² y el código del auditor gubernamental del Perú, aprobada por Resolución de Contraloría N° 077-99-CG, estos principios son:

1) **Independencia.** Supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad con respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a las influencias susceptibles de comprometer tanto la solución objetiva de los asuntos que lo son sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

2) **Integridad.** Debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia todas y cada una de las funciones que realiza han de estar precedidas por una honradez profesional irreprochable.

⁵² Norma Internacional de Auditoría 200, párrafo 4 “Principios Generales de Auditoría”, p. 41.

- 3) **Objetividad.** Implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello debe gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio. Las acciones de control se realizan sobre la base de una debida e imparcial evaluación de fundamentos de hecho y de derecho evitando apreciaciones subjetivas (art. 9 inciso j de la Ley N° 27785)
- 4) **Competencia Profesional y Debido Cuidado.** El auditor tiene la obligación de mantener su nivel de competencia a lo largo de toda su carrera profesional. Sólo deberá contratar trabajos que él o la firma de contadores a que pertenezca, espera poder realizar, de acuerdo con su competencia profesional. También tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos y sus habilidades profesionales a un nivel adecuado para asegurar que su cliente o su empleador reciba el beneficio de un consejo profesional competente, basados en los estudios y entrenamientos adecuados. La debida diligencia profesional impone a cada persona que interviene en el trabajo, la responsabilidad del cumplimiento.
- 5) **Confidencialidad.** El auditor deberá guardar reserva sobre la información proporcionada por la entidad auditada, no deberá revelar ninguna información a terceros sin la autorización específica a menos que tenga la obligación legal de hacerlo.
- 6) **Conducta profesional.** El auditor debe actuar de acuerdo con la buena reputación de la profesión y evitar cualquier conducta que pueda desacreditarla.
- 7) **Normas Técnicas.** El auditor deberá conducir una auditoría de gestión de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, estas contienen principios básicos y procedimientos esenciales en materia de planeación, ejecución e información de la labor de auditoría.
- 8) **Compromiso con el país.** Las acciones del auditor están orientadas al bienestar del país, y a propiciar el desarrollo de una administración pública al servicio de la sociedad.
- 9) **Cordialidad.** Durante todo el proceso de auditoría, las tareas se desempeñan respetando los derechos y la dignidad de los auditados.

10) Vocación por la verdad y la transparencia. En todas nuestras actividades transmitimos con la convicción que nos otorga en la corrección de nuestra labor, los resultados veraces y opiniones ciertas que hayan sido reveladas y evidenciadas, sin ocultamientos, ni ambigüedades.

4.3.2. Normas profesionales

Las normas son verdades, guías, reglas, directrices generales mínimas de control de calidad de la auditoría, que ayudan a los auditores a cumplir con sus responsabilidades en la auditoría a los estados presupuestarios o financieros permitiendo medir la realidad del trabajo. Ello incluye, la consideración de capacidades profesionales como son la competencia e independencia en los principios fundamentales de auditoría, las cuales controlan la naturaleza de la obtención de la evidencia de los procedimientos de auditoría. El auditor debe basarse en dichas normas para documentar las evidencias de su informe. (ver cuadro 26).

Normas Internacionales de Auditoría (NIA)

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores - IFAC es el encargado de emitir las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs). Su aplicación en el Perú es aprobada por la Federación de Colegios de Contadores Públicos del Perú – Junta de Decanos.

Las Normas Internacionales de Auditoría son los criterios o lineamientos básicos que contienen principios y procedimientos esenciales diseñadas para armonizar la forma en que se realizan las auditorías en el mundo. Con las cuales se busca uniformizar aquellas diferencias de normas personales, de ejecución e información en el proceso y aplicación de procedimientos de auditoría de cada país. Estas normas están diseñadas básicamente para la auditoría de los estados financieros y están orientados a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo.

Cuadro 26. Normas profesionales para la auditoría de gestión presupuestaria

Normas	Origen y alcance
Normas Internacionales de Auditoría-NIAS	Emitidas por el comité de Prácticas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores-IFAC, en aplicación en el Perú, aprobado por la Federación de colegios de Contadores Públicos del Perú – Junta de Decanos.
Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas – NAGA y las SAS (Declaraciones)	Emitidas por el Comité de procedimientos de Auditoría del Instituto americano de Contadores Públicos(AICPA), se aplica en auditorías del sector privado, constituyen la base de las demás normas.
Normas para el ejercicio Profesional de la Auditoría Interna.	Estándares para la práctica profesional de la auditoría interna emitida por el comité de Auditores Internos, para el ejercicio de la auditoría interna, se aplica a nivel del sector privado y público, en caso de no existir en cada país.
Normas de auditoría Gubernamental – NAGU	Normas de Auditoría Gubernamental-NAGU, emitidas por la Contraloría General de la República del Perú. Aplicado al sector público.
Manual de Auditoría Gubernamental-MAGU	Manual de Auditoría Gubernamental- MAGU, emitida por la Contraloría general de la República del Perú.
Normas Técnicas de Control Interno para el Sector Público	Aprobado por la Contraloría General de la República para los sistemas administrativos.
Código de Ética del Auditor Gubernamental del Perú.	Para funciones de auditoría aprobada por la Contraloría General de la República.
Directivas de CGR	Sobre Auditoría a la Información Financiera y Examen Especial a la Información Presupuestaria para la Cuenta General de la República.

Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas -NAGA

Las normas de auditoría generalmente aceptadas tienen su origen en los boletines Statement on Auditing Estándar –SAS, emitidos por el comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados de Unidos de Norteamérica en el año 1947. En el Perú fueron aprobados en el mes de octubre de 1968, con motivo del II Congreso de Contadores Públicos, llevado a cabo en la ciudad de Lima, posteriormente se ha ratificado su aplicación en el Congreso Nacional de Contadores Públicos de 1971 en la ciudad de Arequipa.

Según P. Yarasca “Auditoría: Fundamentos con un enfoque moderno” las normas de auditoría generalmente aceptadas son los principios fundamentales de auditoría a los que debe enmarcar su desempeño los auditores durante el proceso de auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad de trabajo del profesional. Mientras A. Arens y J. Loebbecke en su obra

“Auditoría: Un Enfoque Integral” definen como directrices generales que ayudan a los auditores a cumplir con sus responsabilidades profesionales en la auditoría de estados financieros.

En nuestro concepto las normas de auditoría generalmente aceptadas constituyen los marcos de referencia mínimas, las guías generales o reglas básicas para la conducción del proceso y aplicación de los procedimientos de auditoría y lograr el cumplimiento mínimo de calidad exigido en la realización de cualquier trabajo de auditoría, a la vez permite ordenar o normalizar la actuación o desempeño profesional de los auditores para expresar una opinión técnica responsable. Estas normas son vivas y cambiante en el tiempo y espacio se someten a revisiones para hacerlas más operativas, ajustándose a las necesidades imperantes.

Las NAGAS, constituyen las diez (10) normas o mandamientos de auditoría que elaboró el AICPA, y se clasifican en tres grandes grupos de normas: Generales, ejecución de trabajo y de información junto con sus interpretaciones:

a) Normas generales.

- 1) Entrenamiento y Capacitación.- La auditoría debe ser realizado por una persona o personas que posean una preparación técnica adecuada y experiencia y capacidad como auditor.
- 2) Independencia.- En todos los asuntos relativos al contrato o con la revisión, el auditor o auditores deben mantener una actitud mental de independencia.
- 3) Cuidado y esmero profesional.- Debe aplicarse el debido cuidado y diligencia profesional al practicar la auditoría y al preparar el informe.

b) Normas de la Ejecución del Trabajo.

- 4) Planeamiento y supervisión.- El trabajo debe planearse en forma adecuada, y los ayudantes si los hay deben supervisarse adecuadamente.

- 5) Estudio y evaluación de control interno.- Debe hacerse un estudio y entenderse apropiada y suficientemente la estructura de control interno existente, a fin de planear la auditoría y determinar la naturaleza, duración y extensión de las pruebas a realizarse.
- 6) Evidencia suficiente y competente.- Debe obtenerse evidencia suficiente y competente, mediante la inspección, observación, investigación y confirmación, con el objeto de proporcionar una base razonable para una opinión con relación a los estados presupuestarios y financieros bajo estudio.

c) Normas relativas a la información y dictamen.

- 7) Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptadas.- El informe deberá indicar si los estados presupuestarios y financieros están presentados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Normas Presupuestarias.
- 8) Consistencia.- El informe deberá indicar si tales principios han sido observados consistentemente en el período en curso con relación con el período anterior.
- 9) Revelación suficiente.- Las revelaciones informativas contenidas en los estados presupuestarios y financieros se considerarán como razonablemente adecuadas, a menos que se indique lo contrario en el dictamen.
- 10) Opinión del auditor.- El informe deberá contener una opinión relativa a los estados Presupuestarios y financieros, tomados en su conjunto, o la aseveración de que no puede emitirse una opinión. Cuando no se pueda expresarse una opinión general, deberán exponerse las razones que existan para ello. En todos los casos en que el nombre del auditor esté asociado con los estados presupuestarios y financieros, el informe debe contener una indicación clara del carácter de la naturaleza del trabajo del auditor y del grado de responsabilidad que éste está asumiendo.

Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS)

Son pronunciamientos que emite el American Institute of Certified Public Accountants - AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) para interpretar las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Estos pronunciamientos, son los criterios básicos para la realización de auditorías financieras en Estados Unidos de Norteamérica. Su aplicación en los demás países del mundo es opcional de acuerdo a las circunstancias que amerite y sobre todo cuando existe dudas o vacíos normativos en las Normas Internacionales de Auditoría o en sus propias normas de auditoría establecidas.

Normas de Auditoría Gubernamental – NAGU

Aprobado por Resolución de Contraloría N° 162-95-CG de fecha 22 de septiembre de 1995 y sus modificatorias⁵³. Estas normas constituyen los criterios generales que determinan los requisitos personales y profesionales del auditor gubernamental, orientados a uniformar y optimizar los resultados del trabajo de auditoría. A continuación se enumeran las normas vigentes, debidamente clasificadas y codificadas:

1. Normas Generales

- 1.10. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- 1.20. Independencia
- 1.30. Cuidado y esmero profesional
- 1.40. Confidencialidad
- 1.50. Participación de profesionales y/o especialistas
- 1.60. Control de calidad

⁵³ Resoluciones de Contraloría N° 246-95-CG, N° 112-97-CG, regula la NAGU 3.60, N° 141-99-CG del 25-11-99, sustituye los textos de las NAGU: 1.60, 2.20, 2.30, 2.40, 3.10, 3.20, 3.30, 3.50, 4.40 y 4.50; N° 259-2000-CG del

2. Normas relativas a la planificación de la auditoría gubernamental

- 2.10. Planificación general
- 2.20. Planeamiento de la auditoría
- 2.30. Programa de auditoría
- 2.40. Archivo permanente

3. Normas relativas a la ejecución de la auditoría gubernamental

- 3.10. Evaluación de la estructura de control interno.
- 3.20. Evaluación de las disposiciones legales y reglamentarias
- 3.30. Supervisión del trabajo de auditoría
- 3.40. Evidencia suficiente, competente y relevante.
- 3.50. Papeles de trabajo
- 3.60. Comunicación de Hallazgos de auditoría (comunicación de observaciones)
- 3.70. Carta de representación

4. Normas relativas al informe de auditoría gubernamental

- 4.10. Elaboración del informe
- 4.20. Oportunidad del informe
- 4.30. Características del informe
- 4.40. Contenido del informe
- 4.50. Informe especial
- 4.60. Seguimiento de recomendaciones de auditorías anteriores

Código de Ética del Auditor Gubernamental

Aprobado por Resolución de Contraloría N° 077-99-CG, constituyen las normas de conducta profesional del auditor, que reúne el conjunto de principios, criterios y valores mínimos que orientan el desempeño individual del auditor gubernamental, en su actividad

7-12-2000, sustituye las NAGU: 3.10, 3.60, 4.10, 4.20, 4.30, 4.40 y 4.50; finalmente la NAGU 4.50- Informe especial ha sido modificado por Resolución de Contraloría N° 012- 2002-CG del 21-01-2002.

interna del Sistema, en las funciones de auditoría y en su tratamiento en las áreas y personas sobre las cuales recaen sus labores, con el objeto que mediante su observancia, los auditores desempeñen sus actividades funcionales. Este documento describe las normas relativas a la aptitud de servicio que invoca la vocación del servicio a la sociedad; calidad de servicio, compromiso con el país; cordialidad; cuidado y esmero profesional; independencia, objetividad e imparcialidad; probidad administrativa; reserva y confidencialidad; tecnicismo y vocación por la verdad y la transparencia.

Normas de la Contraloría General de los Estados Unidos (U.S. General Accounting Office – GAO).

Las normas GAO, son también conocidas con el nombre de Normas de Auditoría gubernamental Generalmente Aceptadas (GAGAS) y están contenidas en el libro amarillo (yellow Book). Estas normas constituyen los estándares de requisitos mínimos o declaraciones amplias de las responsabilidades del auditor en auditorías de organismos, programas, actividades y funciones gubernamentales, instituciones sin fines de lucro y otras organizaciones privadas. Incluye las normas generales o personales; normas para el trabajo de campo de auditorías financieras; normas para la presentación de informes de auditoría financiera; normas para el trabajo de campo de auditorías operativas; y normas para la presentación de informes de auditorías operativas. En el Perú estas normas fueron traducidas en el año 1994, en la gestión del Contralor General CPC. Víctor Caso Lay, con la finalidad de difusión e incrementar el marco normativo de la auditoría gubernamental.

4.3.3. Técnicas

El auditor debe aplicar las técnicas y adicionalmente algunas prácticas de uso profesional en el proceso de la auditoría de acuerdo a las circunstancias que ameritan a fin de obtener las evidencias y para cumplir los objetivos de la auditoría.

1. Concepto y clases de técnicas

Las técnicas de auditoría son métodos para obtener las evidencias. Las técnicas y procedimientos se han desarrollado en el ejercicio de la auditoría financiera, las que constituyen herramientas prácticas para recopilar la información y evidencia que respalden las opiniones incluidas en el informe de auditoría. En el cuadro 27 se muestra las técnicas generales y específicas.

Cuadro 27. Clases de técnicas.

Generales	Específicas
1. Verbales	- Indagación - Encuesta. - Entrevistas
2. Oculares	- Observación - Comparación - Revisión selectiva - Rastreo
3. Documentales	- Cálculo - Comprobación
4. Físicas	- Inspección
5. Escritas	- Análisis - Tabulación - Confirmación - Conciliación - Declaraciones
6. Revisión	- Examen - Verificación - Totalizar.

Indagación. Consiste en averiguar sobre un hecho. El empleo cuidadoso de esta técnica puede determinar la obtención de información valiosa que sirva para sustentar el juicio definitivo del auditor. Ejemplo la pregunta dirigida a trabajadores de la entidad auditada y terceros.

Encuesta. Se formaliza mediante la aplicación de directa o indirecta de cuestionarios relacionados con las operaciones de actividades y proyectos de una entidad. Ejemplo el cuestionario de control interno al área de presupuesto.

Observación. Consiste en el examen ocular para cerciorarse de ciertos hechos y circunstancias motivo de auditoría. Se aplica en toda las fases de auditoría.

Comparación. Establece la relación que hay entre dos o más conceptos. Ejemplo al establecer la relación del presupuesto autorizado, modificado con la ejecución total.

Revisión selectiva. Consiste en la revisión rápida de ciertas características importantes que deben cumplir las actividades, documentos o informes elaborados por la entidad. Ejemplo revisión selectiva de gastos en personal.

Rastreo. Es utilizado en el ejercicio de la auditoría interna para dar seguimiento al proceso de una operación de manera progresiva o regresiva.

Computación o cálculo. Se refiere a calcular, contar o totalizar datos numéricos con el objeto de asegurarse de que las operaciones matemáticas sean correctas.

Comprobación. Permite verificar la exactitud, legalidad, autoridad, propiedad y legitimidad de las operaciones realizadas, mediante la revisión de los documentos que justifican.

Inspección. Técnica de auditoría calificada como la acción combinada, por que utiliza varias técnicas de auditoría en su aplicación, como la indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación. Es el examen físico ocular de activos, obras, documentos, valores, etc., con el objeto demostrar su existencia y autenticidad.

Análisis. Consiste en la separación de los elementos o partes importantes de una operación, actividad, transacciones, procesos, con el propósito de establecer su

propiedad y conformidad con referencias a los criterios de orden normativo y técnico o práctico. Ejemplo análisis de saldos, movimientos de partidas presupuestarias y cuentas.

Tabulación. Esta técnica permite agrupar resultados importantes obtenidas en la verificación de áreas, segmentos o elementos importantes. La tabulación es de mucha utilidad en la presentación de gráficos y proyecciones para una mejor comprensión de los papeles de trabajo y del informe de auditoría.

Confirmación. Consiste en obtener afirmación escrita de una fuente distinta a la entidad bajo examen. La confirmación puede ser positiva o negativa.

La confirmación positiva. Cuando en la solicitud se pide al confirmante que conteste al auditor, si está o no conforme con los datos que se desea confirmar. Este a su vez puede ser directo o indirecto. La confirmación positiva directa es cuando en la solicitud de confirmación se suministran los datos conformantes del saldo a fin de que sea verificados. Las confirmaciones indirectas son cuando no se suministran al confirmante ningún dato y solamente se le pide que proporcione al auditor los datos de sus propias fuentes.

La confirmación negativa. Cuando en la solicitud se pide al confirmante que conteste al auditor solamente en el caso de no estar conforme con los datos que se le envíe.

Conciliación. Consiste en cotejar o hacer que concuerden dos conjuntos de cifras relacionadas separadas e independientes. Ejemplo la conciliación del marco presupuestal, conciliación bancaria.

Declaraciones. Consiste en recibir declaraciones testimoniales por escrito a empleados y funcionarios de la entidad examinada, con la finalidad de esclarecer los hechos. Ejemplo por la pérdida de activos.

Examen. Consiste en Investigar, inspeccionar o comprobar la exactitud, mediante métodos adecuados y normas aceptadas. **Verificación** Probar la veracidad o exactitud de un hecho.

Totalizar. Acción de sumar, hacer un total, verificar la exactitud de los subtotales y totales verticales y horizontales.

2. Prácticas

Son elementos auxiliares que facilitan la aplicación de las técnicas de auditoría, al momento de identificar las condiciones existentes en el entorno, al establecer las muestras de las operaciones a revisar o preparar las síntesis de un trabajo. Son cualquier operación o labor del auditor efectuado como parte de su examen. Estas prácticas son:

Pruebas selectivas. También denominada muestreo por algunos tratadistas, que consiste en simplificar la labor total de medición o evaluación tomando una muestra representativa del total o de todas las operaciones realizadas por la entidad.

Muestreo estadístico. Se utiliza esta práctica para determinar la aplicación de los procedimientos de auditoría del 100% de las operaciones que conforman una actividad, con el propósito de evaluar algunas características del universo o clase, según el caso.

Síntomas. Es identificado como señal o indicio razonable de un evento, esta práctica facilita orientar o enfatizar el examen de ciertas actividades o unidades a base, de indicios preliminares.

Resúmenes. Permiten la preparación condensada de documentos legales, técnicos, financieros y administrativos para verificar el cumplimiento de los criterios normativos y técnicos importantes.

Desconfianza o sospecha. Consiste en la acción o actitud del auditor para dudar de la veracidad de la documentación o información, que por circunstancias especiales no le otorga el crédito suficiente.

4.4. METODOLOGÍA

La metodología constituye los distintos pasos a seguir durante el proceso de auditoría de gestión presupuestaria, y está sujeta al buen juicio profesional; es decir a la inteligencia, razonamiento y creatividad de las personas que las realizan esta labor. Permite abordar y aplicar sistemáticamente los métodos o técnicas principales de elaboración y documentación de la auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C, manifiesta que: “ *La metodología de la auditoría operacional se simplifica en tres pasos fundamentales: 1. Familiarización: Estudio ambiental, estudio de la gestión administrativa y visita a las instalaciones 2. Investigación y análisis: Entrevistas, evaluación de la gestión administrativa y examen de la documentación; y 3. Diagnóstico: Fase creativa, reverificación de los hallazgos y elaboración del informe.*”⁵⁴ Esta metodología es para evaluar las operaciones (compras, ventas, cuentas por cobrar etc.), no diferencia las fases⁵⁵ de: planificación, ejecución, informe y seguimiento, que establece el Manual de Auditoría Gubernamental, aprobado por Resolución de Contraloría N° 152- 98-CG para la auditoría de gestión, concordante con las Normas de Auditoría Gubernamental aprobado por Resolución de Contraloría N° 262-95-CG y sus modificadorias; y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas emitidas por la IFAC.

En el cuadro 28, se plantea el proceso metodológico de la auditoría de gestión presupuestaria, que comprende tres (03) etapas o fases: la planeación, ejecución del plan y programa de auditoría; y la conclusión y comunicación.

⁵⁴ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. P, 26- 39.

⁵⁵ Manual de Auditoría Gubernamental: Auditoría de Gestión, parte III, sección 400, numeral 23.

4.4.1. Fase: Planeación

El proceso de planeación se desarrolla de conformidad con las Normas de Auditoría Gubernamental y Normas Internacionales de Auditoría.

Cuadro 28. Proceso de la auditoría de gestión presupuestaria

Etapas	Sub-Etapas	Componentes	Producto	
I. Planeación	Global	Análisis situacional	Plan anual de auditoría	
		Programación actividades		
	Específica	Objetivos	Memorándum de Planificación	
		Alcance Personal		
		Presupuesto		
		Cronograma		
		Procedimientos de auditoría	Programación de auditoría	
II. Ejecución	Trabajo de campo	Acreditación	Papeles de trabajo	
		Requerimiento información		
		Revisión y evaluación		
		Redacción comentarios		
		Redacción hallazgos		
		Comunicación hallazgos		
			Evaluación respuestas	
	Informe	Introducción	Dictamen	
		Alcance		
		Calificación (énfasis)		
		Opinión	Informe largo	
		Remisión		
		Introducción		
		Comentarios		
		Observaciones		
		Conclusiones		
	Recomendaciones			
	Anexos			
	Seguimiento de Medidas correctivas	Disposiciones por Titular	Reporte de seguimiento	
		Aplicación por Funcionarios		
Información de aplicación				
Verificación por Auditoría		Informe de evaluación		
Análisis situacional				
Análisis cuantitativo				
III. Conclusión		Evaluación del informe final	Elevación del informe final al titular de la entidad, CGR y Congreso de la República.	

1. Concepto

La planeación de auditoría de gestión presupuestaria se concibe como un plan general científicamente organizado para fijar y obtener objetivos determinados, la planeación es un proceso que comienza con la obtención de información necesaria para desarrollar una estrategia general para la conducción de la auditoría y culmina como fase con la elaboración del programa de auditoría, en el cual se define en forma detallado las tareas a realizar en la etapa de ejecución, cuyo resultado será evaluado en la etapa del informe. La planeación se extiende durante el proceso de la auditoría.

La planeación se realiza a fin de asegurar que el equipo de auditores tengan o actualicen su conocimiento y comprensión del entorno externo e interno en que se desarrolla la entidad; sobre las principales actividades que ejecuta; la estructura de control interno y las disposiciones legales aplicables que le permitan evaluar el nivel de riesgo de auditoría, así como determinar las áreas críticas, potenciales hallazgos y programar la naturaleza, oportunidad y alcance del procedimiento a aplicar.

La planeación debe ser estratégica, participativa y proactivo, es decir la planeación debe hacerse con participación de todos los miembros del equipo de auditoría o los integrantes de la oficina de auditoría interna, según sea el caso, quienes deberán aportar las alternativas para realizar las tareas y seleccionar los métodos más apropiados para lograr los objetivos de la auditoría.

La planeación permite determinar los objetivos y las variables de investigación, qué procedimientos y métodos o técnicas y de auditoría corresponderá realizar, cómo y cuándo se ejecutarán durante el proceso de auditoría. Asimismo permite definir la naturaleza, el alcance y la extensión de las pruebas y procedimientos de auditoria a aplicar para obtener las evidencias necesarias para emitir una opinión.

Según la NAGU 2.20 "Planeamiento de la auditoría" modificado por Resolución de Contraloría N° 141-99-CG, el trabajo del auditor debe ser adecuadamente planeado a fin de asegurar la realización de una auditoría de calidad y debe estar basada en el conocimiento de las actividades que ejecuta la entidad a examinar, así como el análisis del entorno en que se desarrolla, el tipo de auditoría a efectuarse y las disposiciones legales vigentes y aplicables.

La NIA 300 "planeamiento" establece que "el auditor debe planificar el trabajo de auditoría de tal modo que la auditoría sea realizada de manera eficiente y eficaz. El adecuado planeamiento ayuda a asegurar que se dé una adecuada atención a las áreas más importantes de la entidad, que los problemas potenciales se identifiquen y que el trabajo se termine en forma expeditiva; asignar apropiadamente el trabajo a los asistentes y a coordinar el trabajo realizado por otros auditores y expertos".

2. Proceso o etapas de planeación de auditoría a la gestión presupuestaria

Para desarrollar la etapa de planeación de auditoría a la gestión presupuestaria podemos dividir en 2 sub etapas: planeación general y planeación específica, ésta última comprende la revisión general y revisión estratégica que señala el Manual de Auditoría Gubernamental (ver figura 24).

a) Planeación general (de gabinete)

Se lleva a cabo en las oficinas de la Contraloría General y consiste en la identificación de las operaciones más importantes de la entidad, a partir del estudio y evaluación de la información que contiene el archivo permanente de la entidad y los sistemas de información implementado por la oficina de telemática de la Contraloría General.

Los órganos de auditoría interna, planean de manera global las acciones de control anual. Se identifica el área o la fase del presupuesto más relevante de la entidad a través de un diagnóstico o análisis situacional de las actividades y procesos de la entidad,

iniciando con el estudio y actualización del archivo permanente y visitas a las instalaciones de la entidad, entrevista con los funcionarios, revisión e indagación de los archivos, operaciones, base de datos y los sistemas de información, el producto de esta sub etapa es el plan anual de acciones de control o plan anual de auditoría.

El enfoque de la planeación de las acciones de control anual debe priorizar la evaluación de gestión presupuestaria, el desempeño e impacto de los mismos; el cumplimiento de metas y objetivos de actividades y proyectos de inversión en el orden del 80 a 90 %, la diferencia debe reservarse para los controles imprevistos que atienden a los requerimientos del titular de la entidad o del órgano superior de control.

El **Plan Anual de Auditoría** es un documento que contiene el conjunto de actividades de auditoría y el universo de entes y/o áreas según corresponda, a examinar durante el período de una año y será elaborado en concordancia de las políticas y disposiciones establecidas por la Contraloría General de la República (NAGU 2.10 “planificación general”)

b) Planeación específica.

En esta sub etapa se desarrolla una estrategia general para la conducción de la auditoría a este efecto el equipo de auditoría debe realizar la comprensión general de la entidad y/o área de planificación y presupuesto, estudio y evaluación de la estructura de control interno aplicando el cuestionario de control interno; para determinar en forma preliminar el riesgo de auditoría y definir los criterios de materialidad. Con la información obtenida se formula el plan o memorando de planeación y el programa de auditoría.

La comprensión general de la entidad, consiste en el conocimiento de la misión, visión, los fines, funciones, objetivos, metas, controles gerenciales y operatividad de las áreas de planificación, presupuesto, contabilidad y auditoría interna; de las políticas contables

adoptadas por la entidad y los cambios en dichas políticas; factores económicos generales que afectan a la entidad; entre otros. Este conocimiento se logra a través de una revisión general. En el área de presupuesto se estudia y analiza las distintas etapas del proceso de presupuesto, las operaciones del ciclo de ingresos y gastos.

La comprensión de la estructura de control interno y la evaluación de los riesgos de control, permiten definir los puntos débiles y fuertes (materialidad). Si la entidad cuenta con una adecuada y razonable estructura de control interno el riesgo de control será bajo y la cantidad de los datos de auditoría que se acumulen podría ser significativamente inferior que en el caso de un control interno inadecuado. Después de entender la estructura de control interno el auditor está en la posición para evaluar su eficacia para prevenir y detectar errores e irregularidades que ameriten realizar pruebas de controles y pruebas sustantivas de operaciones.

En auditorías recurrentes, el énfasis de planeación debe recaer en los cambios que haya ocurrido desde el último examen, porque ya se cuenta con un amplio conocimiento de la entidad. En cambio en auditorías que se realiza por primera vez no existe ese conocimiento acumulado.

El proceso de planeación específica de auditoría a la información presupuestaria diferencia dos etapas: la revisión general y la revisión estratégica.

b.1. Revisión general.- La revisión general consiste en la obtención de la información sobre la entidad, programa y área a examinar; y comprende el conocimiento inicial de la entidad o área, el análisis preliminar y la formulación del plan de revisión estratégica.

- **Conocimiento del área a examinar.** El equipo de auditoría debe adquirir un adecuado conocimiento de las actividades y operaciones del área de presupuesto y

planificación, los fines, objetivos, metas, recursos asignados, sistemas y controles gerenciales claves; importancia de la auditoría; seguimiento de mediadas correctivas; identificando las fuentes de información para el planeamiento e información de la oficina de auditoría interna del ente a ser auditado. En esta etapa el equipo de auditoría debe estudiar y revisar elementos diversos tales como:

- ✓ Base legal aplicable a la entidad,
- ✓ Organización y misión.
- ✓ Planes de desarrollo y el plan operativo institucional
- ✓ Rol dentro la actividad gubernamental.
- ✓ Aspectos internos y externos que influyen en los puntos a examinar
- ✓ Leyes, reglamentos y Directivas aplicables al área de planificación y presupuesto, sobre el desarrollo de sus actividades y operaciones. Cumplimiento de la legislación del presupuesto y las Directivas emitidas por la Dirección General de Presupuesto Público y otras aplicables al área.
- ✓ Las fases del proceso presupuestario, procedimientos y operaciones de cada fase.
- ✓ La información presupuestaria o estados presupuestarios procesados por la oficina de contabilidad.
- ✓ Los procedimientos y normas del sistema de administración financiera relacionados con la ejecución del presupuesto.
- ✓ Información sobre seguimiento de medidas correctivas derivadas de informes anteriores de carácter presupuestario.
- ✓ Documentación sobre la entidad en el archivo permanente de la contraloría General de la República o el órgano de control interno, en el caso que sea aplicable.

- **Análisis preliminar.** Sobre la base de la información recopilada en la etapa anterior el equipo de auditoría debe realizar el análisis preliminar del ambiente de control, factores internos y externos, áreas generales y las fuentes de criterio aplicables.

- ✓ **Ambiente de control.** Se refiere al establecimiento de un entorno que estimule e influencie la actitud o conciencia del personal con respecto al control de gestión del presupuesto y de más actividades. El ambiente de control interno está influenciado por los factores referidos a: la integridad y valores éticos, asignación de autoridad y responsabilidad; estructura organizacional; y políticas de administración de recursos humanos.

- ✓ **Factores externos e internos.** Estos factores inciden en el desempeño de la entidad o área de planificación y presupuesto en el logro de sus objetivos y metas, así como en la eficiencia y economía requerida para el desarrollo de sus actividades. Entre los factores externos más comunes tenemos: restricciones en las fuentes de financiamiento, cambios climatológicos, situación política actual, grupos de interés ajeno a la entidad y modificaciones legales, entre otros. Los factores internos están referidos a: tamaño de la entidad o área a examinar; importancia de las actividades ejecutadas por la entidad o área; locales donde la entidad o área realizan sus actividades; estructura de la entidad; complejidad de las operaciones; calificaciones y competencia del personal clave; y nivel de rotación del personal gerencial y de contabilidad.

- ✓ **Áreas generales de revisión.** Son aquellos asuntos seleccionados y están referidas a: Proceso y control del sistema de presupuesto y el sistema integrado de información financiera, así como los demás sistemas administrativos relacionados con la gestión del presupuesto; protección y control de recursos públicos, cumplimiento de leyes, normas y regulaciones aplicables a la entidad o área; economía y eficiencia; evaluación de los resultados del presupuesto y proyectos; acciones de auditoría interna; funciones o servicios prestados a los usuarios.

- ✓ **Fuentes de criterios y evidencias.** Las fuentes de criterios son establecidas por el equipo de auditoría, mediante la revisión de la naturaleza de la entidad y al área de planificación y presupuesto a examinar, así como respecto a las características operativas y procesos más importantes de la gestión del presupuesto y sistemas administrativos. Esta información básica permite tener una visión global de la entidad y del área de presupuesto. Estos criterios están referidos a la legislación específica aplicable a la entidad o área, indicadores de rendimiento e informes de auditorías anteriores.

- **Formulación del plan de revisión estratégica.** Después de estudiado y analizado la información recopilada a su disposición, el equipo de auditoría encargado debe abocarse a la tarea de determinar el énfasis y estrategia de la auditoría de gestión presupuestaria, así como identificar las áreas de trabajo que se incluirán en el plan de revisión estratégica.

b.2. Revisión estratégica.- Esta etapa implica la ejecución del plan de revisión estratégico, que comprende efectuar una revisión preliminar, aplicar el cuestionario de evaluación de la estructura de control interno, identificar los asuntos más importantes de carácter presupuestario para la auditoría, formulación del reporte (informe o memorando de control interno) de la revisión estratégica sobre diversos asuntos como ambiente de control interno, factores internos y externos, áreas generales de revisión y fuentes de criterio de auditoría.

Revisión preliminar. Consiste en aplicar las pruebas preliminares a los controles implementados en el proceso o fases del presupuesto, ciclo de ingresos y egresos del presupuesto y sistemas administrativos involucrados en la gestión del presupuesto, con la finalidad de evaluar su efectividad e identificar las posibles debilidades importantes en la gestión del presupuesto y los sistemas administrativos de la entidad que pueda

requerir un examen más detallado; y a efecto de tomar decisiones más reales a cerca de la naturaleza y alcance del examen y prueba detallada para lograr los objetivos de la auditoría, y también será útil para hacer un estimado de los requerimientos del personal, programar el trabajo en distintos lugares, preparar programas adecuadas de auditoría, fijar plazos para la terminación de la labor de auditoría.

El enfoque del examen preliminar está centrado a la revisión o verificación de los controles internos administrativos aplicadas en los procedimientos y prácticas, tales como el aspecto de planificación, organización, dirección o gobierno, contabilidad, procedimientos, auditoría interna relacionados con la gestión del presupuesto,. Así mismo el equipo de auditoría identificará los criterios aplicables en el examen que tienen relación con la normatividad vigente y demás disposiciones de carácter reglamentario aplicables a la entidad a auditar. A efecto del estudio y evaluación de los controles internos se aplican a las diferentes áreas del presupuesto y áreas afines el cuestionario de control interno.

La revisión estratégica enfatiza el conocimiento y comprensión del área de planificación y presupuesto, operaciones y procedimientos aplicados en la gestión de proceso presupuestario, identificación de los factores de riesgo, tipo de riesgo, el efecto o impacto del riesgo y el procedimiento que disminuya el riesgo, mediante la recopilación de información, observaciones de la forma como lleva sus operaciones, visitas a la entidad y entrevistas a los funcionarios y servidores involucrados en la gestión del presupuesto.

Implica desarrollar una estrategia general para evaluar las fases del presupuesto, que en este caso deben estar orientadas a establecer e informar sobre de la razonabilidad de la información presupuestal para fines del informe de auditoría de la Cuenta General de la República; grado de cumplimiento de las metas y objetivos en función de economía, eficiencia, eficacia; calidad e impacto del gasto, cumplimiento de la

normativa aplicable; y adopción de acciones correctivas adecuadas sobre las recomendaciones de auditorías previas, entre otros.

Los resultados de esta etapa son: el plan de auditoría o memorando de planificación; programa de auditoría; evaluación y actualización del archivo permanente de la entidad.

1. Plan de auditoría.- El párrafo 8 y 9 de la sección 300 planeamiento establece que: "el auditor deberá desarrollar y documentar un plan global de auditoría describiendo el alcance y la conducción esperada de la auditoría. El registro del plan de auditoría tendrá que ser lo suficientemente detallado para guiar el desarrollo del programa de auditoría, su forma y contenido variará dependiendo del tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la metodología y tecnología específica utilizada por el auditor". El desarrollo del plan global incluye el conocimiento del negocio; riesgo y materialidad; naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos; coordinación, dirección, supervisión y revisión.

El plan de auditoría antes llamado memorando de planificación según el MAGU, constituye un documento planeación de la auditoría que se formula como resultado de la recolección y estudio de la información obtenida mediante las visitas y el contenido del archivo permanente de la entidad en examen. La elaboración del memorando de planificación contendrá la estructura básica siguiente:

- Antecedentes de la auditoría
- Antecedentes de la entidad y régimen presupuestal, descripción de las principales actividades de la entidad.
- Objetivos de la auditoría (general y específico), son los resultados que se espera alcanzar.

- Alcance de la auditoría, grado de extensión de las labores de auditoría que incluye áreas, aspectos y períodos a auditar.
- Normatividad aplicable a la entidad, especialmente relacionadas con las áreas materia de evaluación.
- Identificación de áreas críticas, definiendo los tipos de prueba aplicar.
- Puntos de atención, situación importante a tener en cuenta durante la conducción de la auditoría, incluyendo las denuncias que se hubieren recibido.
- Funcionarios del área o áreas a evaluar de la entidad.
- Personal requerido, nombres y categorías de los auditores que conforman el equipo de auditoría, asimismo las tareas asignadas a cada uno, de acuerdo a su capacidad y experiencia.
- Presupuesto de tiempo, por categorías, áreas y visitas.
- Cronograma de actividades, que detalla las tareas a realizar y los plazos tentativos para la auditoría
- Cuestionario de control interno, aplicada a las fases del presupuesto.
- Programa de auditoría, es un esquema detallado de las tareas realizar en el proceso de la auditoría.
- Informes a emitir y fechas de entrega, incluye informe corto e informe largo o carta de control interno.

2. Programa de Auditoría.- El programa de auditoría es un plan detallado del trabajo por hacer, que incluye los objetivos y procedimientos a aplicarse, naturaleza, su alcance y oportunidad de su ejecución, así como el personal encargado de su ejecución, para la ejecución de la auditoría de gestión de presupuesto. El programa de auditoría se elabora con adaptación de las necesidades de la entidad bajo examen; por esto es importante que el equipo de auditoría o el auditor encargado se compenetren y se preparen adecuadamente por medio de la revisión de los papeles de trabajo de auditorías anteriores y de la legislación y reglamentación pertinente.

Incluye los objetivos de la auditoría redactada en forma clara y precisa, los mismos están centradas a la evaluación de las fases de gestión del presupuesto:

- Estudiar y evaluar la estructura del control interno del área de presupuesto, como parte del examen practicado al marco de ejecución presupuestaria, con el objeto de formarse una opinión de la afectividad de los controles internos implementados y determinar el riesgo de auditoria para definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoria.
- Evaluar el marco legal presupuestal a fin de determinar su consistencia y legalidad del presupuesto aprobado.
- Determinar si la ejecución del presupuesto institucional se ha sujetado a la normatividad Presupuestaria, mediante el análisis del comportamiento de los ingresos y gastos.
- Determinar si las modificaciones presupuestarias se han efectuado de acuerdo a los dispositivos legales vigentes.
- Verificar si la evaluación presupuestaria, determina los indicadores de eficiencia, desempeño y operación en la ejecución del presupuesto institucional.
- Determinar si la entidad ha cumplido con remitir a los organismos pertinentes la Información correspondiente.
- Determinar el grado de implementación de las recomendaciones planteadas en los informes de auditoria emitidos por la contraloría general, órganos de auditoria interna y sociedades de auditoria designadas.

Los procedimientos en el programa de auditoría se deben redactar en forma tal que puedan ser seguidas por los miembros del equipo de auditoría muchas veces sin explicaciones, los mismos deben obedecer a una relación lógica, secuencial y orden, que permitan obtener evidencia competente, suficiente y relevante para el logro de los objetivos propuestos, igualmente deben ser flexibles para introducir modificaciones

durante el proceso de la auditoría que a juicio del auditor a cargo y supervisor resulten pertinentes.

La NAGU 2.30 señala que: “para cada auditoría gubernamental se prepararán programas específicos que incluyan los objetivos, procedimientos que deben aplicarse, naturaleza, alcance y oportunidad de su ejecución, así como el personal encargado de su ejecución.” Por otro lado en párrafo 10 de sección 300 de la NIA “planeamiento”, establece que: “El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría estableciendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para poner en marcha el plan global de auditoría. El programa de auditoría sirve como instrucciones para los asistentes que participan en la auditoría y como un medio para controlar y registra la ejecución apropiada del trabajo”.

Cambios en el plan general y en el programa de auditoría.- Según el párrafo 12 de la NIA 300 “planeamiento”, el plan general y el programa de auditoría deberán ser revisados según sea necesario durante el curso de auditoría. El plan y el programa de auditoría pueden ser modificados durante el proceso de ejecución de la auditoría, estos cambios deben ser evaluados adecuadamente en función de los objetivos previstos y las circunstancias que ameritan su modificación, debiendo modificarse apropiadamente. La responsabilidad de la modificación de los programas de auditoría corresponde al auditor supervisor y al nivel jerárquico superior.

3. Cuestionario de estructura de control interno.- El cuestionario es un instrumento de la investigación, los cuestionarios previamente formulados incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones u operaciones, de las personas que intervienen en su manejo, la forma en que fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se definen o se determinen los procedimientos de control para la conducción de las operaciones.

Como parte de la planeación para el examen de estados presupuestarios, el auditor debe elaborar el cuestionario de comprobación sobre la estructura de control interno. Este documento está constituido por varias listas de preguntas concisas y precisas que deben ser contestadas por los funcionarios o empleados de la entidad. Se debe tomar en cuenta la necesidad de confirmar las respuestas o que el auditor mismo compruebe durante el curso de la auditoría la veracidad de las respuestas dadas, sin confiar completamente en las obtenidas.

La aplicación correcta del cuestionario sobre estructura de control interno, consiste en una combinación de entrevistas y observaciones. Es esencial que el auditor entienda perfectamente los propósitos de las preguntas del cuestionario; las mismas deben cubrir las distintas etapas del proceso de gestión presupuestaria, su contenido estará presentado en el orden siguiente:

- Ambiente de control
- Programación
- Formulación
- Aprobación
- Ejecución y modificaciones presupuestarias
- Control presupuestario
- Evaluación presupuestaria

4. Actualización del archivo permanente.- Es el legajo que conservan información y documentación para consulta continua, la misma que debe ser periódicamente actualizada, a fin de proporcionar datos útiles en todas las etapas del proceso de auditoría facilitando al equipo de auditoría su familiarización con la entidad auditada. Los documentos de gestión que pueden conformar este archivo son variados, entre las más importantes para el caso de regiones son las siguientes:

- Plan de desarrollo departamental concertado a mediano y largo plazo.
- Planes estratégicos sectoriales
- Planes estratégicos multianuales
- Planes estratégicos de desarrollo institucional
- Plan Operativo Institucional-POI
- Proyecto de fortalecimiento y desarrollo institucional.
- Presupuesto anual
- Reglamento de organización y funciones-ROF.
- Manual de organización de funciones – MOF.
- Cuadro de asignación de personal – CAP
- Presupuesto analítico de personal – PAP
- Texto único de procedimiento administrativos -TUPA
- Marco Presupuestal y Presupuesto Institucional.
- Ley de Bases de Descentralización
- Ley Orgánica de Orgánica de Gobiernos Regionales
- Ley de creación de la región.
- Las demás normas legales y directivas nacionales e internas de la entidad, etc.

3. Consideraciones que deben tomarse en cuenta durante la etapa de planificación

En la planificación de la auditoría de gestión presupuestaria se debe tener en cuenta los siguientes aspectos: conocimiento de la entidad, análisis general del entorno, autoridad, organización y procesos aplicados.

a) Conocimiento de la entidad y su ambiente

El equipo de auditoría debe obtener la mejor comprensión y conocimiento de las operaciones y actividades de la entidad a ser auditada, de sus funciones, objetivos, bienes y servicios producidos, recursos etc.

El conocimiento y comprensión de las actividades de la entidad se logra mediante la recopilación y evaluación de documentación, la observación física de las instalaciones

de la organización y entendimiento de sus operaciones. Se obtiene así información que permite identificar.

- Las relaciones de auditoría, responsabilidad e importancia dentro de la organización de la entidad, es decir, quien responde ante quien, porque responde y que tipo de información debe suministrarse acerca de los resultados por la responsabilidad asignada
- Las actividades claves de la administración, los sistemas y controles, es decir aquellos que tengan un gran impacto en el rendimiento y resultado de las operaciones y programas

b) Análisis general del entorno

Una alternativa para conocer el entorno de entidad y su ambiente es el método análisis estratégico, que consiste en el diagnóstico del entorno general y entorno específico de la organización o institución, este método ayuda al auditor a explorar o conocer mejor la situación de la entidad a auditar; este método resulta de plena aplicación en la auditoría de gestión presupuestaria por estar articulada la gestión del presupuesto con el planeamiento estratégico. Es imperante la comprensión global de la entidad para desarrollar las demás fases de la auditoría, para tal fin el auditor debe estudiar y evaluar los factores generales y específicos a través del estudio y comprensión de los planes operativos y los planes de desarrollo estratégico; estos factores del entorno general y específico son las que se indican a continuación:

b.1. Entorno general

Dentro la evaluación del entorno general, es necesario conocer y estudiar los factores que podrían afectar o condicionar y/o crear situaciones favorables en el accionar y desarrollo de la entidad; estos factores son de tipo: económicos, geográficos, demográficos, políticos, legales, sociales, culturales y tecnológicos en el entorno regional, nacional e internacional.

•**Factores económicos.** El auditor debe estudiar y evaluar los factores que condicionan o pueden crear situaciones favorables a la entidad, estas variables entre otros son: la tasa de inflación, tipo de cambio, Balanza de pagos, modelos de desarrollo, índices de producción, ingresos y precios, política económica exterior e interior, tendencias de desempleo y niveles inversión pública y privada.

Tasa de inflación: condiciona la disponibilidad del presupuesto, orientado a los programas y proyectos de inversión.

Tipo de cambio: la fluctuación del tipo de cambio incide básicamente en el requerimiento de bienes importados para la ejecución de programas y proyectos.

Balanza de pagos: las operaciones comerciales del país con el exterior afectarán la economía regional básicamente en la producción pecuaria, minera y pesca, etc.

Modelo de desarrollo: las tendencias económicas en las diferentes actividades con relación a la competitividad son factores que condicionarán el desarrollo en la región.

Índices de producción: el rendimiento productivo de los diferentes cultivos de la región son los indicadores para delinear mejores alternativas rentables de ejecución de los proyectos.

Ingresos y precios: las variaciones condicionan al incremento y decremento de las posibilidades de adquisición de bienes o servicios que influyen en la ejecución de los proyectos.

Política económica exterior e interior: Tanto las relaciones económicas y políticas del país con el exterior e interno posibilitarán dinamizar y/o recesar la economía regional.

Tendencias de desempleo: la magnitud de empleo, desempleo y subempleo determinaran la potencialidad laboral y el desarrollo de las actividades económicas en la región.

Niveles de inversión pública y privada: otro de los factores condicionantes para el desarrollo regional es la capacidad de inversión pública y privada existente y por realizar dentro de sus competencias para mejorar la calidad vida de la población.

- **Factores geográficos.** El auditor debe conocer y comprender los aspectos geográficos, zonas productivas, potencialidades y/o recursos productivos; y aspectos medio ambientales en la que se desarrolla la entidad.

Aspectos geográficos: la configuración del ámbito, constituye aspecto condicionante para el desarrollo de las actividades socioeconómicas, los cuales inciden en materia de ejecución de proyectos y de la gestión institucional.

Zonas productivas: constituye uno de los aspectos de reorientación para la inversión, es indispensable conocer y determinar zonas y/o áreas de especialización productiva, los mismos que son indicadores para direccionar los proyectos a ejecutarse.

Potencialidades y/o recursos productivos: Conocer, la disponibilidad de los recursos potenciales de un determinado ámbito constituyen el elemento base o soporte para el desarrollo de una actividad o proyecto; en consecuencia el planeamiento y evaluación de la institución están sujetos a estos indicadores.

Aspectos medioambientales: constituye la base angular para el desarrollo sostenible de la economía a fin de garantizar la preservación y protección de los seres biológicos de la planeta.

- **Factores demográficos.** El auditor debe formarse una idea completa sobre la población e indicadores demográficos, para medir la racionalidad del presupuesto orientado a la atención de las necesidades prioritarias de la población.

Población demográfica, la programación de proyectos de inversión y la gestión institucional debe ser orientado considerando la población objetiva y sus necesidades prioritarias.

Indicadores demográficas, para orientar adecuadamente la gestión institucional y las inversiones para la ejecución de los programas y proyectos de desarrollo en determinados ámbitos se debe tomar en cuenta los indicadores demográficos relacionados con los económicos y sociales del ámbito regional.

- **Factores Políticos.** El auditor debe identificar y comprender aquellos factores que pueden afectar la situación político y administración, la dirigencia y liderazgo en la gestión de los programas, proyectos y actividades y los presupuestos asignados a la entidad.

Situación político y administrativo, si la actual estructura organizativa de la entidad está ligada al Estado gobernante actual, el cual emana lineamientos de política global del desarrollo económico, social e institucional, siendo estos las pautas principales para orientar y delinear tanto la gestión y la ejecución de los programas y proyectos de desarrollo.

Dirigencia y liderazgo. La organización actual requiere de un planeamiento estratégico para la gestión de los recursos, para el logro de los objetivos institucionales, en consecuencia la dirigencia y liderazgo son variables determinantes en la calidad de gestión regional.

- **Factores Legales.** El auditor debe conocer y estudiar los dispositivos legales aplicables a la gestión institucional, que constituyen la legitimidad de la acción que ejerce una entidad, estas son las referidas a la ley de creación, marco normativo del presupuesto, sistema nacional de control, directivas internas, entre otros.
- **Factores Sociales.** El auditor debe conocer y manejar los indicadores sociales como de: el empleo; educación y salud; vivienda y comunicaciones; para evaluar la gestión y los recursos asignados para tales fines.

Empleo, es de suma importancia conocer el mercado laboral (empleado, subempleado y desempleado), así como el nivel de calificación y la potencialidad de los recursos humanos; estos factores condicionan la gestión de actividades, programas y proyectos de inversión de la región.

Educación y salud, estos factores deben ser evaluados en la auditoria de gestión presupuestaria. Incidiendo en la implementación y/o ejecución de los programas y proyectos de inversión de desarrollo, así como en la gestión institucional regional.

Vivienda y comunicación, condicionan directa o indirectamente la orientación del desarrollo socio económico y de gestión institucional.

- **Factores Culturales.** El auditor debe formarse una idea completa sobre los antecedentes históricos que unen a los pueblos de la región y su gente, tales como sus valores culturales, idiosincrasia, actitudes, deseos, expectativas, configuración lingüística, identidad cultural, patrones de conducta de la población y otros; a efecto de cumplir adecuadamente su labor, formular sus comentarios, establecer las responsabilidades y recomendaciones en los aspectos de presupuesto.
- **Factores Tecnológicos.** El auditor debe estudiar y evaluar el sistema informático en uso en la región, utilizados para registrar y procesar sus operaciones e informaciones, así como el funcionamiento, seguridad y cobertura de las mismas; esta variable condiciona la modernidad de la organización.

b.2. Entorno Específico.

El auditor debe explorar o identificar y evaluar los factores internas que condicionan el accionar de la entidad, estos factores entre otros son las siguientes: usuarios beneficiarios, principales proveedores, entidades públicas y privadas que prestan servicios similares, los problemas de carácter institucional y de coyuntura que enfrenta en su accionar:

Usuarios / beneficiarios. El auditor debe tomar conocimiento de la población beneficiaria de los servicios que presta la región, como: la población educativa, campesina, infantil; pequeños y medianos productores organizados; pequeños y micro empresarios, agentes económicos del sector turismo, población atendida en salubridad, entre otros.

Principales proveedores. El auditor identificará los principales proveedores de bienes y servicios y otros recursos para la ejecución de los programas y proyectos de

desarrollo regional, entre ellos podemos señalar: Ministerio de Economía y Finanzas, entidades no gubernamentales, productores empresariales e industriales y establecimientos comerciales de la región.

Entidades Públicas y privadas que prestan servicios similares. El auditor debe tomar conocimiento de las principales entidades que se relacionan con la región a fin de evaluar y determinar la superposición de funciones existentes, entre ellos se puede citar las siguientes entidades:

- Fondo Nacional de Compensación y Desarrollo Social - FONCODES
- Instituto Nacional de Infraestructura Educativa y de Salud – INFES
- Proyecto Especial Binacional Lago Titicaca (PELT- INADE)
- Organismos no Gubernamentales –ONGS.
- Direcciones sectoriales: Salud, Educación, Transportes, Agricultura y otros.
- Programa Nacional de Manejo de Cuencas Hidrográficas – PRONAMACHE.
- Gobiernos Locales (provinciales y distritales)
- Cooperación Popular - COOPOP

Además el auditor debe poner especial atención con relación a los factores como: autoridad o mandato, organización y procesos de la entidad.

c) Autoridad

Es importante entender la autoridad conferida a la entidad u organización para cumplir sus funciones o para un programa en particular sobre el cual tiene responsabilidad.

Los organismos gubernamentales normalmente tienen competencias y objetivos que están establecidos en los presupuestos y planes estratégicos de desarrollo, reglamento de organizaciones y funciones; manuales de gestión y en la legislación aplicada a la entidad. El auditor para entender con propiedad la autoridad conferida a la entidad debe estudiar y evaluar las mismas a fin de establecer adecuadamente las responsabilidades de los funcionarios y servidores de la entidad.

d) Organización

El auditor para entender la organización de la entidad auditada debe estudiar y evaluar su estructura organizacional, misión, políticas, visión, objetivos, presupuestos; las funciones y responsabilidades de las unidades orgánicas que conforman y la interrelación de las mismas con la Dirección General de nivel central, oficinas regionales y oficinas distritales, así como la responsabilidad de los individuos o personas claves a cargo de la conducción de la organización.

Una deficiente o eficiente gestión de los presupuestos es un indicador del desempeño (buena o mala) de una organización. Una prudente gestión del presupuesto proporciona una idea acerca de la importancia de la economía, eficiencia y efectividad en las entidades.

e) Procesos

El auditor debe conocer los puntos importantes de los procesos y procedimientos de las áreas de planificación, presupuesto, contabilidad y control, esto le ayudará a entender mejor los procesos de las operaciones o actividades y estrategias. Asimismo debe también entender las actividades claves llevadas a cabo por la organización a fin de establecer que controles son necesarios para que los objetivos sean realizados de manera eficaz. El auditor debe identificar y evaluar las variables que condicionan o afectan a los procesos y actividades de la entidad

4.4.2. Fase: Ejecución de auditoría

En esta etapa el equipo de auditoría desarrolla los objetivos, aplica los procedimientos y las distintas actividades programadas en el plan de auditoría y el programa de auditoría. Esta fase distingue 3 sub etapas: El trabajo de campo, elaboración del borrador del informe y seguimiento de medidas correctivas.

1. Trabajo de Campo

El trabajo de campo se inicia con la carta de acreditación de la comisión de auditoría y una reunión de coordinación con el titular y los funcionarios de la entidad auditada, en esta reunión se expone en líneas generales el proceso de la auditoría, los mecanismos de coordinación, requerimiento de las informaciones y documentación prevista en el programa de auditoría, entre otros.

El trabajo de campo de auditoría de gestión presupuestaria se lleva dentro las oficinas de la entidad auditada incluye la revisión y evaluación de los cuestionarios de la estructura de control interno y la ejecución completa del programa, a través de la aplicación de los procedimientos y pruebas incluidas en el mismo.

La evaluación de la estructura de control interno de las áreas a auditar deben efectuarse lo más pronto posible, que es por lo general al inicio de trabajo de campo a efecto de definir o determinar la extensión de las pruebas detalladas (cumplimiento y sustantivo) a aplicarse; esta evaluación podría corroborar para las modificaciones o ajustes en el programa.

El equipo de auditoría debe desarrollar y evaluar los objetivos previstos en el programa de auditoría y aplicar los procedimientos y técnicas para obtener la evidencia por cada objetivo a efecto de formular los hallazgos, observaciones y conclusiones sobre temas relacionadas con la programación, elaboración, ejecución, control y evaluación del presupuesto, así como el cumplimiento de metas de las actividades y proyectos u obras comprendidas en plan operativo y el presupuesto.

El equipo de auditoría obtiene y evalúa la evidencia necesaria para la formulación de conclusiones y recomendaciones específicas respecto a los hallazgos de la auditoría individuales y necesarios en general para fundamentar su dictamen profesional, cuando éste es uno de los objetivos de la auditoría. Durante el trabajo de campo se debe tener especial

cuidado sobre las disposiciones de las normas de auditoría generalmente aceptadas, respecto a la responsabilidad de ejecutar todos los procedimientos y pruebas de auditoría necesarias en base al juicio profesional del auditor jefe de equipo, supervisor, así como evaluar los resultados de dicha ejecución.

Es importante que el equipo de auditoría mantenga una comunicación continua y permanente con los funcionarios y servidores responsables de la entidad, durante el trabajo de campo de la auditoría, a efecto de requerir las informaciones necesarias y solicitar las aclaraciones de los asuntos importantes del caso

El trabajo del equipo de auditoría está basado en los objetivos de la auditoría y la evaluación de los criterios de eficiencia, eficacia y economía aplicadas en los presupuestos de las actividades y proyectos. A este efecto aplicará los procedimientos de pruebas sustantivas, de control y alternativos para obtener las evidencias suficientes, competentes y pertinentes.

La evidencia debe constar en los papeles de trabajo, para respaldar la calidad de auditoría y los informes del auditor.

Desarrollo y comunicación de hallazgos

Durante la ejecución de la auditoría el equipo de auditoría identifica y desarrolla los hallazgos, los mismos deben ser comunicados a los presuntos responsables comprendidos en la deficiencia detectada en la entidad

Según la NAGU 3.60, aprobada por Resolución de Contraloría N° 259-2000-CG, los hallazgos se refieren a presuntas deficiencias o irregularidades identificadas como resultado de la aplicación de los procedimientos de control gubernamental empleados. Su formulación y comunicación se realiza teniendo en consideración los principios y criterios que orientan el ejercicio del control.

Los hallazgos a ser comunicados revelarán la situación o hecho detectado (condición); la norma, disposición o parámetro de medición transgredido (criterio); el resultado adverso o riesgo potencial identificado (efecto); así como razón que motivó el hecho o incumplimiento establecido (causa), cuando ésta última haya podido ser determinada a la fecha de la comunicación.

Durante la ejecución de la auditoría el jefe de equipo de auditoría debe comunicar oportunamente los hallazgos a las personas comprendidas en los mismos a fin que, en un plazo fijado, presenten sus aclaraciones o comentarios sustentados documentadamente para su debida evaluación y consideración pertinente en el Informe correspondiente.

La comunicación de hallazgos es el proceso mediante el cual, una vez evidenciadas las presuntas deficiencias o irregularidades, se cumple con hacerlas de conocimiento de las personas comprendidas en los mismos, estén o no prestando servicios en la entidad examinada, con el objeto de brindarles la oportunidad de presentar sus aclaraciones o comentarios debidamente documentados y facilitar, en su caso, la adopción oportuna de acciones correctivas.

Para efectos de la comunicación de los hallazgos se considerará su materialidad y/o importancia relativa, su vinculación a la participación competencia personal del destinatario, así como en su redacción, la utilización de un lenguaje sencillo y fácilmente entendible que refiera su contenido en forma objetiva, concreta y concisa.

La comunicación se efectúa por escrito y su entrega al destinatario es directa y reservada, debiendo acreditarse la recepción correspondiente. De no encontrarse la persona, se le dejará a notificación para que se apersona a recabar los hallazgos en un plazo de dos (2) días hábiles. En caso de no apersonarse o de no ser ubicadas las personas comprendidas en los hallazgos materia de comunicación, serán citados para recabarlos dentro de igual

plazo, mediante publicación, por una sola vez, en el Diario Oficial El Peruano u otro de mayor circulación en la localidad donde se halle la entidad auditada. Los hallazgos podrán ser recabados personalmente o a través de representante debidamente acreditado mediante carta poder con firma legalizada. Vencido el plazo otorgado para recabar los hallazgos, se tendrá por agotado el procedimiento de comunicación de los mismos.

En el documento que se curse para comunicar los hallazgos, se señalará el plazo perentorio para la recepción de las aclaraciones o comentarios que deberán formular individualmente las personas comprendidas; el cual será establecido por el equipo de auditoría teniendo en cuenta la naturaleza del hallazgo, el alcance de la acción de control y si la persona labora o no en la entidad auditada, no debiendo ser menor de dos (2) ni mayor de cinco (5) días hábiles, más el tiempo de la distancia; precisándose que a su vencimiento sin recibirse respuesta o ser ésta extemporánea, tal situación constará en el Informe respectivo, conjuntamente con los hechos que sean materia de observación, no siendo obligatoria, en su caso, la evaluación e incorporación de los comentarios presentados extemporáneamente al plazo otorgado.

Excepcionalmente, el citado plazo podrá prorrogarse por única vez y hasta por tres (3) días hábiles adicionales en casos debidamente justificados por el solicitante; en estos casos, se entenderá que el pedido ha sido aceptado a su recepción, salvo denegación expresa.

Respecto a la evidencia y papeles de trabajo se tratan en el punto 5.2.2. del presente.

2. Borrador del informe y dictamen

En esta fase el equipo de auditoría elabora el borrador del informe y dictamen, que constituyen el producto final de la fase de ejecución del proceso de auditoría. Las mismas después de un proceso de control de calidad se convierten en definitivos.

Respecto el marco conceptual y estructura del “Dictamen”, “Informe Largo” o carta de control interno e informe especial se expone en el capítulo V del presente trabajo.

3. Evaluación y seguimiento de medidas correctivas de otros informes de auditoría

En esta fase el auditor solicita los reportes del sistema de auditoría gubernamental relativo a “Seguimiento de implementación de recomendaciones” derivadas de auditorías anteriores, luego verifica y analiza las disposiciones dictadas por el titular de la entidad para cautelar el cumplimiento de las recomendaciones, la aplicación de las mismas por los funcionarios, los informes emitidas por la oficina de auditoría interna. Elabora una cédula que demuestra las observaciones y recomendaciones superadas, en proceso y pendientes de informes de auditorías precedentes relacionadas en materia de presupuesto.

En la fase de ejecución antes de retirarse de la entidad auditada el equipo de auditoría debe recabar la carta de representación de la gerencia. Como una práctica sana puede convocar a una reunión final al titular y los funcionarios de la entidad a fin de efectuar el comentario a las observaciones emergentes de la auditoría y alcanzarle las recomendaciones para corregir las causa detectadas y evitar efectos repetitivos.

4.4.3. Fase: Conclusión y comunicación de resultados

Es la fase final del proceso de auditoría, en la cual se evalúa en formal integral el borrador del informe y las observaciones obtenidos en la etapa de ejecución y se obtiene una conclusión global sobre los estados presupuestarios tomados en su conjunto con la finalidad de autorizar la emisión de los informes definitivos, para luego elevar en forma simultánea al titular de la entidad y la Contraloría General de la República.

Como parte de la etapa de conclusión el supervisor y el jefe de equipo o comisión de auditoría debe efectuar el control de calidad del trabajo realizado a fin de asegurarse de que el plan de auditoría, programa de auditoría haya sido efectivamente aplicado y determinar si las observaciones de la auditoría han sido correctamente evaluados y si los objetivos se lograron.

En esta fase también se evalúa, si las observaciones consignadas en el informe están respaldadas con la evidencia y papeles de trabajo, la misma debe ser evaluado en términos de su suficiencia, importancia y confiabilidad y la naturaleza y el nivel de las excepciones de auditoría identificados.

4.5. EVALUACIÓN DE LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO

El estudio y la evaluación de la estructura de control interno se realizan en la fase de planificación y se confirma o evalúa las respuestas en la etapa de ejecución del proceso de auditoría.

1. Concepto

De acuerdo con el Instituto Americano de Contadores, el control interno integra los planes de organización de la entidad y todos los métodos, procedimiento, y sistemas que funcionalmente se siguen en una organización para el conocimiento y protección de sus activos, la consecución de la información financiera correcta y fidedigna y el incentivo a la eficacia de la gestión y la realización de las políticas sugeridas en la dirección.

El artículo 7º de la nueva Ley Orgánica del Sistema Nacional de Control y de la Contraloría General de la República – Ley N° 27785 señala que el control interno comprende las acciones de cautela previa, simultánea y de verificación posterior que realiza la entidad sujeta al control, con la finalidad de que la gestión de sus recursos, bienes y operaciones se efectúe correcta y eficientemente.

Según las normas de GAO, el auditor debe tener comprensión suficiente de la estructura de control interno para planear la auditoría, determinar la naturaleza, oportunidad y el alcance de las pruebas a ser alcanzadas.

La evaluación de la estructura de control interno comprende: obtención de información relacionado con el diseño e implementación de los controles sujetos a evaluación; y comprobación de que los controles identificados funcionan efectivamente y logran sus objetivos. Al término de esta evaluación la comisión de auditoría emitirá el documento denominado memorando de control interno, el cual consignará las debilidades detectadas, así como las correspondientes recomendaciones tendentes a su superación.

La NAGU 3.10 señala que se debe efectuar un apropiado estudio y evaluación de la estructura de control interno de la entidad a examinar, a efecto de formarse una opinión sobre la efectividad de los controles internos implementados y determinar el riesgo de control, así como identificar las áreas críticas; e informar al titular de la entidad de las debilidades detectadas recomendando las que correspondan para el mejoramiento de las actividades institucionales, que requieren un examen profundo, determinar su grado de confiabilidad a fin de establecer la naturaleza, alcance, oportunidad y selectividad de la aplicación de procedimientos de auditoría.

Committee of Sponsoring Organizations (COSO)

Traducido al español significa Comité de Organizaciones Patrocinadores de la Comisión Treadway, integrado por cinco organismos profesionales: Asociación Americana de Contadores (AAA); Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (AICPA); Instituto de Ejecutivos Financieros (FEI); Instituto de Auditores Internos (IIA) y el Instituto de Contadores gerenciales (IMA), quienes elaboraron y aprobaron un enfoque moderno sobre control interno denominado “Committee of Sponsoring Organizations (COSO)”.

En el sistema COSO no interesa la segregación de funciones y los controles tradicionales, sino, enfatiza el ambiente de control y la evaluación de riesgos, en lugar de hablar de un control interno tradicional. Además señala que cada posición de control, tiene un riesgo fuerte y una debilidad, entonces es importante evaluar cuan grande es el riesgo frente a otro,

mayores riesgos le podrían significarle consecuencias importantes para la entidad. Contiene un concepto más amplio sobre el control interno que la inicialmente dado por la AICPA en la SAS 55 modificado por SAS 78. Estas normas tienen vigencia a partir de 1997 para las auditorías de estados financieros, las mismas consideramos aplicables en el control y auditoría de gestión del sector público.

El control interno según COSO, es un proceso puesto en práctica por la Junta de Directores, gerencia y otro personal, diseñado a proveer, una seguridad razonable en el logro de los siguientes objetivos: efectividad y eficiencias de las operaciones; confiabilidad de los reportes financieros y cumplimiento de leyes y regulaciones internas. Es un proceso, porque es un medio para lograr un propósito y no un propósito por sí solo; el control interno se realiza por personas, no es solamente manuales de política y normas internas establecidas por la gerencia; se espera que el control interno provea una seguridad razonable pero no absoluta, el control interno es el engranaje para el logro de los objetivos.

2. Componentes de la estructura de control interno

La NAGU 3.10 concordante con las normas del Committee of Sponsoring Organizations (COSO) el control interno está compuesto por cinco componentes interrelacionados: Ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control gerencial; sistema de información y comunicación; y actividad de monitoreo, éstas se derivan de la manera como la administración dirige la entidad, y están integrados en el proceso de administración.

a) Ambiente de control

Se refiere a cómo los órganos de dirección y de la administración de una entidad estimulan e influyen en su personal con respecto al control de sus actividades, para crear conciencia sobre el beneficio de un adecuado control; la esencia de cualquier organización es su personal o gente, sus atributos individuales, incluyendo la integridad y valores éticos, competencia, el ambiente en el que ella opera. La gente es el motor

que dirige la entidad y el fundamento sobre el cual todas las cosas descansan. El ambiente de control es el principal elemento sobre los que actúan los otros componentes.

b) Evaluación del riesgo

La entidad debe ser consciente de los riesgos y enfrentarlos, debe establecer los mecanismos para identificar, analizar y administrar los riesgos que afectan el cumplimiento de sus objetivos.

c) Actividades de control gerencial

Consiste en establecer y ejecutar políticas y procedimientos de control para ayudar a las funciones asignadas al personal por la dirección, gerencia y los niveles competentes y para asegurar que se están aplicando las acciones identificadas por la administración como necesarias para manejar los riesgos en la consecución de los objetivos de la entidad.

d) Sistema de información y comunicación

Los sistemas de información y comunicación se interrelacionan. Ayudan al personal a capturar e intercambiar la información necesaria para conducir, administrar y controlar sus operaciones. Desde del punto de vista de sistema la información y comunicación constituyen los métodos y procedimientos establecidos por la administración para procesar apropiadamente la información y dar cuenta de las operaciones de la entidad para fines de toma de decisiones.

e) Actividades de monitoreo

La administración es responsable de implementar y mantener el control interno para lo cual evalúa la calidad del mismo en el tiempo a fin de promover su refuerzo de ser necesario. El monitoreo es la supervisión total de los procesos para mejorar los controles internos en la gestión de la entidad.

3. Controles gerenciales en la gestión del presupuesto

Los controles gerenciales son necesarios para establecer y mantener una estructura de control interno que provea seguridad razonable de que los objetivos están siendo alcanzados en la gestión del presupuesto; estos controles se indican a continuación:

a) Sistema de información computarizada - SIC

Se entiende que un ambiente SIC existe, cuando el procesamiento de la información financiera de la entidad, interviene el computador, cualquiera que sea sus especificaciones técnicas. Al planear las áreas de la auditoría en que podría afectar al ambiente SIC de la entidad el auditor debe considerar la importancia y complejidad de sus actividades y la disponibilidad de datos para ser consideradas en el examen.

Por lo general, la comprensión del ambiente SIC comprende asuntos tales como significaciones y complejidad del procesamiento por computador para cada una de las aplicaciones contables importantes, la estructura orgánica del ambiente y la disponibilidad de datos, en cuanto a documentos fuente y archivos de cómputo.

b) Auditoría Interna

Constituye la unidad especializada responsable de llevar a cabo el control en la entidad, que consiste en verificar, monitorear e informar a la gerencia sobre el diseño y funcionamiento de los controles internos y sobre la confiabilidad de la información proporcionado por la gerencia a la alta dirección, a efecto de identificar los controles débiles, insuficientes o innecesarios que ameriten reforzamiento e implementación.

c) Sistema de contabilidad

El sistema de contabilidad comprende los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar registros e informes sobre las transacciones de una entidad, así como mantener el registro del activo y pasivo de la entidad.

El auditor debe obtener un entendimiento del sistema contable utilizada en el proceso y elaboración de la información financiera de la entidad, referidas a:

- Las transacciones incluidas en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados presupuestarios o financieros.
- Los registros contables, documentos sustentatorios y las cuentas específicas de los estados presupuestarios o financieros.
- El procesamiento contable, desde el inicio de una transacción, hasta su inclusión en los estados presupuestarios o financieros; y
- El proceso de información financiera empleado para preparar los estados presupuestarios o financieros de la entidad, incluyendo las estimaciones contables y revelaciones más importantes.

d) Procedimientos de Control

Son aquellos procedimientos y políticas que se acondicionan al ambiente de control y sistema contable establecidos por la administración para proporcionar seguridad razonable para lograr los objetivos específicos de la entidad. Generalmente, se considera como procedimientos los aspectos referidos a:

- Apropiada autorización de operaciones y actividades;
- Agregación de funciones que asignen a diferentes empleados las responsabilidades de autorizar las operaciones, registrarlas y salvaguardar activos;
- Diseño y uso de documentos y registros apropiados, y dispositivos de seguridad apropiados, en cuanto al acceso y utilización de activos y registros.

e) Controles de protección de activos: Protegen los activos contra pérdidas, adquisiciones no autorizadas, uso o disposición indebida de recursos o bienes.

- f) **Controles de presupuesto:** Aseguran la ejecución de transacciones de acuerdo con la legislación presupuestal. Los controles se orientan a cada restricción relevante del presupuesto.

- h) **Controles de cumplimiento:** Aseguran el cumplimiento de las leyes y reglamentos, así como otras normas específicas que podrían tener un efecto directo y material sobre los estados presupuestarios o financieros.

- i) **Controles de información financiera:** Registran apropiadamente, procesan y resumen las transacciones para permitir la preparación de estados presupuestarios o financieros confiables y mantener la responsabilidad por los activos. La prueba de controles deberá orientarse a cada aseveración significativa en cada ciclo importante o aplicación contable.

4. Métodos de Evaluación del Control Interno

En la evaluación de la estructura de control interno se emplean los métodos: descriptivo, cuestionario y flujogramas.

a) Descriptivo

Consiste en describir las diferentes actividades de los departamentos, funcionarios y empleados, y los registros que intervienen en el sistema. Sin embargo, no debe incurrirse en el error de describir las actividades de los departamentos o de los empleados de manera aislada u objetiva. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos citados.

b) Cuestionario

Es un instrumento de la investigación, los cuestionarios previamente formulados incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones u operaciones, de las

personas que intervienen en su manejo, la forma en que fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se definen o se determinen los procedimientos de control para la conducción de las operaciones.

c) Flujogramas

El método de flujogramas es aquel que se expone por medio de cuadros gráficos. Si el auditor diseña un flujograma del sistema, será preciso que visualice el flujo de la información y los documentos que se procesan. El flujograma debe elaborarse, usando símbolos estándar de tal suerte que quienes conozcan los símbolos puedan extraer información útil relativa al sistema. Si el auditor usa un flujograma elaborado por la entidad, debe ser capaz de leerlo, interpretar sus símbolos y obtener conclusiones útiles respecto al sistema representado por el flujograma.

4.6. EVALUACIÓN DE FACTORES DE RIESGO DEL AMBIENTE DE CONTROL INTERNO.

La evaluación de riesgos se realiza en la etapa de planificación de auditoría, después de obtener suficiente conocimiento del ambiente de control para determinar si el efecto colectivo de estos factores establece, realiza o amengua la efectividad de los controles específicos.

1. Concepto

El riesgo constituye el elemento de incertidumbre que puede afectar a la actividad de una entidad o al desarrollo de una operación económica. Contingencia o proximidad de un daño.

El riesgo de auditoría se puede definir como la posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto o inapropiado en el caso de que los estados presupuestarios o financieros contengan errores o irregularidades significativas que modificarían el sentido de la opinión contenida en el informe. La susceptibilidad de producirse un error o irregularidades puede presentarse en distintos niveles de operaciones e informaciones de la entidad auditada. El

riesgo de auditoría tiene tres elementos: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y actividades de la entidad; en cambio el riesgo de detección está directamente relacionado con la labor del auditor.

Riesgo inherente. Es la probabilidad o susceptibilidad de que el saldo de una cuenta o una clase de transacciones contengan errores que pueden ser importantes individualmente o al acumularse con errores de otros saldos o transacciones y las características fundamentales de la entidad auditada.

Riesgo de control. Es el riesgo de que los sistemas de control implementados por la entidad no detecten o eviten errores o irregularidades importantes en forma oportuna.

Riesgo de detección. Es el riesgo de que los procedimientos de la auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados presupuestarios o financieros.

Según la NIA 400 “Evaluación de riesgos y control interno” el auditor debe aplicar su juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos que aseguren su reducción a un nivel aceptablemente bajo. Es decir el equipo de auditoría debe evaluar los riesgos en los controles internos del presupuesto y establecer sus conclusiones sobre el nivel de riesgo de control en las operaciones de cada etapa del proceso presupuestario, ponderando como: Alto, moderado y bajo, según sea el caso.

Para una adecuada evaluación del control interno se sugiere seguir las siguientes pautas:

- Identificar los controles internos que sean relevantes, con relación a una afirmación en los estados presupuestarios o financieros.
- Realizar pruebas que proporcionen evidencia suficiente de que los controles son efectivas.
- Documentar las pruebas de los controles realizados.

Si el resultado de la evaluación del riesgo es bajo o moderado, se procederá a efectuar una evaluación ampliada de los procedimientos de control, incrementando las pruebas de cumplimiento; en caso contrario se procederá a incrementar el alcance de las pruebas sustantivas por cada una de las fases del proceso presupuestario.

2. Consideraciones al evaluar los riesgos de control

Se evaluarán las declaraciones de la entidad, teniendo en cuenta si cumplen las siguientes aseveraciones en las fases del proceso presupuestal de la entidad.

- **Veracidad.** Implica que toda la información presupuestaria es veraz, que haya ocurrido, esté autorizado por los niveles competentes; y exista la transacción u operación.
- **Cálculo y valuación.** Implica que los montos o importes de las operaciones de ingresos y gastos son correctos, los cálculos están bien realizados, estén valuados al costo o precio de mercado el más bajo. Que la programación y ejecución del presupuesto se ha realizado de acuerdo con los lineamientos y normas que exige la ley de gestión de presupuesto del Estado, directivas y normas de austeridad u otras emitidas por los entes rectores para el período en evaluación
- **Integridad:** todas las transacciones que ocurren forman parte del proceso presupuestario, es decir estén acumulados en los saldos, contabilizados en libros y registros auxiliares dentro del período del ejercicio fiscal.
- **Exactitud:** Al registrar las fases de formulación y ejecución, se está aplicando el gasto e ingreso adecuadamente de acuerdo a la estructura funcional programática de la entidad y en el caso de empresa de acuerdo a su naturaleza.
- **Propiedad:** Los bienes de capital e inversiones contenidas en la ejecución presupuestal son de propiedad de la entidad.
- **Presentación y revelación:** La clasificación y descripción de la información en los estados presupuestarios son apropiadas y revelan adecuadamente.

Del resultado de la evaluación de las aseveraciones por el cumplimiento de las normas o el registro de las partidas, entre otros se puede determinar si el control interno funciona, es efectivo y si no resulta útil evaluar su efectividad. Como conclusión del trabajo de auditoría se establecerá los niveles del riesgo (bajo, moderado y alto) de control presupuestario.

Bajo, el auditor considera que los controles prevenirán o detectarán cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada.

Moderado, el auditor considera que algunos de los controles no prevengan o detectarán cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad diseñada.

Alto, el auditor considera que los controles probablemente no prevén ni detectan cualquier aseveración errónea que pudiera ocurrir en exceso de la materialidad, el auditor expresa una opinión sin salvedades en torno a la aseveración general sobre la efectividad de los controles.

3. Los factores de riesgo en el ambiente de control

Incorporan la actitud, conciencia y acciones referentes al clima interior de la entidad. Estos factores entre otros incluyen:

a) Integridad y valores éticos

Constituye la conducta y valores de todo los miembros de la organización durante el desempeño de sus funciones; toda vez que la efectividad del control depende de la integridad y valores de quienes lo diseñan o lo establecen. El personal emita a sus líderes.

b) Filosofía administrativa y estilo en las operaciones

La filosofía administrativa y el estilo en las operaciones comprenden un amplio rango de creencias, conceptos y actitudes, características incluyen el enfoque administrativo al tomar y dirigir programas de riesgo, actitudes y acciones hacia los estados financieros, y énfasis al coincidir con las metas financieras y operativas.

c) Estructura organizativa de una entidad

La estructura organizacional suministra el marco básico para el planeamiento, dirección y control de las operaciones y asigna apropiadamente autoridad y responsabilidad dentro la entidad. Una estructura orgánica incluye la forma y naturaleza de las unidades operativas de una entidad, incluyendo la organización del procesamiento de datos, y funciones relativas de la administración e informe.

d) Asignación de autoridad y responsabilidad

Las políticas y procedimientos de una entidad para asignar autoridad en las actividades operativas y para delegar responsabilidad, afectan la comprensión de la relación existente entre los informes y responsabilidades establecidas dentro de la misma. Las líneas de autoridad que no están definidas con claridad, disminuyen la responsabilidad de rendir cuenta y pueden conducir a debilidades en los controles.

e) Control administrativo de la gerencia

Los controles que inciden en la gestión de la gerencia en una entidad son:

- **Control directo sobre el ejercicio de autoridad delegada a otros.** Se refiere a la habilidad de la administración para supervisar y dirigir las operaciones en forma efectiva y ejerce el control sobre la autoridad delegada a otros, en caso de encargos y funciones contables y el ambiente SIC.
- **Control de las actividades por la alta gerencia.** Son los medios que se utilizan para dirigir la efectividad de los sistemas contables y los controles, los mismos que incluyen, entre otros, una función de auditoría interna con personal calificado, sistemas de planeamiento e información y políticas y normas para desarrollar el control interno, los sistemas contables y el ambiente SIC.
- **Políticas de personal.** Las políticas de personal afectan la habilidad de una entidad para emplear el suficiente personal competente para cumplir sus metas y objetivos. Tales políticas y prácticas incluyen selección, contratación o

nombramiento, entrenamiento, evaluación, promoción, compensación y asistencia a los empleados en la ejecución de sus responsabilidades asignadas dándoles los recursos necesarios.

f) Influencias externas en la entidad

Las influencias fuera de la autoridad de una entidad pueden afectar sus operaciones y prácticas. Tales influencias incluyen en el monitoreo y requisitos de cumplimiento de asuntos tributarios y de gestión por comisiones legislativas, condiciones generales del giro o actividad principal de la entidad y otros factores económicos. La existencia de tales influencias generalmente eleva la necesidad de un fuerte ambiente de control.

4.7. EVIDENCIA Y PAPELES DE TRABAJO.

La evidencia y los papeles de trabajo se complementan en la labor de la auditoría. La obtención de la evidencia suficiente, competente y pertinente, y la adecuada elaboración de los papeles de trabajo constituyen el soporte fundamental de los informes de los auditores.

4.7.1. La evidencia y su obtención.

1. Concepto

La evidencia es la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones con los cuales sustenta sus opiniones o apreciaciones. El auditor durante el trabajo de campo documenta los hallazgos obtenidos y respalda sus conclusiones del informe, mediante evidencias basadas en la inspección física, documentos probatorios, declaraciones obtenidas de los funcionarios y servidores de la entidad, así como aquellos procedimientos analíticas practicadas por el auditor.

El auditor aplica en la obtención de la evidencia la 3ª norma “Evidencia suficiente y competente” de ejecución del trabajo de la NAGA, la cual señala que se obtiene evidencia suficiente y competente, mediante la inspección, observación, investigación y confirmación, con el objeto de proporcionar una base razonable para una opinión con relación a los estados presupuestarios y financieros bajo estudio”. La Declaración sobre Normas de Auditoría – SAS 31, establece el concepto de que los estados financieros reflejan afirmaciones implícitas y explícitas que deben ser comprobadas por el auditor, estas afirmaciones identificadas en SAS 3, se clasifican en las siguientes categorías: existencia u ocurrencia, integridad, derechos y obligaciones, valuación y distribución, presentación y revelación. Además esta norma establece que la evidencia es más confiable si es obtenida de una fuente independiente; cuanto más efectivo sea el control interno, más confiable será la evidencia; la evidencia obtenida directamente por el auditor a través del examen físico, observación, cálculo e inspección es más persuasiva que la información obtenida indirectamente.

La NIA 500 “Evidencia de Auditoría”, indica que el auditor deberá obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría. Asimismo la NAGU 3.40 “evidencia suficiente, competente y relevante”, señala que el auditor debe obtener evidencia suficiente, competente y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que se objeto de auditoría”.

El auditor obtiene la evidencia suficiente cuando aquella es objetiva y convincente sobre las que basa sus hallazgos, conclusiones y recomendaciones expresadas en el informe. El término suficiente, se refiere a la “ medida de la cantidad de evidencia de auditoría”; mientras la evidencia es competente, si ésta es válida y confiable, es decir se relaciona con la “ medida de la calidad de evidencia de auditoría y su relevancia para una particular

afirmación y su confiabilidad”, para evaluar la competencia de la evidencia se deberá considerar cuidadosamente si existen razones para dudar de su validez o de su integridad; las fuentes para la obtención pueden ser fuentes independientes, que es la más confiable, mediante el control interno establecida, documentos originales y evidencia testimonial. La evidencia es relevante si guarda una relación lógica y patente con el hecho analizado, es decir se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso, la información que se utiliza para refutar o demostrar un hecho será relevante si guarda relación lógica y patente con ese hecho, la fuente puede ser las entrevistas sostenidas con los funcionarios de la entidad.

2. Clases de evidencia

Se clasifica en evidencia física, documental, testimonial y analítica, las mismas se explican a continuación:

- a) **Física.** Se obtiene mediante inspección u observación de actividades, bienes o sucesos. Ejemplo fotografías, gráficos, mapas o muestras materiales.
- b) **Documental.** Consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registro de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con el desempeño: así mismo la que establece las normas procesales civiles y penales.
- c) **Testimonial.** Se obtiene de otras personas, en forma de declaraciones hechas en el curso de la investigación o entrevistas.
- d) **Analítica.** Comprende cálculos, comparaciones, razonamiento y separación de la información en sus componente; cuyas bases deben ser sustentadas documentadamente, en caso necesario y especialmente en el deslinde de responsabilidades civiles y penales.

3. Procedimientos para obtener evidencia

El auditor obtiene evidencia en la auditoría aplicando los procedimientos y técnicas como la inspección, observación, interrogatorio, confirmación, cálculo y procedimientos analíticos a las operaciones e información de la entidad durante el proceso de la auditoría. La fuente para la obtención puede ser interna (entidad) y externa (fuera de la entidad). Las evidencias que provienen de la entidad son menos confiables que aquellas pruebas realizadas por el auditor o las evidencias obtenidas de las fuentes externas, éstas son más confiables que las evidencias internas.

4.7.2. Papeles de trabajo y su preparación

1. Concepto

Los papeles de trabajo son todos los documentos elaborados por el auditor durante el proceso de la auditoría para fundamentar su informe. Los papeles de trabajo registran la evidencia obtenida y las pruebas desarrolladas durante la auditoría para respaldar la opinión y conclusiones del auditor.

Wesberry Jr. J, define a los papeles de trabajo como: “el conjunto de cédulas y documentos en los cuales el auditor registra los datos y la información obtenido, así como los resultados de las pruebas realizadas durante su examen”.

La NAGU 3.50 señala que el auditor gubernamental debe organizar un registro completo y detallado de la labor efectuada y las conclusiones alcanzadas en forma de papeles de trabajo. En el párrafo 4 sección 230 de la NIA – Documentación, se indica que los papeles de trabajo ayudan en el planeamiento y en la ejecución de la auditoría; en la supervisión y revisión de la auditoría; y guardan la evidencia del trabajo de auditoría llevado a cabo, para sustentar la opinión del auditor. La SAS 41 señala que debe dejarse constancia del trabajo desempeñado por el auditor a través de la preparación de los

papeles de trabajo. Asimismo indica que los papeles de trabajo requeridos para un trabajo específico dependen de un número de factores incluyendo la naturaleza del trabajo.

Estas normas están referidas más al aspecto financiero que, para la auditoría de gestión, en este sentido no existe un enfoque sistematizado para el diseño de papeles de trabajo para auditores de gestión, aunque algunos de los papeles de trabajo son intercambiables para auditoría financiera y gestión, excepto las cédulas de análisis de saldos del balance general.

Los papeles de trabajo en auditoría de gestión presupuestaria son diseñados siguiendo una lógica, imaginación y la capacidad de visualizar para cumplir las circunstancias y las necesidades del auditor para cada auditoría.

Los papeles de trabajo facilitan la delegación de las funciones y al mismo tiempo proporcional un medio para el control de su calidad.

2. Propósitos

Los principales propósitos de los papeles de trabajo son los siguientes:

- a. Registrar las labores.** Proporcionan un registro sistemático y detallado de la labor efectuada al llevar a cabo una auditoría.
- b. Registrar los resultados.** Proporcionan un registro de la información y evidencia obtenidas y desarrolladas, en respaldo de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones resultantes de la labor de auditoría.
- c. Respaldo el informe del auditor.** El contenido de los papeles de trabajo tiene que ser suficiente para respaldar las opiniones, conclusiones y el contenido total del informe de auditoría. Este informe bajo ninguna circunstancia debe contener información o datos no respaldados por los papeles de trabajo. Dichos papeles deben fundamentar la

evidencia, en la cual se basan las reservas del juicio del auditor y constituyen la prueba de la validez de las operaciones y registros examinados y del contenido del informe de auditoría.

- d. Indicar el grado de confianza de la estructura de control interno.** Los papeles de trabajo incluyen los resultados del examen y evaluación de la estructura de control interno, así como los comentarios sobre el mismo.
- e. Servir como fuente de información.** Los datos utilizados por el auditor al redactar el informe, se encuentran en los papeles de trabajo. Muchas veces sirven como fuentes de consulta en el futuro, cuando se necesitan algunos datos específicos.
- f. Permite la revisión de la calidad de auditoría.** Los papeles de trabajo bien elaborados llaman la atención sobre asuntos importantes y garantizan la atención adecuada a los asuntos más significativos.
- g. Facilitar la revisión y supervisión.** Los papeles de trabajo son indispensables para la etapa de revisión del informe antes de emitirlo. Permiten a una persona ajena al equipo (el auditor supervisor u otro funcionario) revisar los detalles del examen registrados en dichos papeles. En el caso de cualquier pregunta o duda sobre el contenido del borrador del informe, los papeles de trabajo están para responderlas o aclararlas.
- h. Ayuda en el desarrollo profesional.** La elaboración correcta de los papeles de trabajo puede ser una ayuda importante en el desarrollo profesional del personal de auditoría. El requisito de establecer por escrito los procedimientos empleados y las conclusiones resultantes de su aplicación, exige que el auditor piense tanto en los propósitos de los procedimientos, como en la claridad de su expresión y la organización de los materiales de información. Los papeles de trabajo proporcionan una evidencia de la competencia del personal de auditoría y basados en dicha evidencia se puede reconocer la competencia especial o la falla de ella en el personal y tomar las medidas más convenientes.
- i. Respalda el informe de auditoría en los procesos judiciales.** En los casos que se llevan a los tribunales, normalmente asociados con fraudes u otros delitos encontrados,

los papeles de trabajo son de gran importancia para respaldar el contenido del informe de auditoría. Muchas veces el auditor tiene que presentarse como testigo y los papeles de trabajo pueden ayudarlo a recordar la situación y su examen, a pesar de haber transcurrido varios años de su ejecución. En el caso de una demanda legal, los papeles de trabajo sirven para defender la posición del auditor.

- j. Contribuye a la planeación y realización de la auditoría.** El auditor gubernamental no solo debe saber planear y efectuar la auditoría, así como redactar el informe correspondiente, sino que también debe saber que la naturaleza de su trabajo exige la elaboración, durante todo el proceso de la auditoría, de una documentación completa de sus procedimientos, hallazgos y la evidencia en la cual va a fundamentar su informe.

3. Contenido

Los papeles de trabajo incluyen toda la información relativa a una auditoría específica. El contenido de los papeles de trabajo debe estar constituido por todos los asuntos de información, datos y evidencias significativa, que haya acumulado el auditor durante su examen. Dicho contenido se puede dividir en dos importantes aspectos:

- La información acumulada necesaria para, elaborar el informe de auditoría y apoyar su contenido.
- La información que demuestra la extensión de las pruebas realizadas por el auditor.

El párrafo 11 de sección 230 de la NIA – Documentación, señala que los papeles de trabajo normalmente incluyen las siguientes informaciones:

- Información referente a la estructura legal y organizacional de la entidad.
- Extractos o copias de documentos legales importantes, convenios y estatutos.
- Información concerniente al entorno económico y legislativo dentro de los que opera la entidad.

- Evidencia del proceso de planeamiento, incluyendo el memorando de planeamiento, programas de auditoría, y los cambios efectuados en ellos.
- Evidencia del conocimiento del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad (cuestionario de control interno)
- Evidencia de la evaluación de los riesgos inherentes y de control; y las revisiones realizadas en ellas.
- Evidencia de la consideración prestada por el auditor al trabajo de auditoría interna y de las conclusiones alcanzadas.
- Análisis de transacciones y saldos.
- Análisis de tendencias e índices significativos.
- Un registro de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría y cuándo fueron aplicados.
- Evidencia de que el trabajo realizado por los auxiliares fue supervisado y revisado.
- Detalle de los procedimientos aplicados con respecto a las subsidiarias, cuyos estados financieros fueron auditados por otro auditor.
- Copias de comunicaciones con otros auditores, especialistas y otras.
- Carta de representación recibida de la entidad.
- Copia de los estados financieros y presupuestarios
- Copias de los estados financieros y presupuestarios auditados y del dictamen o informe del auditor.
- Conclusiones del auditor sobre aspectos significativos de la auditoría, incluyendo la forma en que se resolvieron o trataron las observaciones y asuntos inusuales, si los hubo y cuáles fueron los procedimientos del auditor que permitieron detectarlos.
- Indicación de la manera cómo se ha obtenido la información, con referencia a los documentos base y las personas que facilitaron (fuentes).

4. Importancia para el auditor

En general, el elemento de juicio para la evaluación del auditor se basa en sus papeles de trabajo. Cuando éstos están elaborados en la forma debida, en orden y legibles, con encabezamientos completos, explicaciones de fuentes de datos y labores de verificación llevados a cabo, crean en los supervisores y otros superiores una confianza plena en el auditor y en su trabajo. Si los papeles de trabajo no están en orden, son ilegibles, están mal redactados o tienen otras fallas, el supervisor y otros superiores, no tendrán confianza en el auditor ni en el contenido de su informe.

El progreso del auditor en su carrera profesional depende directamente de la calidad de sus papeles de trabajo, tanto en la elaboración como en su contenido. Por éste motivo, su atención siempre debe dirigirse a las técnicas y prácticas sanas para preparar buenos papeles de trabajo.

5. Preparación

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

- a) Deben ser totalmente preparados partiendo del punto de vista de la inclusión de todos los datos necesarios.
- b) Deberán incluirse en ellos los datos que son pertinentes.
- c) Incluirán los datos que sustenten alguna afirmación o concepto expresado.
- d) Presentarán todos los datos necesarios que han de respaldar la propiedad de los registros y operaciones.
- e) Todos los papeles de trabajo deberán elaborarse con limpieza y ser matemáticamente exactos.
- f) Deberán contener un enunciado conciso del trabajo ejecutado, en conexión con su preparación.

6. Planeamiento y papeles de trabajo

La elaboración de papeles de trabajo requiere un planeamiento cuidadoso antes y durante el proceso de la auditoría. Durante el desarrollo de las labores, el auditor debe prever el tipo y forma de papel de trabajo que puede presentar la evidencia de una manera concisa y efectiva. El empleo de papeles de trabajo no planificados o que se hicieron con mucha prisa puede dar como resultado que no presenten bien los datos, que el orden de presentación no sea el mejor o que sea necesario repetir los papeles para incluir toda la información.

Es preferible emplear una hoja o cédula separada para cada asunto, rubro o cuenta analizada. Sin embargo, de vez en cuando, es más práctico y lógico incluir el análisis de distintas cuentas relacionadas del mayor general, en un solo papel de trabajo.

7. Archivos

Los archivos de papeles de trabajo para cada labor deben dividirse en dos grupos básicos: Archivo corriente y permanente. Los archivos deben organizarse lógicamente y según las necesidades de cada auditoría específica.

a) Archivo corriente

El material que se coloque en el archivo corriente debe estar constituido por la información relacionada principalmente con las fases corrientes de la auditoría y que no se consideran de uso continuo en auditorías posteriores. El tipo de material que debe incluirse en éste archivo es el siguiente:

1. Borrador del informe.
2. Resumen de auditoría: que incluya puntos pendientes y superados; resumen de recomendaciones, conclusiones y observaciones; carta de representación, cuando sea aplicable; puntos de atención para el supervisor, lista de verificación de conclusiones de la auditoría y control de tiempo.

3. Plan y programa de auditoría y sus modificaciones.
4. Revisión estratégica: Plan de revisión estratégica y reporte de revisión estratégica
5. Correspondencias: recibidas y remitidas
6. Comunicación de hallazgos
7. Descargos y evaluación, entre otros.

b) Archivo Permanente

Este archivo debe contener la información de interés, utilización continua o necesarias en auditorías subsiguientes. Así como en el caso de los archivos corrientes, deben organizarse de tal manera que sirvan mejor a las necesidades de la auditoría.

El archivo permanente debe incluir material de referencia como el siguiente:

1. Historial legislativo sobre la entidad y sus programas y actividades
2. Leyes y reglamentos de aplicación específica a la entidad
3. Políticas y procedimientos de la entidad
4. Financiamiento
5. Organización y personal
6. Políticas y procedimientos de presupuesto, contabilidad e informes
7. Evaluaciones del sistema de control interno, etc.