

OBJETIVO DEL CURSO

Evaluar la transparencia en el manejo de los recursos públicos, a través del ejercicio de la Auditoría de Estado, en cada una de sus fases, dando cumplimiento a las normas, procedimientos y técnicas auditoras, que coadyuven con la efectividad del control fiscal, el fortalecimiento del Sistema Nacional de Control Fiscal, robustecidos con el aporte de la aplicación del plan de acciones correctivas.

Unidad 01. Aspectos básicos de la auditoría de Estado

OBJETIVO DE LA UNIDAD

Reconocer la definición de la Auditoría de Estado, practicada a los órganos y entes de la administración pública, considerando el marco normativo que la regula y destacando su utilidad como herramienta de control fiscal.

CONTENIDO

Auditoría de Estado

La auditoría que los organismos de control fiscal practican a los órganos y entes de la administración pública, tiene un carácter esencialmente orientado a atender las necesidades de la sociedad y coadyuva al logro de los objetivos del Estado, al velar por que la gestión pública se realice con apego a las disposiciones constitucionales, legales, reglamentarias y técnicas que le apliquen y además responda a criterios de eficiencia, eficacia, economía, calidad e impacto.

En este sentido, la Contraloría General de la República, en su condición de rectora en la materia y tomando en consideración las Normas Internacionales de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), así como, criterios generalmente aceptados, desarrolla normas y procedimientos que regulan el proceso de auditoría de Estado dirigido a evaluar el sector público.

Definiciones de auditoría, hay muchas, en esta oportunidad vamos a centrarnos en la conceptualización presentada por las Normas Generales de Auditoría de Estado, emanadas de la Contraloría General de la República, según las cuales la Auditoría de Estado, en el ámbito de la administración pública, es un examen

objetivo, sistemático, profesional y posterior de las operaciones financieras, administrativas y técnicas practicado por los sujetos a que se refiere el artículo 2 de las referidas normas, a los órganos y entes del sector público, con la finalidad de determinar:

- El cumplimiento de las disposiciones constitucionales, legales, sublegales y técnicas por parte del objeto a evaluar.
- El grado de operatividad y eficacia del sistema de control interno del objeto a evaluar y contribuir a su fortalecimiento mediante la formulación de las correspondientes recomendaciones.
- La razonabilidad y exactitud de la información presupuestaria y financiera, así como la aplicación de las Normas Generales de Contabilidad del Sector Público dictadas por la Contraloría General de la República, los principios de contabilidad generalmente aceptados, y demás normativa contable que resulte aplicable al objeto evaluado.
- La eficacia, eficiencia, economía, calidad e impacto en el uso de los recursos públicos, y de los procesos que ejecuta el objeto a evaluar con miras a su optimización.
- El grado de cumplimiento de los objetivos previstos con relación a las metas programadas.
- La sinceridad de las operaciones realizadas y la información examinada.

Este proceso consta de cuatro fases bien diferenciadas: planeación, ejecución, presentación de resultados y seguimiento; y dependiendo del enfoque que se le dé, será una auditoría de gestión u operativa, de cumplimiento, financiera, entre otras, y en ese sentido irán orientadas las observaciones y recomendaciones. A tal efecto, la competencia y el desarrollo profesional juegan un papel fundamental en los resultados a obtener, en pro de la optimización de la calidad y la eficiencia en cada una de las etapas señaladas.

Marco Normativo de la Auditoría de Estado

El marco normativo relacionado con el conjunto general de normas, criterios, metodologías y lineamientos vigentes, establecidos para brindarle sustento legal a la Auditoría de Estado se fundamenta en lo establecido por:

La Constitución de la República Bolivariana de Venezuela, la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, el Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, las Normas Generales de Auditoría de Estado, las Normas para la Ejecución de los Trabajos y la Presentación de

Resultados por Auditores, Consultores, Profesionales Independientes y Firmas de Auditores que presten servicios en Materia de Control, el Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado, así como otras resoluciones, lineamientos y comunicaciones que regulen las actuaciones de control, ejecutadas por el máximo órgano de control o como marco de referencia para los órganos que integran el Sistema Nacional de Control Fiscal.

La Auditoría de Estado como herramienta de control fiscal

Considerando a la auditoría como la herramienta por excelencia para ejercer el control fiscal, podemos destacar algunos beneficios alcanzados con su aplicación:

- Proporciona confianza a las máximas autoridades jerárquicas de los órganos de control fiscal, al tratarse de un procedimiento sustentado en documentos probatorios
- Provee confianza a los entes auditados, al identificar situaciones que entorpecen el logro de objetivos y metas
- Facilita la detección de problemas operativos, cuando se analizan procesos
- Representa oportunidades de mejora, al identificar áreas con debilidades que pueden ser mejoradas a tiempo
- Proporciona retroalimentación para implementar acciones correctivas

Tipos de Auditorías

- **Auditoría Financiera:** Proceso donde el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa

El principal objetivo de esta auditoría consiste en verificar la presentación razonable de “estados e informes financieros”, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando la auditoría financiera la aplica la Contraloría General de la República, incorpora el objetivo: *verificación de la legalidad de las operaciones.*

- **Auditoría de Cumplimiento:** Es la comprobación o examen de operaciones financieras, administrativas, económicas y de otra índole de una entidad

para establecer que se han realizado conforme a las normas legales, reglamentarias, estatutarias y de procedimientos que le son aplicables

- **Auditoría de Gestión y Resultados:** Es un examen de la gestión de una institución con el propósito de evaluar la eficacia de sus resultados con respecto a las metas previstas, los recursos humanos, financieros y técnicos utilizados, la organización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión
- **Auditoría Administrativa:** Consiste en revisar y evaluar si los métodos, sistemas y procedimientos que se siguen en todas las fases del proceso administrativo aseguran el cumplimiento de políticas, planes, programas, leyes y reglamentaciones que puedan tener un impacto significativo en la operatividad de los reportes y asegurar que la organización los está cumpliendo y respetando
- **Auditoría Operativa:** Es el examen posterior, profesional, objetivo y sistemático de la totalidad o parte de las operaciones o actividades de una entidad, proyecto, programa, inversión o contrato en particular, sus unidades integrantes u operacionales específicas
- **Auditoría de Gestión Ambiental:** Es un proceso sistemático para conocer los factores de contaminación que generan las actividades de la entidad y evaluar el posible impacto que se derive de los vectores ambientales. Esta revisión debe estar relacionada con la minimización del impacto ambiental y debe ser una acción realizada sin interrupción
- **Auditoría Informática de Sistemas:** Se ocupa de analizar la actividad que se conoce como técnica de sistemas en todas sus facetas. De acuerdo al sistema utilizado en las telecomunicaciones, líneas y redes de las instalaciones informáticas, deben ser auditadas por separado, aunque formen parte del entorno general del sistema. Normalmente, las empresas funcionan con políticas generales, pero hay procedimientos y métodos, que son más operativos; y pueden ser:
 - **Sistemas Operativos:** Engloba los Subsistemas de Teleprocesos, Entrada/Salida, entre otros. Debe verificarse que:
 1. Los Sistemas estén actualizados con las últimas versiones del fabricante, indagando las causas de las omisiones si las hubieran. (El análisis de las versiones de los Sistemas Operativos permite descubrir

las posibles incompatibilidades entre otros productos de Software Básicos adquiridos por la instalación y determinadas versiones de aquellas)

2. Los parámetros variables de las librerías más importantes de los Sistemas, por si difieren de los valores habituales aconsejados por el constructor
- **Software Básico:** Es fundamental para el auditor conocer los productos de software básico que han sido facturados aparte de la propia computadora. Esto, por razones económicas y por razones de comprobación de que la computadora podría funcionar sin el producto adquirido por el cliente. En cuanto al software desarrollado por el personal informático de la empresa, el auditor debe verificar que este no agrede ni condiciona al Sistema. Igualmente, debe considerar el esfuerzo en términos de costes, por si hubiera alternativas más económicas
 - **Auditoría Técnica de Obras Públicas:** Se orienta a verificar el cumplimiento de los programas de obras públicas, la correcta aplicación del presupuesto asignado, en términos de eficiencia, economía y honradez, la observancia de las disposiciones legales, comprobación de programas establecido en el contrato
 - **Auditoría Interna:** Revisión, análisis y examen que se efectúa a los controles y la contabilidad de una entidad, con el objeto de diagnosticar y evaluar su funcionamiento. (Contraloría Interna)
 - **Auditoría Ética:** Referente al comportamiento integro y honesto del administrador del erario público, es decir a la probidad administrativa
 - **Auditoría Social:** Revisión de las actividades concernientes a las relaciones humanas, dentro de una entidad u organismo público, así como a Cooperativas y consejos comunales

Unidad 02. Planificación

OBJETIVO DE LA UNIDAD

Aplicar el proceso de planificación de la auditoría explorando el conocimiento organizacional, su control interno e identificando riesgos, objetivos y alcance de la auditoría, para incorporarlos al programa de trabajo.

CONTENIDO

Tema 01. Aspectos a considerar para realizar la planificación

En la fase de planificación se deben orientar todos los esfuerzos a solicitar y obtener la mayor cantidad de información posible del ente u órgano a auditar, tanto desde el punto de vista de la organización en sí, a los efectos de tener una panorámica general y un conocimiento y comprensión global de la misma, como en lo relativo a sus procesos internos.

Planificar consiste en decir anticipadamente lo que se ha de hacer, cómo hacerlo, cuando hacerlo, y quién ha de hacerlo. Es una manera de organizar y programar el futuro para que éste se desarrolle conforme a las finalidades previstas.

De acuerdo con las Normas Generales de Auditoría de Estado, Art. N° 22, *“La Auditoría de Estado estará sujeta a una planificación que tomará en cuenta los planteamientos y solicitudes de la Contraloría General de la República, la Superintendencia Nacional de Auditoría Interna y demás órganos o entes competentes; las denuncias recibidas; los resultados de la gestión anterior, así como la situación administrativa, áreas de interés estratégico nacional y dimensión de los órganos y entes sometidos a control. Asimismo, dicha planificación deberá considerar los principios de economía, objetividad, oportunidad y relevancia material, teniendo en cuenta que el costo del control no debe superar los beneficios que se esperan de él”*.

Adicionalmente, el artículo 23 de las referidas normas señala que: *“Previo a la ejecución de la Auditoría se deberá elaborar un plan que incluya las acciones dirigidas a conocer y actualizar la información del objeto a evaluar, su misión, el ordenamiento jurídico que lo regula, información financiera y de control interno, los procesos que ejecuta y cualquier otro elemento que permita gestionar los riesgos de la Auditoría, establecer sus objetivos, seleccionar las técnicas y procedimientos a aplicar, determinar el plazo de ejecución y demás aspectos necesarios para garantizar la eficacia de la Auditoría”*.

Es evidente entonces, que la fase de planificación, según el marco técnico que lo regula, permitirá básicamente, entre otros aspectos:

- Conocer la naturaleza y características de las áreas, operaciones, programas o recursos sujetos a revisión, considerados prioritarios o con mayores riesgos.
- Obtener una visión preliminar del sistema de control interno.
- Determinar áreas críticas.
- Estimar los posibles riesgos de auditoría.
- Definir los objetivos y el alcance.
- Precisar las distintas técnicas y procedimientos para cumplir con los objetivos.

En la fase de planificación se obtiene una visión panorámica de la organización a auditar y el detalle de los procesos inherentes a las áreas específicas o ya seleccionadas, tanto como sea viable o necesario para definir la estrategia de auditoría.

Una vez efectuada la planificación general por los niveles directivos, y conocidos a través de esta planificación, aquellos entes u órganos seleccionados como objeto de auditoría para el ejercicio en curso, se dará inicio al proceso de planificación de la auditoría, en el cual se procede a explorar el conocimiento organizacional y su control interno, sobre la base de la revisión y análisis de la base legal que lo rige, a fin de conocer los posibles criterios que se deben aplicar durante el desarrollo de la auditoría, identificando riesgos, objetivos y alcance de la auditoría, para incorporarlos al programa de trabajo.

Es importante destacar que la actualización de la base legal o archivo permanente, debe ser una tarea prioritaria a desempeñar por los equipos de auditoría durante el trabajo de campo, en aras de facilitar el proceso de planificación de una futura auditoría en ese mismo ente, órgano o entidad

Revisión y análisis de actuaciones anteriores

Antes de solicitar información al ente u órgano, es importante que los auditores revisen los informes y papeles de trabajo de actuaciones anteriores, a los fines de precisar cuál fue la problemática detectada, su origen; así como, las recomendaciones formuladas.

Solicitud y obtención de información

Esta actividad se realiza mediante la búsqueda de información relevante sobre la organización a auditar, a través de distintos medios y/o la aplicación de

técnicas y prácticas de auditoría de general aceptación. La finalidad es entender el contexto global de ese ente u órgano, y se puede realizar a través de:

- **Remisión de oficios** para solicitar información específica, a través de preguntas abiertas tipo cuestionario, con el cuidado de no requerir información en exceso, en un solo oficio.
- **Llamadas telefónicas**, con el propósito de obtener un conocimiento inmediato y preciso sobre las operaciones, o una actividad específica, con miras a obtener el dominio del escenario en que se desenvolverá el equipo de auditoría.
- **Revisión de la página web**, en caso de que la tengan creada, con el fin de obtener información general relacionada con la misión, visión, estructura organizativa, funciones, entre otros aspectos.
- **Comunicación vía correo electrónico (e-mails)**, lo cual facilitaría la obtención de información relevante, voluminosa, o incluso fotos o videos, que pudiera ser complicado que el ente u órgano remita a través de correo convencional o privado.
- **Visitas exploratorias**, conforme a la ubicación geográfica de la organización a auditar, facilidad de traslado, pago de viáticos, entre otros. Durante estas visitas se pueden aplicar técnicas y prácticas de auditoría de general aceptación, como encuestas, entrevistas, cuestionarios, observación directa, rastreo, entre otras, a los fines de obtener la información necesaria y oportuna para lograr el conocimiento general que servirá de base para el producto final de la fase de planificación, que no es otro que el programa de trabajo.

El éxito de la auditoría está basado principalmente, en el conocimiento de ese ente u órgano, así como de los criterios inherentes a su naturaleza, funciones y actividades, lo cual redundará en la obtención de la **seguridad** y **dominio** necesarios para imprimirle el toque de profesionalismo a la actuación fiscal, y generará por ende, confianza en sí mismos (el auditor no sólo debe SER, sino PARECER).

Visión preliminar del control interno

Una vez obtenida toda la información requerida a través de los distintos medios y técnicas precedentemente descritos, se procede a analizar, clasificar y desglosar ese conglomerado de información, a objeto de obtener una visión preliminar del sistema de control interno, que será de utilidad para la evaluación de riesgos, detección de áreas críticas y definición de objetivos y alcance.

En ese sentido, los sistemas de control interno que demuestren mayor fortaleza y menos debilidades, implicarán mayor confiabilidad y generarán una menor

necesidad de obtención de pruebas de auditoría. Por el contrario, los sistemas de control de menor calidad, generarán menor confiabilidad y, consecuentemente, una mayor necesidad de aplicación de pruebas de auditoría.

Evaluación del riesgo de la Auditoría

Para evaluar el riesgo de la auditoría, el equipo debe tener presente los distintos tipos de riesgo que lo componen, los cuales de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de las Normas Generales de Auditoría de Estado son:

- **Riesgo inherente:** aquel vinculado con las características y naturaleza propia del órgano, ente, dependencia, proyecto, proceso, actividad u operación a la que se dirige la auditoría.
- **Riesgo de control:** el relativo a las desviaciones o deficiencias del sistema de control interno del objeto evaluado que pudiera incidir en los resultados de la auditoría.
- **Riesgo de detección:** aquel referido a la probabilidad de que no se aplique o no sean suficientes los procedimientos de auditoría que permitan detectar los errores o irregularidades significativas.

Memorando de Planeación

El Memorando de Planeación es el documento que presenta las decisiones estratégicas y de planeación de la auditoría, a efectos de su realización eficiente. El Memorando de Planeación resume las decisiones significativas de la planeación.

Contenido del memorando de planeación

El memorando de planeación o plan de actuación, tiene como objetivo registrar el énfasis y estrategia a seguir para alcanzar los objetivos generales en la sub-área seleccionada, mediante la ejecución de las actuaciones previstas para tal efecto, las cuales se describen en función al tipo, riesgo, tiempo y recursos, a fin de que dicha información sirva como insumo para la programación de cada actuación.

De manera sucinta debe contener información que refleje la magnitud de las operaciones y actividades de la entidad:

- Responsable de su preparación.
- Dirección General de Control.
- Dirección de Control del Sector

- Área
- Subárea
- Objetivo General
- Expectativas de los resultados a obtener
- Ente
- Programa, proyecto o sector, dependencia o actividad
- Tipo de actuación
- Tiempo estimado de ejecución
- Riesgo
- Influencia de los resultados obtenidos en las actuaciones
- Recursos requeridos
- Preparado por
- Revisado por

El Programa de Trabajo

Elaboración

Podemos decir que el Programa de auditoría, es un producto del Memorando de Planeación (decisiones estratégicas), por cuanto en él se desarrolla la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría (decisiones tácticas).

La etapa de planificación cierra con la preparación y aprobación de los programas detallados que el auditor preparará, con el fin de establecer la conexión entre los objetivos y los procedimientos que seguirá en la fase de ejecución o trabajo de campo. Es un esquema secuencial y lógico, que puede ser modificado y que además, permite el seguimiento y supervisión de la labor. Los programas de auditoría son las guías de acción durante la fase de la ejecución de la auditoría. Contienen los procedimientos detallados de auditoría, y pueden contener las siguientes técnicas:

- La observación física (que puede incluir fotografía y el video)
- Las entrevistas
- Los cuestionarios
- La revisión de documentos
- El análisis de información

El programa de trabajo no es, sin embargo, una guía estricta a seguir, debe revisarse durante el curso de la auditoría, ya que pueden originarse cambios en las condiciones o presentarse resultados inesperados de los procedimientos de auditoría; en tales casos, deben registrarse las razones para dichos cambios y efectuar los ajustes necesarios al programa.

Importancia

Los programas de auditoría sirven como:

- Una guía de instrucciones y acuerdos sobre la forma cómo se desarrollará el trabajo en la fase de campo,
- un marco para asignar y distribuir trabajo, entre los miembros del equipo de auditoría,
- una base u orden para documentar el trabajo realizado y el ejercicio de la debida precaución,
- una guía para obtener evidencia competente, relevante y suficiente, durante la fase de ejecución de la auditoría, de una manera rentable; y
- un medio de transferencia de conocimiento al personal nuevo.

Los Programas deben ser lo más detallado posible, sin que esto implique un gasto de tiempo excesivo para su elaboración, deben elaborarse por partes, separando la revisión o examen de áreas o aspectos distintos, o bien por actividades a ser asignadas a distintas personas.

El nivel de detalle dependerá de la experiencia y fortaleza del equipo de auditoría, puede existir la necesidad de explicarles paso a paso el trabajo a desarrollar.

Factores adicionales para ser considerados cuando se elaboran los programas de trabajo

Sea cual sea el tipo de programa a desarrollar, para tomar la decisión del formato a utilizar, se deben considerar los aspectos siguientes:

- Objetivos claros: derivados del memorando de planeación, los objetivos y criterios de auditoría claramente establecidos, permitirán que las pruebas a aplicar y la evidencia relevante sea recopilada, de forma que maximice el impacto de la auditoría;
- Procedimientos lógicos: los procedimientos de control y sustantivos deben ser claramente establecidos e incluir el suficiente detalle para permitirles ser leídos y entendidos fácilmente por quienes realizan la auditoría;
- Organización: deben ser organizados de una manera lógica, de tal manera que el examen de auditoría se pueda conducir secuencialmente,

tan eficientemente como sea posible, y que formen un método eficiente y lógico de recolectar suficiente evidencia;

- Complejidad y Tamaño: los programas de auditoría con objetivos y alcance amplio, generalmente incrementan el tamaño y la complejidad de la auditoría, por lo tanto, es preciso prever procedimientos más detallados, cuestionarios y listas de chequeo precisas, a fin de evitar las improvisaciones en la auditoría;
- Dispersión Geográfica: la dispersión y localización de los sitios a ser visitados afectarán el formato y diseño del programa de la auditoría;
- Procedimientos Detallados: factor fundamental para evitar las improvisaciones de la auditoría y asegurar la consistencia, especialmente cuando diferentes personas están aplicando la misma prueba sustantiva o de control en diversas localizaciones o tiempos; es necesario que los programas tomen en cuenta cualquier trabajo o investigación relacionada sobre el asunto; y
- Ambiente de la auditoría: el ambiente de control y la receptividad de la gerencia a ser auditada es un factor a considerar, si es la primera auditoría del área, y la sensibilidad del área en la organización afectará la manera en la cual se desarrollan y se aplican los procedimientos

Contenido

El programa de trabajo debe contener, como mínimo, los aspectos siguientes:

- Identificación del objeto a evaluar: es el órgano, ente, dependencia, proyecto, proceso actividad u operación sobre la cual se realizará la auditoría, es tomado del Plan Operativo Anual o del Memorando de Planeación.
- Tipo de auditoría: se debe indicar la denominación de la auditoría a practicar (financiera, operativa, de gestión, ambiental, de sistemas, entre otros)
- Origen o Justificación: Por ejemplo si es una auditoría prevista en el Plan Operativo de la EFS, o es el resultado de una petición especial de algún actor del sector público, por noticias de prensa, denuncia, entre otros.
- Alcance, Objetivos Generales y específicos: el alcance delimita los procesos, actividades o áreas a evaluar en el órgano o ente sujeto a control; el período al cual se circunscribe la auditoría; tipo de análisis; así como los criterios para la selección de la muestra. Los objetivos, generales

y específicos son los propósitos que persigue el equipo auditor, serán desarrollados con detalle en otro punto.

- Enfoque de la auditoría: orientación que se le dio a la auditoría la cual puede ser conceptual, normativa, técnica, financiera, presupuestaria y económica, entre otras.
- Procedimientos: son las pruebas y técnicas que aplicará el auditor para obtener evidencia, deben presentarse, en el programa de trabajo, por cada objetivo específico.
- Producto esperado de cada fase de auditoría y plazo estimado para realizarla: se refiere a los resultados que se esperan obtener al finalizar cada fase de la auditoría, con señalamiento de las fechas de inicio y fin previstas.
- Recursos humanos asignados a la auditoría y responsables de cada fase: equipo de trabajo con capacidad técnica y experiencia, designado para supervisar, coordinar y ejecutar la auditoría, así como el abogado actuante.
- Niveles de aprobación: identificación de los funcionarios a los que les corresponde efectuar la revisión y aprobación de la información contenida en el programa de trabajo.

Aprobación

El coordinador de la auditoría será el responsable de elaborar el programa de trabajo, y tendrá además la obligación de involucrar en ese proceso al resto del equipo de auditores (colaboradores), el cual será aprobado por el supervisor y revisado y analizado por el abogado actuante. Si durante el proceso se modifica el Programa de Auditoría, estos cambios deben ser debidamente justificados, notificados y adicionados al programa de trabajo.

Supervisión y Control del Programa de Trabajo

El programa de trabajo es un documento que cumple un rol protagónico en el aseguramiento de la calidad de la auditoría, por cuanto permite:

- Al equipo auditor: un nivel de seguridad e instrucciones precisas sobre los procedimientos, tiempos y profundidad del trabajo que están realizando. Una herramienta para discernir las oportunidades en las cuales, al presentar problemas en la aplicación de los procedimientos, deben dirigirse al jefe del equipo para buscar soluciones oportunas.

- Al jefe del equipo auditor: un nivel de seguridad sobre los procedimientos, tiempos y profundidad del trabajo que están realizando él, y los miembros de su equipo, sin necesidad de un monitoreo excesivo. Una herramienta para identificar y aprovechar las oportunidades para tomar decisiones en las situaciones en las cuales él y su equipo han identificado tendencias desfavorables.
- Al supervisor del equipo auditor: un nivel de seguridad sobre los procedimientos, tiempos y profundidad del trabajo que están realizando los miembros del equipo. Una herramienta para tomar decisiones, las oportunidades para tomar decisiones en las situaciones en las cuales se requieran cambios en la estrategia prevista en el programa.
- A los abogados actuantes: La certeza de que las acciones que llevarán a cabo los auditores en el trabajo de campo, les permitirán obtener las evidencias necesarias y suficientes para sustentar los posibles hallazgos de auditoría, que constituyen la base para el ejercicio de la potestad investigativa.

Objetivos y alcance de la Auditoría

La declaración de los objetivos de la auditoría debe enunciar qué es lo que se quiere lograr, esto sólo puede hacerse tras el análisis completo y profundo de la información recopilada en la fase de planeación.

Una auditoría no cubre todos los aspectos de la entidad, por lo que los objetivos nos guían a identificar el tema preciso de la intervención, de ahí la importancia de que en la fase de planeación se analice y defina qué aspecto o aspectos van a ser examinados y bajo qué criterios, delimitando la acción auditora. Esto es crítico para el establecimiento de los objetivos y alcance de la auditoría.

Los objetivos y alcance de la auditoría deberían definir claramente, lo que se propone alcanzar el auditor al concluir la auditoría. La definición del objetivo permitirá determinar la propuesta de la auditoría, plasmada en un programa que contenga los procedimientos de auditoría a utilizar y una aproximación de recursos y tiempo necesario para los mismos.

Los objetivos de la auditoría se pueden definir como:

Objetivo General

Es aquel objetivo que se formula como propósito general de la auditoría, incluye el campo que se desea describir, analizar, evaluar, pero sin entrar en los detalles de los aspectos medibles que configuran cada componente del estudio planteado.

El objetivo general de la auditoría se diseña considerando el objetivo contenido en el Plan Operativo Anual de la Entidad Auditora, contiene una instrucción de la gerencia de la organización, que conduce a la realización de la fase de planeación; ahora bien, tras la evaluación realizada de la visión sistémica y estratégica, así como la evaluación preliminar de control interno, el equipo de auditoría debe tomar una de estas tres alternativas:

1. Reevaluarlo para ratificar su total vigencia, tras la evaluación realizada en la fase de planeación
2. Desestimar la auditoría por no ser viable o por causas de costo – beneficio
3. Proponer a la gerencia una modificación o ampliación del objetivo, debidamente sustentado en el análisis realizado.

Objetivos Específicos

Parten del objetivo general y lo desagregan en términos más operativos, definen con mayor precisión el área problema formulada en el objetivo general e incluyen específicamente las variables y aspectos o indicadores sobre los cuales nos interesa emitir opinión.

Los objetivos específicos se derivan de los objetivos generales, por lo tanto, debe tenerse especial cuidado en que los mismos orienten las actividades particulares que deben realizarse para desarrollar, en todas sus fases y alcances, el objetivo general.

Para desarrollar satisfactoriamente estos objetivos, es necesario identificar los aspectos claves que definen el objetivo general, los cuales al ser analizados individualmente, darán como resultado final dicho objetivo.

Los objetivos específicos de la auditoría deben ser establecidos por el auditor, al final de la fase de planeación de la auditoría, tomando como insumo toda la información recopilada previamente.

Los objetivos específicos deben ser considerados cuidadosamente y ser establecidos claramente, de manera que permita que el equipo de la auditoría, al final de la misma, concluya para cada uno de ellos.

Todo el esfuerzo futuro para la auditoría será dirigido a contestar las preguntas planteadas en los objetivos, por consiguiente, deben definirse tan exactos como fuese posible para evitar el trabajo innecesario y costoso, durante la auditoría. El tiempo invertido en la determinación de objetivos de la auditoría, es tiempo bien invertido, ya que en una auditoría con los objetivos claros se minimiza la

pérdida de recursos, retrasos y ciertas dificultades referentes a la calidad de los informes.

Formulación de objetivos

Con la definición de objetivos se responde a las preguntas siguientes:

- ¿Qué queremos hacer?
- ¿Qué cambios deseamos lograr? Cambios dentro de la situación-problema (o inicial) sobre la que vamos a actuar (criterios que permitirán apreciar el éxito o fracaso).
- ¿Dónde queremos llegar? ¿Qué propósitos se desean alcanzar dentro de un límite de tiempo establecido? O lo que es lo mismo, ¿Cuál es la situación objetiva que se desea alcanzar?

Algunas consideraciones sobre la formulación de objetivos de auditoría:

- Adecuación a la realidad: el objetivo debe estar diseñado considerando a la organización y su entorno, la evaluación preliminar del control interno y con total vinculación con la actividad que desarrolla;
- Claridad: debe utilizar un lenguaje claro y simple con la finalidad de que todos los auditores puedan entender su ámbito de actuación, sus límites y programar su participación en la consecución del objetivo que se plantea;
- Viabilidad: debe ser posible alcanzarlo, sin menoscabo de lo ambicioso que pueda ser, de tal forma que no se fije por encima de los límites de la actuación, ni por debajo de las capacidades existentes;
- Flexibilidad: deben ser susceptibles de modificación cuando las circunstancias del entorno o de la organización lo requieran, por lo que deberán existir procedimientos que faciliten su revisión y adaptación
- Concreción: deben definirse en términos lo suficientemente precisos como para poder determinar su nivel real de cumplimiento en los plazos previstos.
- Lógica: Debe existir una estrecha correspondencia entre los objetivos específicos y el objetivo general.

Para elaborar los objetivos específicos es necesario tener claras las metas de los diversos componentes de la organización objeto de la auditoría; en este sentido, la ayuda bibliográfica (marco conceptual), revisión de otros proyectos y estudios similares, opiniones de expertos o informantes clave y observaciones sobre el tema o área problema, ayudan a la delimitación de los objetivos específicos, sin embargo, aun teniendo objetivos formulados de una manera concreta e inequívoca, éstos pueden quedar en simples enunciados, en propósitos plausibles pero no operativos, si no consideramos todas las variables de riesgo y control interno antes enunciadas.

Para superar esa limitación hay que establecer de una manera concreta y precisa, cuánto se puede hacer o alcanzar de los objetivos, en qué tiempo y en qué lugar. Es una traducción y precisión cuantitativa de los objetivos, referida a un espacio-tiempo determinado, que constituye una meta del auditor.

No obstante que en el lenguaje coloquial “objetivo” y “meta” son términos intercambiables (se puede hacer un uso indistinto de ambos), en la jerga de los planificadores tienen alcances diferentes: los objetivos son expresión cualitativa de ciertos propósitos, y las metas traducción cuantitativa de los mismos. Afirmar, por ejemplo, “Evaluar la disminución del alfabetismo” es un modo de enunciar un objetivo, pero ello no basta para llevar a cabo una auditoría. Es preciso determinar con la mayor precisión posible, a través de la formulación de los objetivos específicos, los resultados específicos que se pretende alcanzar en la auditoría en relación con los objetivos enunciados. Para ello hay que definir tres aspectos principales:

Cuánto... en qué proporción...	¿Se puede hacer algo?
Cuándo... en qué plazo...	
Dónde... en qué lugar...	

En otras palabras, la formulación por parte del auditor, de metas en cantidad, tiempo y/o lugar en términos precisos, convierte o refleja las propuestas cualitativas de un objetivo; que seguidamente, al articularse, nos permite expresarlo operativamente.

Para determinar las metas a lograr con nuestros objetivos específicos, es bueno preguntarse, ¿qué asunto tangible quiero lograr?, o ¿lograr el objetivo hasta el punto que... (meta)?

OBJETIVO GENERAL	Objetivo Específico	Metas Metas
	Objetivo Específico	Metas Metas
	Objetivo Específico	Metas Metas

Redacción de los objetivos

Los objetivos generales o específicos, deben ser diseñados con base en los principios de buena redacción, claridad y secuencia.

Para la redacción de los objetivos de auditoría se debe considerar al inicio un verbo en infinitivo; es importante la selección del verbo a fin de indicar al

auditor, el nivel de profundidad al cual debe llegar con la aplicación de las pruebas de auditoría, para satisfacer el logro del objetivo.

Es así como los verbos podemos seleccionarlos de acuerdo con el logro que deseamos realice el auditor sobre el asunto del cual se trate; para ello utilizaremos la pirámide de verbos de la taxonomía de Bloom incluida en el material complementario.

Este esquema presenta diversas categorías de verbos con distintas finalidades.

Analicemos las categorías de verbos:

- Conocimiento: verbos que limitan al auditor a recabar información y recordar datos.
- Comprensión: acciones que no sólo procuran recabar información sino comprenderla, traducirla o interpretarla
- Aplicación: incluye la comprensión, pero se espera del auditor la aplicación expresa de una técnica, el uso de una abstracción o de un concepto en un contexto nuevo.
- Análisis: más que comprensión, se espera un nivel de análisis que implica separar sistemas o comunicaciones en sus componentes.
- Síntesis: incluye el análisis y propone al auditor armar una estructura o un patrón con elementos encontrados en diferentes fuentes.
- Evaluación: supone incluida la síntesis y procura una evaluación que culmine con soluciones y conclusiones.

Algunos verbos, especialmente en las categorías de conocimiento, comprensión, aplicación, análisis y síntesis, expresan en sí mismos la ejecución de una acción, o medio para lograr unos resultados de auditoría, pero no la meta de lo que se espera logre el auditor, por lo que estos verbos no deben utilizarse para definir objetivos generales o específicos en un plan de auditoría.

Si bien en las ciencias sociales podemos elegir objetivos en cualquiera de los niveles de la taxonomía de Bloom, para los objetivos de la auditoría, necesariamente se utilizarán verbos que impliquen mayor profundidad; es decir, verbos de evaluación.

El verbo de acción es el que da la posibilidad de que el logro del objetivo de la auditoría sea observado y medido por el mismo equipo auditor. Algunos verbos no se pueden observar ni medir. Por ejemplo, ¿cómo mediría verbos como “comprender” o “discutir” o “apreciar”? Estos verbos se deben evitar.

Una vez seleccionado el verbo debemos precisar el asunto sobre el cual se deberá ejercer la acción definida por el verbo; para ello consideramos el universo sobre el cual queremos actuar y lo expresamos en una o más palabras

que completen la idea y no dejen lugar a dudas sobre el ámbito de actuación, y las ubicamos y redactamos después del verbo.

Debemos concluir los objetivos presentando complementos, que nos permitan precisar el tamaño, ámbito, lugar o modo de ejercer la acción que indica el verbo.

Proponer objetivos específicos con metas realistas (viables, pertinentes y aceptables)

No tiene sentido establecer objetivos específicos muy amplios, cuyo cumplimiento eficaz sea completamente improbable. Las propuestas ambiciosas suelen ser poco operativas; de ahí que el saber proponer objetivos y metas concretas y realistas constituya un aspecto fundamental y decisivo en la tarea que el auditor realiza en esta etapa del proceso. No basta con determinar qué se quiere hacer y cómo hacerlo, hay que establecer la viabilidad del mismo, la pertinencia de lo que se hace y la aceptación, por parte de las diferentes instancias interesadas, de lo que se pretende realizar.

Todo plan y programa debe ser viable y operativo en un doble sentido: en cuanto a que los objetivos y metas sean tangibles y alcanzables, y también en cuanto a que los medios e instrumentos sean posibles y adecuados; esto quiere decir que el programa derivado de estos objetivos debe ser realizable y operable dentro del marco de posibilidades que ofrece el contexto social, político, institucional y humano para el que fue concebido y elaborado.

Los objetivos deben ser pertinentes, esto debe entenderse en un doble sentido: por una parte, los objetivos deben ser de tal naturaleza que sean suficientes y apropiados para resolver la situación que los origina (enfoque de la auditoría). Por otra parte, han de ser pertinentes a los propósitos o finalidades del Órgano de Control Fiscal.

También deben ser aceptables para el mayor número posible de actores, sectores, grupos y/o personas implicadas en la actividad auditada

Alcance de la Auditoría

El alcance abarcará los procesos, actividades o áreas a evaluar en el órgano o ente; el período al cual se circunscribe la auditoría; el tipo de análisis, es decir, si es exhaustivo o selectivo, así como la selección de la muestra de auditoría, cuando el tipo de análisis sea selectivo.

Unidad 03. Ejecución

OBJETIVO DE LA UNIDAD

Examinar el control interno y los procesos institucionales a través de la aplicación de procedimientos y técnicas que abarcan la selección de muestras y la aplicación de procedimientos analíticos que permitan obtener los hallazgos de la auditoría.

CONTENIDO

Tema 01. Técnicas de recolección de información

Visión general y Conceptos Básicos

En el proceso de la Auditoría, tras la correcta realización de las actividades previstas en la fase de planificación se deben ejecutar las acciones indicadas en el plan y programas de trabajo.

En la fase de ejecución es cuando el auditor desempeña la estrategia planificada en la fase anterior, está condensada en el memorando de planificación y en los programas de trabajo. En esta fase se determinan las observaciones que luego se convertirán en hallazgos, una vez precisados los cuatro elementos que lo conforman, además de recopilar la evidencia comprobatoria necesaria para sustentar esos hallazgos, factor determinante para completar el proceso, que debemos estar consciente no termina con el cierre de la auditoría, luego ese hallazgo, informe, evidencias y papeles de trabajo pasarán a otra instancia, como lo es el ejercicio de la potestad investigativa.

Como actividades principales de esta fase se tienen las siguientes:

- Aplicación de las técnicas de recolección de información, pues, ubicados en nuestra realidad, es muy difícil aplicarlas durante la fase de planificación, por cuanto en términos generales, no realizamos visitas exploratorias, lo cual es una limitación en la fase de planificación
- Evaluación del control interno mediante la aplicación de las técnicas más utilizadas para ello: cuestionarios, encuestas y entrevistas
- Selección de la muestra a ser evaluada y validación de los resultados obtenidos en la evaluación del control interno. Esta validación la

efectuamos a través de otras técnicas distintas de encuestas, cuestionarios y entrevistas, así como de la aplicación de pruebas de auditoría y procedimientos analíticos, que también se aplicarán a la muestra seleccionada

- Elaboración de cédulas de trabajo como una herramienta para organizar, relacionar, clasificar, sintetizar, agrupar, resumir, clarificar todo ese conglomerado de información que recibimos, tanto la proveniente de la aplicación de distintas técnicas de recolección, como de la que obtenemos a través de la evaluación y validación del sistema de control interno y/o aplicación de diversas pruebas de auditoría
- Definición de los hallazgos de auditoría, mediante la utilización del formato "Cédula de Hallazgos", el cual nos guía, orienta y obliga a la precisión de cada uno de los elementos que la conforman: condición, criterio, causa y efecto, y lo que es más importante, será la base no sólo de la sustentación de esos hallazgos, sino del inicio de la potestad investigativa)
- Organización preliminar de los papeles de trabajo (que van a estar conformados desde los documentos que dieron origen a la actuación: oficios de presentación, credenciales, programa de trabajo, hasta las evidencias y las respectivas cédulas de trabajo), en atención a los objetivos planteados y por cada una de las cédulas de hallazgos preparadas. A los fines de facilitar, al equipo de auditoría, la redacción del informe preliminar; para el supervisor: la debida comprensión y orientación sobre el trabajo realizado, y finalmente, para el abogado o abogada actuante, la debida certeza de que esas evidencias obtenidas son realmente las necesarias, relevantes y pertinentes que le otorgarán sustentabilidad a cada observación, a los fines de llevar hasta su mínima expresión, el riesgo de efectuar actuaciones complementarias, que ocasiona retrasos y aumenta los costos de la auditoría
- Cierre de la Auditoría

En la fase de ejecución se recopila la evidencia comprobatoria necesaria para sustentar los hallazgos de auditoría, que luego, junto con las cédulas de trabajo y cédulas de hallazgos, se convertirán en insumos para la fase subsiguiente: Informe.

Las técnicas de auditoría son procedimientos especiales utilizados por los auditores, para obtener las evidencias necesarias y suficientes, que le permitan formarse un juicio profesional y objetivo sobre la materia examinada.

El examen de cualquier operación, actividad, área, programa, proyecto o transacción, se realiza mediante la aplicación de técnicas, y el auditor debe conocerlas para seleccionar la más adecuada, de acuerdo con las características y condiciones del trabajo que realiza.

Tipos de Técnicas

Las técnicas de auditoría, son un instrumento imprescindible para el trabajo del auditor. Las técnicas más adecuadas para obtener y recolectar información se clasifican en verbales, oculares, documentales, físicas y escritas, y se aplican de acuerdo con las características y condiciones del trabajo que se realiza.

Verbales

Consisten en obtener información oral mediante averiguaciones o indagaciones dentro o fuera de la entidad, sobre posibles puntos débiles en la aplicación de los procedimientos, prácticas de control interno u otras situaciones que el auditor considere relevantes para su trabajo.

La evidencia que se obtenga a través de esta técnica, debe documentarse adecuadamente mediante papeles de trabajo preparados por el auditor, en los cuales se describan las partes involucradas y los aspectos tratados.

Las técnicas verbales pueden ser:

- *Indagación:* Consiste en la averiguación mediante la aplicación de entrevistas directas al personal de la entidad auditada o a terceros, cuyas actividades guarden relación con las operaciones de ésta
- *Encuestas y cuestionarios:* Es la aplicación de preguntas, relacionadas con las operaciones realizadas por el ente auditado, para conocer la verdad de los hechos, situaciones u operaciones

Oculares

Consisten en verificar en forma directa y paralela, la manera como los responsables desarrollan y documentan los procesos o procedimientos, mediante los cuales la entidad auditada ejecuta las actividades objeto de control.

Esta técnica permite tener una visión de la organización desde el ángulo que el auditor necesita, o sea, los procesos, las instalaciones físicas, los movimientos diarios y la relación con el entorno, entre otros.

Las técnicas oculares pueden ser:

- *Observación:* Consiste en la contemplación a simple vista, que realiza el auditor durante la ejecución de una actividad o proceso
- *Comparación o confrontación:* Es cuando se fija la atención en las operaciones realizadas por la entidad auditada y en los lineamientos normativos, técnicos y prácticos establecidos, para descubrir sus relaciones e identificar sus diferencias y semejanzas
- *Revisión selectiva:* Radica en el examen de ciertas características importantes, que debe cumplir una actividad, informes o documentos, seleccionándose así parte de las operaciones, que serán evaluadas o verificadas en la ejecución de la auditoría
- *Rastreo:* Es el seguimiento que se hace al proceso de una operación, con el objetivo de conocer y evaluar su ejecución

Documentales

Consisten en obtener información escrita para soportar las afirmaciones, análisis o estudios realizados por los auditores. Estas pueden ser:

- *Comprobación:* Consiste en verificar la evidencia que apoya o sustenta una operación o transacción, con el fin de corroborar su autoridad, legalidad, integridad, propiedad, veracidad mediante el examen de los documentos que las justifican
- *Computación:* Es el análisis de documentos, datos o hechos asistidos por computador y los software especializados
- *Revisión Analítica:* Consiste en el análisis de índices, indicadores, tendencias y la investigación de las fluctuaciones, variaciones y relaciones que resulten inconsistentes o se desvíen de las operaciones pronosticadas

- *Estudio General:* Esta técnica se aplica al inicio del trabajo del auditor, sobre la base de su experiencia y juicio profesional y generalmente requiere la aplicación de otras técnicas. Consiste en la evaluación general de la información de la entidad, sobre su naturaleza jurídica, objeto social, estados contables, información presupuestal, sistemas de información, sistemas de control, plan indicativo de gestión, contratación, etc.

Físicas

Es el reconocimiento real, sobre hechos o situaciones dadas en tiempo y espacio determinados y se emplea como técnica la inspección.

- *Inspección:* Consiste en el reconocimiento mediante el examen físico y ocular, de hechos, situaciones, operaciones, activos tangibles, transacciones y actividades, aplicando para ello otras técnicas como son: indagación, observación, comparación, rastreo, análisis, tabulación y comprobación

Escritas

Consiste en reflejar información importante, para el trabajo del auditor. Esta técnica se aplica de las formas siguientes:

- *Análisis:* Consiste en la separación de los elementos o partes que conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el propósito de establecer sus propiedades y conformidad con los criterios de orden normativo y técnico. Permite identificar y clasificar para su posterior análisis, todos los aspectos de mayor significación y que en un momento dado pueden afectar la operatividad de la entidad auditada
- *Conciliación:* Consiste en confrontar información producida por diferentes unidades administrativas o instituciones, en relación con una misma operación o actividad, a efectos de hacerla coincidir, lo que permite determinar la validez, veracidad e idoneidad de los registros, informes y resultados objeto de examen
- *Confirmación:* Radica en corroborar la verdad, certeza o probabilidad de hechos, situaciones, sucesos u operaciones, mediante datos o información obtenidos de manera directa y por escrito de los funcionarios o terceros que participan o ejecutan las operaciones sujetas a verificación

- *Cálculo:* Consiste en la verificación de la exactitud aritmética de las operaciones, contenidas en los documentos tales como informes, contratos, comprobantes y presupuestos
- *Tabulación:* Se realiza mediante la agrupación de los resultados importantes, obtenidos en las áreas y elementos analizados, para arribar o sustentar las conclusiones

Aplicación de las Técnicas

La aplicación de las técnicas de auditoría, conduce al desarrollo de destrezas y habilidades por los auditores y para lo cual se emplea:

Pruebas selectivas

Consisten en simplificar la labor total de medición, evaluación o verificación, mediante la selección de muestras que a juicio del auditor, sean representativas de todas las operaciones realizadas por la institución, unidad administrativa, programa o actividad examinada.

Se puede utilizar el cálculo de probabilidades, para determinar cuál debe ser el tamaño de la muestra o el auditor puede efectuar dicha determinación sobre la base de su juicio profesional.

Muestreo estadístico

Consiste en que la selección de la muestra se realiza mediante métodos estadísticos, lo que permite una mayor confianza y que se puedan llegar a conclusiones sobre todos los elementos que constituyen el universo o población.

El muestreo estadístico requiere que el auditor defina claramente los estándares utilizados, para precisar la amplitud de la muestra, dando lugar a que sea representativa de todo el grupo.

Su utilización no elimina el juicio del auditor pero sí lo complementa, en cuanto permite a los auditores medir y controlar el riesgo de muestreo, así como la confiabilidad y suficiencia de las pruebas selectivas de auditoría.

Entrevistas

Las entrevistas son una de las fuentes primarias de información para los equipos de auditoría por lo que se deben **preparar** con anticipación, **teniendo en cuenta** lo siguiente:

- Selección cuidadosa de los entrevistados
- Elaboración y coordinación del calendario con suficiente anticipación, para asegurar la participación de los entrevistados
- Revisión de la información disponible
- Preparación de preguntas específicas y líneas de investigación

Estructura de la entrevista

La forma en que se organice la entrevista, tendrá efectos sobre el volumen y la calidad de la información obtenida, por lo que es importante que:

1. Antes de la entrevista

- Haga cita con el entrevistado
- Explique el propósito claramente
- Calcule el tiempo requerido
- Haga llegar al entrevistado las preguntas con anterioridad

2. Al iniciar la entrevista

- Preséntese de forma amistosa
- Dé una visión general de los temas que se cubrirán en la entrevista
- Inicie con preguntas amplias y generales

3. Durante la entrevista

- Mantenga una relación amable y relajada
- Sondee las preguntas para obtener más información
- Parafrasee con frecuencia para asegurar comprensión
- Balancee las preguntas “problema” con las preguntas “solución”
- Evite hacer preguntas que sólo requieran un sí o un no como respuesta, excepto para clarificar un punto
- Lleve la conversación de forma fluida

4. Al finalizar la entrevista

- Ofrezca la oportunidad para comentarios que necesiten elaboración o no preguntados durante la entrevista
- Agradezca al entrevistado por su tiempo e información
- Informe al entrevistado cómo se usarán los datos
- Tome en cuenta las inquietudes del entrevistado
- Algunas veces podría continuar haciendo otra entrevista, logre el consentimiento para esta posibilidad.

Preguntas de la entrevista

Las preguntas son la herramienta más valiosa para alcanzar los objetivos de la entrevista, por lo que en su formulación debe tener en cuenta:

- ¿Qué tipo de información quiere usted? (general, específica)
- ¿Qué alcance le dará a la información deseada?
- ¿Qué necesita el entrevistado saber y sentir para entender y querer contestar la pregunta?

El auditor debe **evaluar y validar la calidad de la información obtenida**, lo cual incluye:

- ¿Qué hechos respaldan los puntos principales señalados?
- ¿El entrevistado está describiendo un hecho o dando una opinión?
- ¿Qué tan reciente es la información?
- ¿Qué tan completa es la información?
- ¿Tiene la información el nivel apropiado de detalle?
- ¿Hay áreas que hayan sido omitidas?
- ¿Cómo se compara con información de otras fuentes?
- ¿Qué tan importante es esta información?

Encuestas

Se utilizan para la recolección de información, mediante un formato de cuestionario formado por un conjunto de preguntas.

La encuesta sirve básicamente para investigar, indagar o sondear sobre un asunto determinado y medir, una o más variables dentro de una investigación o

estudio, dentro de una población que reúna las condiciones requeridas, de acuerdo con el objeto del proyecto o tema.

Las personas que contesten las encuestas, pueden estar asociadas con el programa o área de la auditoría directa o indirectamente como beneficiarios, usuarios, administradores, contratistas o simplemente como posibles fuentes de información que podrían servir de ayuda en la labor de auditoría.

Las **ventajas principales** de la utilización de encuestas, son su conveniencia y economía en términos de costo y tiempo, comparándolas con entrevistas formales de los auditores con muchas personas. La información obtenida puede ser tabulada más fácilmente, debido a su especificidad y uniformidad. Son más ventajosas cuando el grupo a ser cubierto es numeroso.

Algunos **principios básicos** que se deben tomar en cuenta al diseñar las encuestas son los siguientes:

- Considerar el nivel de educación y la experiencia de las personas a las cuales se les enviarán
- Prepararlas de un tamaño conveniente
- Las preguntas deben ser fáciles de contestar
- Agrupar las preguntas en forma lógica
- Utilizar preguntas en las cuales hay que escoger una de las respuestas dadas, dejando un espacio para "otras" respuestas
- Dejar un espacio suficiente para las respuestas
- Las preguntas deben estar ideadas, para evitar reacciones defensivas por parte de las personas que responden
- Se recomienda probar la encuesta en un grupo limitado de personas antes de enviarla, ya que es posible que sea necesario hacerle variaciones.

Determinación de síntomas

El síntoma es la señal derivada de determinados hechos y le advierte al auditor la existencia de un área crítica o problema. Su utilización le permite al auditor hacer énfasis en el examen de determinados rubros, hechos y aspectos.

Sospecha

Consiste en la acción, costumbre o actitud de desconfiar de alguna información que por diversas circunstancias, no permite que se le otorgue el crédito suficiente. El auditor no debe demostrar una actitud negativa, pero siempre debe exigir las aclaraciones pertinentes.

Intuición de auditor

Es la reacción ante la presencia de señales, que inducen a pensar en la posibilidad de la existencia de fallas, deficiencias o irregularidades, por la determinación de síntomas y la sospecha y se aplica frecuentemente por los auditores experimentados. El auditor no debe mostrar una actitud negativa abierta, pero siempre debe exigir una prueba adecuada de lo examinado.

Herramientas informáticas

Las entidades auditadas generalmente tienen información considerable en sus sistemas de almacenamiento de datos, la cual puede ser extraída y almacenada en software con el fin de facilitar el análisis, y a la vez explotar el potencial que estos poseen.

Tener acceso a los datos en cualquier momento, permite una disminución en el tiempo dedicado al acceso y estudio de éstos; de igual forma la entidad auditada también se ve beneficiada, ya que evita el acceso directo a los sistemas de la entidad o que se solicite continuamente un gran número de reportes e interrogatorios.

En este proceso es posible identificar los siguientes pasos claves a seguir:

- Adquirir un entendimiento confiable y comprensivo, sobre las bases de datos y sistemas de soporte de la entidad a auditar, y determinar qué información se necesita
- Establecer un acuerdo con la entidad auditada, para extraer la información relevante de sus sistemas de información. A la vez, se debe determinar y acordar el medio a través del cual se realizará la extracción de los datos, esto depende directamente del tamaño de los archivos a ser transferidos

Una vez que se ha realizado la transferencia de la información, es necesario verificarla con el fin de asegurar, que se transfirió la información correcta y que no se presentó algún cambio.

Las herramientas informáticas permiten el uso de diferentes software, para el análisis y evaluación de datos de la entidad durante la realización de la auditoría.

Entre las herramientas informáticas que se utilizan en la auditoría, se encuentran las siguientes:

- IDEA (Interactive Data Extraction and Analysis)
- ACL (Audit Command Language)

Ambas herramientas son programas computarizados, que permiten extraer y analizar información contenida en bases de datos, posibilitando reducir costos y efectuar diferentes análisis. Las operaciones que realizan incluyen, entre otras, las siguientes:

- Importar datos o enlazar los artículos, desde su ambiente propio al de la herramienta, con propósitos de extracción y análisis de datos
- Extraer un conjunto de artículos usando procedimientos, de muestreo o definiendo la población de artículos de interés
- Analizar las características de los artículos seleccionados
- Crear reportes sobre estos artículos, en formatos gráficos o tablas
- Exportar estos datos a diferentes ambientes, para otro tipo de análisis y presentaciones

Entre las ventajas de estos sistemas están:

- Incrementan las posibilidades de la auditoría, al realizar pruebas que no se pueden efectuar manualmente
- Incrementan el alcance de las pruebas
- Ahorran tiempo
- Aumentan el nivel profesional del auditor

Tema 02. Evaluación del control interno

Visión general y objetivo de la evaluación del control interno

Es importante que los auditores comprendan la importancia de diseñar, organizar, establecer, mantener y evaluar controles internos razonables que contribuyan a una gestión transparente y oportuna en la salvaguarda del patrimonio público y en el cumplimiento de los objetivos y metas institucionales, cuya responsabilidad recae sobre los servidores públicos al frente de la administración activa.

El Sistema de Control Interno debe estar integrado (no sólo simplemente superpuesto) a las actividades operativas de la organización. Cuanto más integrado a las operaciones esté, tanto mayores serán las posibilidades de éxito de la misma.

En este sentido, es importante destacar que los altos niveles de mando dentro del ente u órgano son los principales responsables del Control Interno, y que no se debe pensar, como a veces se hace, que son los auditores internos los responsables de implementar y velar por el correcto funcionamiento del Sistema de Control Interno. La responsabilidad recae, por el contrario, sobre la dirección de la Organización, a partir de los niveles más altos y luego, en cascada, en todos los niveles directivos intermedios y operativos.

A tales efectos, los auditores internos igualmente desarrollan una importante función en lo que se refiere a la evaluación del Sistema de Control Interno. Su posición jerárquica (en dependencia de la máxima autoridad) les debe garantizar la suficiente independencia para llevar a cabo su labor de manera eficaz, esto sin menoscabo de las funciones de control que competen a los órganos de control fiscal externo en su responsabilidad de velar por el funcionamiento óptimo del control interno en las organizaciones públicas, materializado en la presentación de informes de actuación que contengan resultados concretos y orientadores a la formulación de recomendaciones que fortalezcan el Sistema de Control Interno.

La evaluación de control interno referida al objetivo y alcance de la auditoría

Al inicio del trabajo de campo, el equipo de auditoría deberá complementar la información complementaria que no obtuvo en la fase de planificación y que resulte necesaria para validar la evaluación del control interno y de los procesos

medulares o sustantivos vinculados con los objetivos específicos y el alcance de la auditoría.

Según lo establecido en el Manual de Normas y Procedimientos en materia de Auditoría de Estado, para evaluar el control interno de los procesos administrativos u operativos, vinculados con los objetivos específicos y el alcance de la auditoría, se deben verificar los aspectos siguientes:

- *Segregación de funciones*
- *Documentación*
- *Niveles de autorización*
- *Normativa legal o sublegal que regula los procesos*
- *Registro oportuno y adecuado de las transacciones y hechos*
- *Acceso restringido a los recursos*
- *Rotación del personal en tareas claves*
- *Control del sistema de información*
- *Controles físicos*
- *Cualquier otro aspecto que resulte de interés*

Como se evalúan los componentes del control interno (métodos, técnicas y prácticas)

Entendido el uso de las técnicas y prácticas en la auditoría y para dar cumplimiento a las actividades previstas en el Programa de Auditoría, en lo relativo al cumplimiento de los procedimientos de la organización o del área a auditar, se verificará la existencia de mecanismos de control y su eficacia y efectivo cumplimiento. Asimismo, tratándose de la evaluación de los mecanismos de control interno del objeto a evaluar, el Manual de Normas y Procedimientos en materia de Auditoría de Estado establece el análisis de aspectos generales y específicos, los cuales se transcriben a continuación:

A. Generales:

- A.1. *Si los procedimientos establecidos se adecuan a la normativa legal, sublegal y técnica que los regula*
- A.2. *Si los procedimientos proporcionan un control satisfactorio de los recursos financieros, materiales, tecnológicos, entre otros*
- A.3. *Si las normas y procedimientos existentes y su aplicación contribuyen al logro de los objetivos y metas*
- A.4. *Si los procedimientos son objeto de evaluaciones para su mejoramiento continuo*

B. Específicos:

- B.1. Segregación de funciones y asignación de responsabilidades
- B.2. Utilización de los recursos financieros, humanos, materiales y tecnológicos disponibles
- B.3. Existencia de un plan de organización, políticas y normas
- B.4. Establecimiento de unidades de operaciones en relación con su costo beneficio
- B.5. Claridad en los métodos y procedimientos adoptados
- B.6. Exactitud y veracidad en la información financiera y administrativa
- B.7. Observancia de las políticas escritas
- B.8. Cumplimiento de la misión, objetivo y metas

Otro aspecto a evaluar es el cumplimiento de las disposiciones establecidas en la normativa legal, sublegal y técnica que resulte aplicable, en cuyo caso, se verificarán los aspectos siguientes:

- a. *Métodos presupuestarios y contables: las transacciones seleccionadas en la fase de planificación deben ser rastreadas, a través del o los procesos involucrados en la documentación, clasificación y registro de los sistemas*
- b. *Bienes Nacionales: debe indagarse sobre las transacciones relacionadas con el registro, guarda, custodia, uso y estado de conservación de bienes; así como la calidad, cuando sea aplicable*
- c. *Contratación pública: constatar si la contratación estaba prevista en la planificación, así como la aplicación de las normas y de los procedimientos de selección de contratista para la adquisición de bienes, prestación de servicios o ejecución de obras que resultaren aplicable, de conformidad con lo previsto en materia legal y sublegal que regula la materia; si los pagos realizados se corresponden con el bien adquirido, el servicio prestado o la obra ejecutada y si fueron constituidas las correspondientes garantías*
- d. *Aspectos ambientales: indagar si los procesos ejecutados por el objeto evaluado son susceptibles de degradar el ambiente. En tal sentido, determinar si fueron realizados los estudios de impacto ambiental, así como las medidas preventivas para mitigar sus efectos*
- e. *Tecnología de información y comunicación: analizar los procesos que permiten verificar la adquisición, producción, almacenamiento, tratamiento, comunicación, registro, seguridad y presentación de información, en forma de voz, imágenes y datos contenidos en formato digital*

○ Propósito de los resultados de la evaluación de control interno

El desarrollo y mantenimiento de un adecuado Sistema de Control Interno en los órganos y entes de la administración pública es de vital importancia para mejorar la planificación, organización, dirección, ejecución y control de las actividades que le son propias, lograr un buen uso y manejo de los recursos públicos, generar información útil, oportuna y confiable para la toma de decisiones y cumplir con la obligación de rendir cuentas.

Es función de los auditores evaluar el Sistema de Control Interno de las instituciones que están en su ámbito de control, con el propósito de: determinar si dicho sistema previene o detecta los errores o desviaciones que pueden afectar las operaciones del órgano o ente; identificar los posibles factores de riesgos de la auditoría; así como, determinar en forma jerarquizada las áreas, o actividades, vinculadas con los objetivos de la auditoría en las que debe profundizarse el análisis.

La identificación de los factores de riesgo de la auditoría, constituyen la base para determinar el enfoque que se le dará a la auditoría y las estrategias que debe aplicar el auditor para cumplir con el cometido de su trabajo.

Tema 03. Selección de la muestra a ser evaluada

Selección y tamaño de la muestra

En el marco de una auditoría, el auditor se enfrenta en ocasiones, con universos que resultan demasiado amplios para abordar el estudio de cada una de las unidades que lo componen, ya que no cuenta con el tiempo ni el personal necesario. Para resolver este inconveniente se acude a la técnica de muestreo.

Se denomina muestreo al proceso de inferir conclusiones sobre un conjunto de elementos (universo o población) a partir del estudio de una parte de ellos (muestra).

Emplear una muestra permite observar una porción relativamente reducida de unidades y obtener conclusiones semejantes a las que se lograría si se estudiara el universo total. Así, una muestra, en sentido amplio, no es más que una parte del todo que llamamos universo y que sirve para representarlo.

Sin embargo, no todas las muestras resultan útiles, para este fin se requiere de una muestra representativa. Sólo ésta contiene las características relevantes de la población en las mismas proporciones en que están incluidas en tal población. En estos casos, sus conclusiones son susceptibles de ser generalizadas

al conjunto del universo, previa consideración de un cierto margen de error en las proyecciones.

Modelos para determinar las muestras

Para diseñar el tamaño de la muestra de las pruebas de control y sustantivas, debe tenerse en cuenta la comprensión de la estructura de control interno asociado a la entidad o actividad a ser auditada, el riesgo de control planeado y el costo-beneficio del procedimiento a aplicar.

A objeto de determinar el tamaño de la muestra, el auditor considerará la evaluación de control interno y el resultado del riesgo de auditoría previsto, así como el número de operaciones, el monto o valor de esas operaciones, relevancia de las mismas para la gestión de la organización, solicitudes de investigación o denuncias durante el período a evaluar y antecedentes sobre el funcionamiento de la dependencia, según informes anteriores.

Existen básicamente dos formas para determinar el tamaño de la muestra: el **muestreo no estadístico**, que se basa en el juicio profesional del auditor, y el **muestreo estadístico**, basado en la aplicación de modelos matemáticos.

El modelo estadístico toma en cuenta el riesgo y es, por lo tanto, más exacto. De su correcta utilización, resulta una opinión de auditoría confiable y fundamentada.

✿ Tipos de muestras

Entre las muestras probabilísticas se encuentran:

Muestras aleatorias: Los procedimientos más usuales para su obtención son:

1. **Azar simple:** Este procedimiento se inicia mediante la confección de una lista de todas las unidades que configuran el universo, numerando correlativamente cada una de ellas. Luego, mediante cualquier sistema (tabla de números al azar y programas de computación, entre otros), se van sorteando al azar estos números hasta completar el total de unidades que se desea en la muestra. De este modo, la probabilidad que cada elemento tiene de ser seleccionado, es exactamente la misma.

Este método garantiza una selección completamente aleatoria, pero resulta muy lento y costoso, pues obliga a elaborar listas completas de todas las unidades de interés, lo que a veces es sencillamente imposible. Por este motivo, sólo se emplea cuando los universos son relativamente pequeños.

2. **Azar sistemático:** Se requiere también de un listado completo de las unidades que integran el universo en estudio. Luego se efectúan las siguientes operaciones:

Se calcula la constante K, que resulta de dividir el número total de unidades que componen el universo por el número de unidades que habrán de integrar la muestra:

$$K = N/n$$

Donde:

N = número total de unidades que componen el universo.

n = número total de unidades que integrarán la muestra.

Se efectúa un sorteo para elegir un número que sea inferior o igual al valor de K. Como primera unidad para integrar la muestra se elige aquella que, en la lista general, posea idéntico número de orden al sorteado. Si se designa con A este primer valor, la segunda unidad elegida será la que lleve el número

A + K, la tercera corresponderá a

A + 2K y así sucesivamente hasta llegar a A + (n – 1) K.

Supongamos un universo constituido por 2.800 elementos, del que se desea obtener una muestra de 70 casos. Se tiene entonces:

$$N = 2.800$$

$$n = 70$$

$$K = 2.800 / 70 = 40$$

Mediante cualquier procedimiento, se busca al azar un número entero cuyo valor figure entre los límites de 1 y 40. En este caso, el número elegido es el 32. Entonces, las unidades que pasarán a formar parte de la muestra serán las que lleven los siguientes números de orden:

1° unidad		32
2° unidad	32 + 40	72
3° unidad	32 + 80	112
....		
70° unidad	32 + 2.760	2.792

Las ventajas y desventajas de este procedimiento son casi idénticas a la de las muestras al azar simple. Los procedimientos computacionales hacen mucho más fácil efectuar el sorteo de las unidades y no existe el riesgo de que la muestra quede sesgada por algún tipo de regularidad que se desconoce y esté presente en el universo.

Muestras por conglomerados: Esta técnica tiene utilidad cuando el universo que se requiere estudiar admite ser subdividido en universos menores de características similares a las del universo total. Se procede a subdividir el universo en un número finito de conglomerados y, entre ellos, se pasa a elegir algunos que serán los únicos que se investigarán; esta elección puede realizarse por el método del azar simple o por el del azar sistemático. Una vez cumplida esta etapa, puede efectuarse una segunda selección, dentro de cada uno de los conglomerados elegidos, para llegar a un número aún más reducido de unidades muestrales. La ventaja de esta técnica es que obvia la tarea de confeccionar el listado de todas las unidades del universo. Su desventaja mayor radica en que, al efectuarse el muestreo en dos etapas, los errores muestrales de cada una se van acumulando, lo que da un error mayor que para los métodos anteriores. La técnica de conglomerados suele utilizarse cuando se quiere extraer muestras de los habitantes de un conjunto geográfico amplio, por ejemplo, una gran ciudad o un conjunto de pueblos, por lo que se procede a tomar cada pueblo o grupo de manzanas como un conglomerado independiente.

Muestras estratificadas: Este método supone que el universo puede desagregarse en sub – conjuntos menores, homogéneos internamente pero heterogéneos entre sí. Cada uno de estos estratos se toma luego como un universo particular, de tamaño más reducido, y sobre él se seleccionan muestras según cualquiera de los procedimientos anteriores. Por ejemplo, si quisiéramos estudiar las actitudes políticas de los estudiantes de una universidad, podríamos subdividir en estratos de acuerdo con el tipo de estudios que cursen, suponiendo que estas actitudes van a ser diferentes entre quienes siguen Ingeniería, Letras, Medicina u otras carreras. Luego, efectuaríamos un muestreo dentro de cada sub – universo así definido para, finalmente, realizar un análisis integrando los resultados de todas las sub – muestras.

Tanto en el muestreo estratificado como en el de conglomerados, la población se divide en grupos bien definidos. El muestreo estratificado se utiliza cuando hay una amplia variación entre los grupos; el muestreo por conglomerados en el caso opuesto, cuando hay una variación considerable dentro de cada grupo, pero los grupos son esencialmente similares entre sí.

El modelo no estadístico es útil para pruebas a aplicar a universos de tamaño relativamente pequeño, es poco costoso y sencillo. Por otra parte, se trata de un

método subjetivo y discrecional y no demuestra a terceros la seguridad y confianza con que ha extraído su juicio.

Las muestras no probabilísticas más usadas son:

Muestra accidental: Es aquella que se obtiene sin ningún plan preconcebido; las unidades elegidas resultan producto de circunstancias fortuitas. Vg. si se entrevista a los primeros 50 transeúntes que pasan por cierta calle, los datos obtenidos pueden o no representar al universo en estudio. El investigador/auditor no sabe hasta qué punto sus resultados podrán proyectarse, con confiabilidad, hacia el conjunto más amplio que desea conocer.

Muestra por cuotas: Consiste en predeterminar la cantidad de elementos de cada categoría que ha de integrar la muestra. Así, vg. se asigna una cuota de 50 hombres y 50 mujeres a una muestra de 100 individuos, asumiendo que ésa es la distribución de la población total. Por más que esa presunción llegue a ser válida, no deja de existir cierta arbitrariedad en el modo de proceder, por lo que la rigurosidad estadística de las muestras por cuotas, se reduce considerablemente.

Muestra intencional: Las unidades se eligen en forma arbitraria, designando a cada unidad según características que, para el investigador/auditor, resulten de relevancia. Se emplea, por lo tanto, el conocimiento y la opinión personal para identificar aquellos elementos que deben ser incluidos en la muestra. Se basa, primordialmente, en la experiencia. En algunas oportunidades se usan como guía o muestra tentativa para decidir cómo tomar una muestra aleatoria más adelante.

Ambos procedimientos no son excluyentes entre sí, por lo que pueden aplicarse simultáneamente. De la claridad que tenga el responsable de la auditoría dependerá su capacidad de seleccionar el que mejor se adapte a las situaciones específicas.

Tema 04. Pruebas de auditoría

Visión general, objetivo y conceptos básicos

Las pruebas y procedimientos que aplica el auditor en la fase de ejecución, le permiten dar cumplimiento a lo pautado en el plan y programa de auditoría y concluir en hallazgos bien sustentados con evidencias suficientes, competentes y pertinentes

Estas pruebas se pueden clasificar en pruebas de control, pruebas sustantivas y procedimientos analíticos. Las pruebas de control se aplican para obtener evidencia sobre la efectividad del control interno, las pruebas sustantivas se aplican para confirmar la efectividad del funcionamiento de los procesos de la organización, así como, comprobar y recopilar evidencias relacionadas con el objeto de la auditoría, se aplican posterior o simultáneamente a las pruebas de control, y los Procedimientos Analíticos son aquellos que permiten al auditor, juzgar la condición encontrada, en relación con los criterios establecidos, elaborar las conclusiones y determinar los hallazgos de la auditoría, aunque por sí misma no identifican evidencia suficiente y competente, sino que necesita de otros métodos de documentación para que se constituya la evidencia efectiva.

Pruebas de Control

Las pruebas de control son procedimientos de auditoría para probar la efectividad de las políticas y actividades de control interno, para fundamentar un riesgo de que el sistema de control interno no evitará que ocurran errores importantes, ni detectará, ni los corregirá si han ocurrido. El riesgo de control debe ser evaluado para cada objetivo de auditoría.

En el plan y programa de trabajo, se identifican las actividades de control que se consideran efectivas para prevenir, detectar o corregir, los errores e irregularidades importantes en las áreas, procesos o actividades que se auditan, tales actividades constituyen la base para la evaluación preliminar del riesgo de control, como bajo o moderado y la base para modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos de auditoría que se planean. Además, mediante la aplicación de las pruebas de control, el auditor obtiene evidencia sobre la efectividad del diseño y operación de las actividades de control.

Generalmente, las pruebas de control consisten en la combinación de técnicas de obtención de evidencia, tales como: entrevistas, encuestas, cuestionarios, indagación, observación, rastreo e inspección documental, pero también puede involucrar otras técnicas de auditoría.

Revisión de Sistemas de Información Automatizados

Para complementar las pruebas de control, cuando sea aplicable, es necesario elaborar pruebas al software que se utiliza en la ejecución o control de los procesos misionales de la entidad auditada y verificar el funcionamiento y control de sus sistemas, esto permite inferir resultados a partir de una muestra de observaciones a la población total.

La obtención de evidencia suficiente sobre la efectividad del control interno depende de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de control aplicadas.

Al considerar lo que constituye evidencia suficiente, se puede considerar la evidencia proveniente de la aplicación de pruebas de controles de años anteriores. Es importante tomar en cuenta que las actividades de control interno que constituyen la base para la evaluación final del riesgo de control, como moderado o bajo, no cambian o cambian ligeramente de un año a otro.

Pruebas Sustantivas

Las pruebas sustantivas son la aplicación de una o más técnicas de auditoría a las actividades, sistemas o procesos individuales o grupales de control interno, relacionados con el logro de los objetivos y metas, así como la preservación de los procesos y sistemas que constituyen el objeto de la auditoría.

Una vez determinado el riesgo en el control interno, se aplican las pruebas sustantivas programadas en el plan y programas de trabajo, en la densidad y según la muestra que la confiabilidad de los sistemas de control permita, de manera que a mayor confiabilidad menor será la muestra.

Las pruebas sustantivas permiten precisar y comprobar la información referida a los procesos misionales o de apoyo de la organización, a fin de obtener la información y evidencia que se analizará mediante una o varias de las técnicas o procedimientos analíticos que sea pertinente utilizar.

Las siguientes técnicas, entre otras, se aplican como pruebas sustantivas:

- Comparación
- Cálculo
- Confirmación
- Inspección

- Examen físico
- Rastreo

Procedimientos Analíticos

Los procedimientos analíticos consisten en la aplicación de una serie de técnicas o estrategias, para revisar la documentación y resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de control y sustantivas, tales como comparaciones entre la condición con el criterio, la aplicación de cálculos, indagaciones, comprobaciones, inspecciones, evaluaciones, entre otros, a los fines de determinar y sustentar los hallazgos de la auditoría.

La información recopilada a través de la aplicación de las pruebas de control y sustantivas, deberá ser analizada y evaluada por el equipo de auditoría, hasta el grado en que les permita determinar problemas e inferir desviaciones en los procesos de la unidad sujeta a auditoría, y definir los hallazgos de auditoría, son muchas las pruebas que se pueden aplicar, entre ellas se pueden mencionar:

Análisis Comparativo usando Índices e Indicadores

Sirve para comparar valores reales (condición) con los esperados (metas), para calificar o cuantificar un hallazgo de auditoría en el contexto, a fin de observar sus causas y efectos para detectar un cambio extraordinario, producto del análisis comparativo del desempeño histórico al interior de la misma organización o comparándola con indicadores de organizaciones similares, para establecer el grado con el cual se satisfacen los criterios.

Análisis Estadístico

Ayuda a decidir si una variable de ejecución, satisface un criterio de auditoría o para interpretar distribuciones de probabilidad para evaluar riesgos o determinar tendencias; además, para evaluar si una muestra de datos es representativa de la población.

Análisis de Regresión

Implica revisar el comportamiento histórico de un situación, mediante la desagregación en el tiempo del comportamiento de las variables que lo componen, sirve para probar una relación que se supone existente, para identificar y evaluar valores inusuales o extremos (desviaciones) que no se ajustan a la relación regular entre dos variables, para hacer predicciones o proyecciones (inferencias) a partir de una relación observada en el pasado, y para construir modelos de las operaciones de la entidad auditada.

Análisis de Costo Beneficio

Sirve para tener certeza de que un análisis realizado por el equipo auditor, satisface las normas profesionales.

Se basa en la comparación de costos y beneficios, cuando ambos son conocidos o pueden ser razonablemente estimados; y la comparación de costos alternativos cuando los beneficios pueden ser asumidos como invariables.

Simulaciones y Modelos

Consiste en formular modelos o escenarios lógicos hipotéticos, definiendo un criterio basado en el deber ser de procesos y productos sobre el aspecto evaluado, permite evaluar la idoneidad de los modelos encontrados, al compararlos con el que el auditor usa para la toma de decisiones importantes; y responder la pregunta: ¿Qué importancia tiene?, acerca del impacto de los problemas de auditoría, observaciones y recomendaciones.

Mapeo de Flujos de Trabajo y de Comunicaciones

Consiste en realizar un mapa de los procesos que se realizan, identificando los puntos críticos, cuellos de botella, las tomas de decisiones, las unidades de gasto, la oportunidad de las comunicaciones y cualquier otro aspecto que se considere importante para definir, con base en un problema de auditoría, las causas y efectos probables, sirve para adquirir una comprensión de cómo una organización o sistema funciona, particularmente cuando el sujeto de la auditoría involucra muchos departamentos, unidades, o pasos complicados. Puntualiza los puntos claves de control y donde debe ampliarse la aplicación de pruebas de auditoría

Tema 05. El hallazgo de auditoría

Visión General y Objetivo

El término hallazgo se emplea en un sentido crítico y se refiere a cualquier situación deficiente y relevante que se determine, una vez aplicada la metodología para el desarrollo sistemático y profesional de los hallazgos de auditoría, la cual permitirá conocer los diferentes atributos, elementos y pasos que se deben tener en cuenta para el desarrollo de los hallazgos; así como, su implicación sobre lo que serán las conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

La palabra “hallazgo” tiene muchos significados y connotaciones además transmite una idea diferente a distintas personas. Sin embargo, en la auditoría se le emplea en un sentido crítico y se refiere a cualquier situación deficiente y relevante que se determine por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría en las áreas examinadas y que además, sea estructurado con sus elementos (condición, criterio, causa y efecto).

Análisis Causa –Efecto

Tal como lo establece el artículo 25 de las Normas Generales de Control Interno, emanadas de la Contraloría General de la República, **en las observaciones o hallazgos se deberán identificar las causas y efectos de los mismos**, como paso previo a la elaboración de conclusiones y recomendaciones del estudio.

Dicha evaluación conlleva a que la causa debe ser desarrollada hasta el punto en que su corrección solucione o prevenga la recurrencia de un hallazgo, pues las recomendaciones estarán dirigidas a solucionar las causas determinadas. Por otra parte, los efectos deben desarrollarse al punto que justifiquen las recomendaciones.

Elementos que Conforman el Hallazgo

Aplicadas las técnicas y procedimientos de auditoría, el auditor determina los hallazgos, que comprenden cuatro elementos básicos: condición, criterio, causa y efecto.

- **Condición**

Es la descripción de la situación observada, constituye la circunstancia encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción, **“LO QUE ES”**.

• **Criterio**

Normativa de carácter legal, sublegal o reglamentaria, con la cual es comparable la condición, es decir, **“LO QUE DEBE SER”**. En este punto es necesario citar y transcribir, la norma inobservada por la dependencia. Se puede citar textualmente cuando se quiera causar impacto por ser demasiado evidente la trasgresión de la norma; asimismo, se puede citar sólo lo relevante, o en el caso de que sea muy extensa la cita, ésta se podrá parafrasear, señalando en todo caso la Gaceta Oficial, el número y fecha de publicación. Si en observaciones sucesivas se hace referencia a idéntica norma, no será necesario señalar los datos de la Gaceta Oficial nuevamente.

Como ejemplos de criterios típicos tenemos:

- Disposiciones por escrito (leyes, reglamentos, normas, objetivos, políticas y metas, planes, manuales, directrices, procedimientos, acuerdos, circulares y otros)
- Instrucciones escritas
- Prácticas generalmente observadas

• **Causa**

Es la razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición, lo que originó la situación evidenciada, es el motivo por el cual no se cumplió el criterio o la norma, es **“EL POR QUÉ SUCEDE”**. Corresponde al auditor determinar las circunstancias que originaron esas deficiencias. Para ello el auditor deberá aplicar distintos métodos de recolección de información y/o pruebas de auditoría y obtener las causas por escrito y debidamente soportadas. En ningún caso éstas deben originarse de la presunción del auditor, pues las recomendaciones que se formulen como resultado de la auditoría, deben estar directamente relacionadas con las causas que se hayan identificado. Entre las causas típicas tenemos:

- Deficiencias en la comunicación entre dependencias o personas
- Falta de conocimiento de los requisitos
- Negligencia o descuido
- Procedimientos inadecuados, inexistentes, obsoletos o imprácticos

- Escases de recursos humanos, materiales o financieros
- Debilidades de control que no permiten advertir oportunamente el problema
- Falta de delegación de autoridad
- Falta de capacitación
- Falta de mecanismos de seguimiento y monitoreo
- Falta de comunicación
- Ausencia de planificación
- Desorden administrativo
- Consciente decisión o instrucción de desviarse de los criterios
- Falta de esfuerzo e interés suficientes
- Organización defectuosa o desactualizada
- Auditoría Interna deficiente
- Acentuada concentración de autoridad

• Efecto

Es el resultado real o potencial que resulta de la comparación entre la condición y el criterio que debió ser aplicado. Es la **“CONSECUENCIA”** de no aplicar el criterio, lo que podría generarse de no modificarse la situación observada (sea o no cuantificable). Deben definirse en lo posible en términos cuantitativos, como moneda, tiempo, unidades de producción o números de transacciones, lo que se podrá traducir, a su vez, en el daño al patrimonio público, no obstante, algunas veces no es posible su cuantificación. El establecimiento de efectos se constituye en la importancia del hallazgo, pues le va a transmitir al ente u órgano auditado, cuán pronto debe aplicar las medidas correctivas y cuáles serían las consecuencias de no hacerlo.

Dentro de los efectos típicos pueden estar los siguientes:

- Uso antieconómico o ineficiente de los recursos (humanos, materiales y financieros)
- Pérdida de ingresos potenciales
- Incumplimiento de metas
- Ineficiencia en el trabajo u operaciones
- Gastos indebidos
- Informes o registros poco útiles, poco significativos o inexactos
- Control inadecuado de recursos o actividades
- Desmotivación del personal
- Deficiente gestión con relación al desempeño de sus funciones;
- Poca transparencia en los registros
- Daño al patrimonio público

Requisitos Básicos de los Hallazgos

Los hallazgos deben cumplir los requisitos siguientes:

- Importancia relativa que amerite su desarrollo y comunicación formal
- Basado en hechos y evidencia precisos, que figuren en los papeles de trabajo
- Objetivo, al fundamentarse en hechos reales
- Basado en una labor de auditoría suficiente para respaldar las conclusiones resultantes
- Convincente para una persona que no ha participado en la ejecución de la auditoría

Para el desarrollo de un hallazgo, normalmente se pueden seguir los siguientes pasos:

- Identificar la condición deficiente y su comprobación con los criterios establecidos, es decir, comparar las operaciones reales con los criterios o requerimientos establecidos. En algunos casos puede implicar un examen exhaustivo de algún criterio determinado
- Identificar las líneas de autoridad y de responsabilidad en la entidad, con respecto a la condición encontrada, con el fin de saber a quién dirigir las comunicaciones respectivas
- Determinar y comprender las causas de la deficiencia si se pretende revisarla en forma imparcial y eficazmente, debemos saber por qué ocurre, por qué continúa existiendo, qué se ha hecho al respecto, entre otros aspectos. En muchas ocasiones, al comprender la causa de una deficiencia, se pueden identificar otros problemas
- Determinar si la deficiencia es aislada o muy difundida, es decir, la frecuencia de la deficiencia, para evaluar si se trata de un caso aislado o representa una debilidad sistemática general. Las pruebas de auditoría deben ser suficientes para mostrar si la condición está muy difundida, lo que no implica dejar de recomendar a la organización auditada, que tome las medidas pertinentes para determinar la extensión total de la deficiencia
- Considerar la importancia del hallazgo, no sólo los efectos negativos inmediatos, sino también los efectos colaterales, intangibles u otros, tanto reales como potenciales

- Formular las conclusiones de auditoría con base en la evidencia acumulada
- Plantear las acciones correctivas, disposiciones o recomendaciones que permitan introducir mejoras

Unidad 04. Evidencia y papeles de trabajo

OBJETIVO DE LA UNIDAD

Aplicar los aspectos normativos y técnicos esenciales en la preparación de papeles de trabajo que sustentarán los resultados de los diferentes tipos de auditorías.

CONTENIDO

Tema 01. La evidencia en la Auditoría de Estado

Definición, tipos y características de la evidencia de los hallazgos de auditoría

Definición

De acuerdo con A. Arens y J. Loebbecke, en su texto Auditoría, Un Enfoque Integral, 6ª. Ed., la evidencia se define como "cualquier información que utiliza el auditor para determinar si la información cuantificable que se está auditando se presenta de acuerdo con criterios establecidos".

Las Normas Generales de Auditoría de Estado la definen como: *Información obtenida durante la ejecución de la auditoría, en la cual se basa la certeza de la observación o hallazgo.*

Tipos de evidencia

El auditor debe obtener las evidencias o pruebas que respaldan el contenido del informe de auditoría, que le permitan tener la certeza razonable de que los hechos revelados se encuentran satisfactoriamente comprobados, con el objeto de fundamentar los juicios, opiniones, conclusiones y recomendaciones que se formulen. La evidencia de auditoría puede clasificarse en cuatro tipos:

Física:

Observación directa del auditor. Ejempló: Conteo de inventario, arqueos, fotografías, recepción de bienes o inspección de obras como control perceptivo, entre otras.

Testimonial:

Se obtiene por vía oral, en forma de declaraciones hechas en el curso de la auditoría, y para su respaldo, estas aseveraciones deben ser corroboradas siempre que sea posible. Ejempló: aseveraciones escritas y/o verbales, como entrevistas, indagaciones, encuestas, cuestionarios.

Documental:

Obtención de información escrita que permite soportar las afirmaciones, análisis o estudios realizados por el auditor, constituye la prueba más utilizada por los auditores y en la potestad investigativa, las copias debidamente certificadas constituyen los documentos probatorios del hecho que se quiere probar. Ejempló: cheques, facturas, órdenes de compra, informes de recepción, contratos.

Analítica:

Se obtiene de la comparación de datos. Ejempló: Procedimientos analíticos, tales como: cálculo, comparación, consolidación, conciliación, entre otros.

La **evidencia** deberá poseer las siguientes características:

Suficiente: (En cantidad y calidad) La expresión *información suficiente* significa que está basada en hechos, es adecuada y es convincente. Así una persona prudente e informada puede llegar a las mismas conclusiones que el auditor.

Confiable o Competente: Significa que es fidedigna y puede obtenerse de la mejor manera, usando las técnicas apropiadas de la auditoría. Es la evidencia más confiable ya que proviene de una fuente externa o independiente a la organización auditada y puede ser corroborada con otra información.

Relevante: Debe apoyar los hallazgos y recomendaciones de la auditoría y ser consistente con sus objetivos.

Pertinente: Soporte de la condición y se corresponde con las causas que generaron la desviación encontrada. Ella se produce como consecuencia de una debilidad del Control interno y le explica.

Si como resultado de los procedimientos de auditoría aplicados por el equipo de trabajo, se detectan en las operaciones del objeto evaluado, actos hechos u omisiones contrarios a una disposición legal o sublegal, éstos constituirán la condición y el criterio de los hallazgos de auditoría, que se desarrollarán de

acuerdo con la Norma N°2, establecida en el Manual de Normas y Procedimientos de Auditoría de Estado y del cual se trató en el Tema 05, de la Unidad 03, del Módulo 03 del presente Programa.

Determinado el hallazgo de auditoría, se consultará con el abogado actuante, a fin de recolectar toda la documentación probatoria, que se requiera. Dicha documentación deberá obtenerse con la eficacia probatoria que se requiere para constituir prueba en procedimientos investigativos o sancionatorios, por lo que deberá obtenerse en copias debidamente certificadas.

Utilidad del Acta Fiscal en el proceso de la auditoría

En el caso de que las evidencias de los hallazgos puedan variar con el tiempo, o cuando los hallazgos consistieren en situaciones omisivas, o se tratara de aspectos que se constatan a través de los sentidos, se dejará constancia escrita de la situación encontrada mediante acta fiscal que suscriban las partes concurrentes, de conformidad con lo establecido en las normas, Asunto: Ejecución de la Auditoría. El Acta Fiscal.

El acta fiscal debe levantarse para dejar constancia de situaciones que puedan variar con el tiempo; ser modificadas por el órgano o ente, o cuando se trate de hechos omisivos, tales como: estado en que se encuentran bienes muebles e inmuebles, inexistencia de instrumentos normativos, estados financieros no auditados, falta de presentación de informes, ausencia de documentación, circunstancias determinadas en las inspecciones de obras; resultados obtenidos de mediciones, o conteos efectuados, entre otras.

El acta fiscal contendrá, por lo menos, lo siguiente:

- Lugar y fecha de emisión
- Identificación del sitio exacto donde se levanta el acta
- Identificación del o los funcionarios que participan en la elaboración del acta, con especificación de la(s) credencial(es) que lo(s) autoriza (n) para realizar la auditoría
- Identificación del o los funcionarios o particulares de la dependencia sometida a inspección o fiscalización
- Objeto de la auditoría
- Circunstancias de lugar y tiempo en que se produjo la inspección o fiscalización, descripción de los hechos u omisiones constatados sobre los cuales se requiere dejar constancia
- Observaciones que sobre el contenido del acta pudieren tener el o los funcionarios o particulares presentes al momento de levantarse el acta

- Firmas autógrafas del o los funcionarios o particulares, sometidos a una inspección o fiscalización según corresponda, así como el sello húmedo de la dependencia
- Firmas autógrafas y sellos húmedos del o los funcionarios acreditados
- El acta fiscal debe contener la media firma de quienes la suscriben en cada una de sus páginas y en sus anexos, en caso de que los hubiere.

En el caso que el o los funcionarios de la dependencia o particulares sometidos a inspección o fiscalización, según corresponda, se negaren a firmar el acta, el o los funcionarios acreditados dejarán constancia de tal situación, la cual no desvirtúa su contenido; observando especial cuidado en que, el acta fiscal no debe contener tachaduras ni enmendaduras.

El acta fiscal se levantará en dos (2) ejemplares de un mismo tenor y al mismo efecto, uno de los cuales se entregará a los funcionarios o particulares que la suscriben.

Tema 02: Expediente de Papeles de Trabajo

Definición, objetivos y tipos de los papeles de trabajo

Durante la fase de ejecución de la auditoría, los auditores, recopilan información, evalúan el control interno, seleccionan las muestras que han de evaluar y aplican pruebas de control y sustantivas, para poder determinar los hallazgos de auditoría. Estos hallazgos deben estar lo suficientemente respaldados y documentados para que la opinión emitida por los auditores sea objetiva y tenga credibilidad. Es por ello que las Normas Generales de Auditoría de Estado define los Papeles de Trabajo como: *la compilación documental de la información obtenida en la auditoría para demostrar de manera sistemática el trabajo efectuado por el auditor, las técnicas y procedimientos que ha seguido y los resultados logrados.*

Los papeles de trabajo se conforman con cédulas preparados por el auditor o documentos obtenidos de la institución auditada, en los cuales se reflejan las pruebas realizadas, análisis, aplicación de procedimientos de auditoría y conclusiones, a fin de documentar la actividad realizada.

Los papeles de trabajo deben proveer suficientes detalles de la información que sustentan los puntos encontrados en la auditoría, y los comentarios que, en ellos se escriben, proporcionen el resultado esperado, para producir recomendaciones sobre hechos bien fundados. Asimismo, constituirán el respaldo de los informes, por cuanto deben proporcionar las evidencias que

sustenten, expliquen y justifiquen las observaciones, conclusiones y recomendaciones, en tal sentido:

- Deben ser claros, legibles, pertinentes, completos, comprensibles y detallados, y presentarse con un orden lógico y referenciado
- No deben tener borrones, tachaduras y enmendaduras, y en tales casos, serán salvados en acotaciones marginales.

Objetivos

La elaboración de los papeles de trabajo por parte del auditor, sirven generalmente para:

- Ayudar a conducir el trabajo de una manera organizada
- Proveer soportes para los comentarios
- Dejar evidencia del trabajo ejecutado
- Ayudar a los auditores en la supervisión del trabajo
- Facilitar la elaboración del informe
- Discutir las observaciones y recomendaciones acerca del trabajo realizado
- Ayudar al desarrollo profesional del personal que ejecuta la Auditoría de Estado
- Demostrar el cumplimiento de las Normas para el ejercicio profesional de la auditoría
- Proporcionar apoyo ante reclamos de seguros, casos de fraude y litigios judiciales
- Guiar la presentación de resultados a los responsables de las áreas evaluadas

Tipos de Papeles de Trabajo

De acuerdo con el Manual de Normas y procedimientos en materia de Auditoría de Estado, los Papeles de Trabajo se clasifican en:

- **Generados por la Contraloría:** son aquellos vinculados con la ordenación, planificación y programación de la auditoría; tales como: oficio de presentación, el memorando de designación, programa de trabajo, informes definitivos de auditorías anteriores, entre otros

- **Derivados de la actividad analítica:** son los elaborados por el equipo de trabajo a partir de la aplicación de los procedimientos y técnicas utilizadas para la realización de la auditoría; tales como: cédulas de trabajo, cédulas sumarias, cédulas de hallazgos, minutas, actas, encuestas, solicitudes de recaudos y demás instrumentos empleados para requerir información y documentación al órgano o ente evaluado
- **Resultados de la auditoría:** documentos donde consten el producto del trabajo realizado, tales como: informe del auditor, informe preliminar y el informe definitivo
- **De origen externo:** son los originarios del órgano o ente evaluado que constituyan medios idóneos para sustentar las observaciones, conclusiones y recomendaciones, tales como: nóminas, facturas, recibos, contratos, cheques, órdenes de compra, de servicio, de pago, entre otros

Considerando el trabajo a realizar, los papeles de trabajo pueden ser:

- Estados financieros
- Organigramas
- Normas y procedimientos de la organización
- Cuestionarios de Control Interno
- Acta Constitutiva y Estatutos
- Código de cuentas
- Memo de planificación
- Programas de auditorías
- Políticas financieras y operativas de la organización
- Credencial del auditor
- Cédulas de análisis
- Pruebas de transacciones
- Informe de auditoría

Los papeles de trabajo pueden presentarse en forma de papel, cintas, disquetes, discos (CD), pendrive, discos duros, memoria flash, fotografías, películas, u otros medios que se desarrollen. Si se elaboran en un medio distinto al papel, deben tomarse las previsiones necesarias para obtener copias de seguridad de los mismos.

Contenido de los papeles de trabajo

El diseño y contenido de los papeles de trabajo puede variar de acuerdo a la naturaleza del trabajo a ejecutar, el informe a presentar, condiciones de los registros de la organización, información financiera, administrativa, de gestión, y otras informaciones necesarias para el auditor. Todo papel de trabajo elaborado por el auditor debe contener como mínimo, los siguientes datos:

- Nombre de la organización a la cual se le realiza la auditoría
- Área o cuenta que se va a examinar
- Período del examen a efectuar
- Nombre del auditor
- Fecha en que el auditor realiza el trabajo
- Nombre del revisor o supervisor del trabajo
- Fecha en que el revisor realiza su trabajo
- Índice de la hoja de trabajo
- Referencias cruzadas
- Marcas de auditoría
- Observaciones
- Conclusiones

Al respecto, el Manual de Normas y procedimientos en materia de Auditoría de Estado, señala que *La documentación generada en la auditoría debe incorporarse en los papeles de trabajo, los cuales estarán conformados en términos generales, por lo siguiente:*

- a. Índice
- b. Informes y descargos del organismo o ente evaluado
- c. Oficio de presentación
- d. Memorándum de designación
- e. Formularios utilizados
- f. Información general del objeto evaluado
- g. Programa de trabajo
- h. Cédulas de trabajo y documentos derivados de la actividad analítica
- i. Evidencias que soporten cada hallazgo
- j. Cualquier otro documento que el equipo de trabajo considere relevante y pertinente para los objetivos de la auditoría

Índice, referencias cruzadas y marcas de auditoría

El índice permite la identificación de cada uno de los papeles de trabajo, con el objeto de mantenerlos archivados en una secuencia lógica. El índice puede ser:

- **Numérico**

Efectivo en Caja y Banco	1	
Caja Chica	1-1	
Banco Nacional (Conciliación)	1-2	
Estado cuenta bancario	1-2-1	
Banco Federación	1-3	

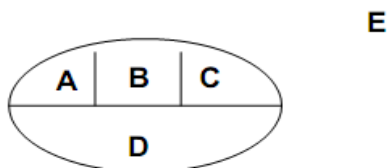
- **Alfabético**

Efectivo en Caja y Banco	A	
Caja Chica	A-a	
Banco Nacional	A-b	
Estado cuenta bancario		A-b-a
Banco Federación	A-c	

- **Alfa – Numérico**

Efectivo en Caja y Banco	A	
Caja Chica	A-1	
Banco Nacional	A-2	
Estado cuenta bancario		A-2-1
Banco Federación	A-3	

El Manual de Normas y Procedimientos de la Contraloría General de la República (CGR), establece esta forma de colocar los índices a los papeles de trabajo:



A. Tipo de auditoría	AO: Auditoría Operativa AG: Auditoría de Gestión S: Seguimiento TIC: Auditoría de Tecnología de Información y Comunicación
B. Objeto a evaluar	DA: Dirección de Administración AI: Auditoría Interna C: Contrataciones
C. Órgano o ente donde se realiza la auditoría (siglas o acrónimo)	PF: Ministerio del Poder Popular para la Planificación y Finanzas AL: Alcaldía del Municipio Libertador GC. Gobernación del Estado Carabobo SUNAI: Superintendencia Nacional de Auditoría Interna:
D. Tipo de documento a referenciar:	IP: Informe preliminar PT: Programa de trabajo
E. Número de legajo	1/250, 2/5, 3/10

Referencias cruzadas

Cuando los datos de diferentes documentos o cédulas de trabajo estén relacionados entre sí, se dejará constancia en ambos mediante referencia cruzada. El cruce de referencias se realizará en las cédulas de trabajo que lo ameriten.

Marcas de auditoría

Son símbolos empleados en las hojas de trabajo, las cuales indican ciertos procedimientos realizados por el auditor en un área particular o serie de áreas. También podemos utilizar marcas para evidenciar los hallazgos encontrados en una auditoría.

Se utilizarán como marcas de auditorías las de uso común, a continuación se presentan algunas de ellas:

Ejemplos

	<u>VERIFICACIÓN</u>		<u>DEFICIENCIA</u>
	<u>CORRECTA</u>	<u>DEFICIENTE</u>	<u>RESUELTA</u>
Pruebas aritméticas	✓	✓	(X)
Correspondencia con cifras en libros	L	L	(L)
Pagos revisados	V	V	(V)
Documentos revisados	D	D	(D)
Otros propósitos	*		

De acuerdo con el Manual de Normas y Procedimientos de la Contraloría General de la República (CGR), se indican a continuación, modelos de marcas de auditoría

✓	Cotejado con otro documento
✓	Conciliación
✓	Verificada la documentación
)(Cálculos comprobados
W	Verificado con el Mayor
✓	Totales verificados
☆	Sumas verificadas
E	Examinado
I	Inspeccionado
?	Pendientes, no se obtuvo información
!	Amerita una aclaratoria
S	Indica que se debe elaborar una cédula
S	Indica que se elaboró una cédula
△	Saldo por encima de lo normal
▽	Saldo por debajo de lo normal
a	Ver comentario o nota desde a hasta z

Nociones básicas para la elaboración de las cédulas de trabajo

Los papeles de trabajo deben documentar los siguientes aspectos:

- La planificación y programación del trabajo a ejecutar
- El examen y la evaluación del sistema de control interno
- Los procedimientos de auditorías aplicados
- Las observaciones encontradas sobre el área auditada
- Conclusiones
- Resultados sobre el seguimiento de áreas antes auditadas

Modelos básicos de cédulas de trabajo

El Manual de Normas y Procedimientos en materia de Auditoría de Estado, de la CGR, establece para las cédulas de trabajo lo siguiente:

1. *Cada cédula de trabajo debe contener únicamente, la información relacionada con el análisis que se realiza y se redactará en tercera persona del singular.*
2. *Las cédulas de trabajo, cuestionarios, y demás documentos de la misma índole, deben contener la fecha de elaboración, así como la firma de quien lo elabora, revisa y conforma.*
3. *Las cédulas de trabajo y en general cualquier documento que elabore el auditor, indicarán los datos siguientes:*
 - a. *Contraloría General de la República*
 - b. *Identificación de la Dirección General de Control y Dirección Sectorial de Control correspondiente*
 - c. *Identificación del órgano o ente donde se practica la auditoría*
 - d. *Título asignado al documento, según la materia o información contenida en el mismo y la fuente de donde se extrajo la información*
4. *Para garantizar la confiabilidad de los datos numéricos contenidos en el informe, es necesario que el auditor compruebe todas las operaciones matemáticas incluidas en las cédulas de trabajo y documentos examinados, dejando constancia de ello mediante el uso de las marcas de auditoría utilizadas con su correspondiente significado.*
5. *Para distinguir la referencia, marcas de auditoría y número de páginas se utilizarán los colores siguientes:*
 - *Rojo. Para referencias y marcas de auditoría*
 - *Negro. Para Número de páginas*

6. Cuando los datos de diferentes documentos estén relacionados entre sí, se dejará constancia en ambos mediante referencia cruzada

Tipos de archivos de papeles de trabajo

La máxima autoridad del Órgano o de la Unidad de Control Fiscal debe establecer las políticas sobre los tipos de archivos de papeles de trabajo a mantener, los materiales a utilizar, el tipo de índice, marcas de auditoría y otras materias similares. Algunos papeles de trabajo pueden ser clasificados como archivos permanentes. Este tipo de archivo contiene información de importancia permanente, pero cuando la información ya no tiene utilidad, ya sea porque se ha modificado su contenido o no tiene vigencia, la misma debe ser clasificada en un archivo distinto, el cual podría dársele el nombre de archivo inactivo.

A continuación, se indican modelos de contenido de los papeles de trabajo, según se trate de la modalidad utilizada para su archivo:

- **General o regular**
 - Informe de auditoría
 - Definitivo
 - Preliminar
 - Descargos del auditado
 - Cédula resumen cédulas de hallazgos
 - Correspondencias
 - Control de tiempo
 - Cuestionario de control interno
 - Planificación de la auditoría
 - Programa de auditoría
 - Cédulas de trabajo

- **Permanente**
 - Acta Constitutiva / Estatutos
 - Normas y Procedimientos
 - Políticas de la institución
 - Cuestionario de control interno
 - Contratos
 - Facsímil de firmas autorizadas en los bancos
 - Organigrama
 - Código de cuentas

- **Inactivo**
 - Se archiva aquella información que no tiene vigencia actualmente y que se encontraba en el archivo permanente.

Supervisión de los papeles de trabajo

A fin de garantizar la solidez de las observaciones y conclusiones, el supervisor debe enfatizar en la identificación de los hallazgos y en la obtención de las evidencias que los sustentan, lo siguiente:

- a. Evaluar periódicamente el avance de la auditoría realizado con relación al programa de trabajo, a través de reuniones, vía telefónica, internet, según el caso
- b. Evaluar la cantidad, calidad, pertinencia y suficiencia de las evidencias de auditoría obtenidas por el equipo de trabajo
- c. Asegurarse, de la calidad de la evidencia, en los casos que se hubieren detectado hallazgos de auditoría que pudieran dar lugar al inicio de la potestad de investigación o procedimientos administrativos para la determinación de responsabilidades, constatando que éstos reúnan los requisitos formales y de fondo requeridos como prueba en dichos procedimientos. A tal fin se apoyará en el abogado actuante.
- d. Implementar mecanismos de control, a fin de dejar constancia en los papeles de trabajo de la supervisión efectuada.

Todos los papeles de trabajo deben ser revisados a fin de garantizar la información contenida en los mismos y que a su vez, soportan adecuadamente aquellos aspectos que deben exponerse en el informe de auditoría. La evidencia de la revisión debe estar documentada en los papeles de trabajo. El director o supervisor de auditoría tiene la responsabilidad total de la revisión, pero puede designar a miembros del personal de la dirección o departamento de auditoría para realizarla.

Propiedad y custodia de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo son propiedad del órgano de control fiscal que practique la auditoría, tal como se establece en el artículo N°. 47, de las Normas Generales de Auditoría de Estado y deberán ser custodiados bajo su control. La máxima autoridad del órgano de control fiscal debe establecer los requerimientos de conservación de los papeles de trabajo, de acuerdo con las pautas de la organización y con los pertinentes requisitos legales o de otra naturaleza que reglamenten la materia.

Durante la ejecución de la auditoría el equipo de trabajo debe resguardar y custodiar los papeles de trabajo y una vez concluida y emitido el correspondiente informe definitivo, los papeles de trabajo serán entregados al responsable del archivo de la Dirección de Control que la practicó, dejando constancia de ello.

Los papeles de trabajo deben ser accesibles sólo a personas autorizadas. Los niveles directivos y otros miembros de la organización pueden solicitar acceso a estos. El acceso a los papeles de trabajo puede ser necesario para justificar o explicar observaciones de la auditoría o para utilizar esa información en otros objetivos institucionales. El director del órgano de control fiscal debe aprobar estas peticiones.

En casos especiales, los papeles de trabajo pueden ser solicitados por personas ajenas a la organización, distintos a los auditores de Estado. Como por ejemplo: tribunales, compañías de seguros con relación a reclamos, casos de fraudes, etc. Antes de dar a conocer dicha información y los papeles de trabajo, el director responsable de la actuación, debe obtener la autorización de los niveles directivos de la organización y/o asesoría jurídica según proceda.

Unidad 05. Informe

OBJETIVO DE LA UNIDAD

Elaborar el informe del resultado de la auditoría conforme a las normas y manuales de procedimientos en materia de Auditoría de Estado, como producto del trabajo del auditor, señalando las observaciones y recomendaciones pertinentes.

CONTENIDO

Tema 01. El informe

Visión General. Objetivo

En el proceso sistemático de Auditoría, tras la correcta realización de las actividades previstas en la fase de ejecución, se debe plasmar en un informe escrito, los resultados de la evaluación realizada, incluyendo sus conclusiones y recomendaciones.

En la fase de presentación de resultados, el auditor expresa en forma escrita, los resultados derivados de aplicar los procedimientos analíticos; se explican los hallazgos determinados, bajo los atributos de condición, criterio, causas y efecto, así como se expresan las conclusiones de la auditoría y las recomendaciones al ente auditado.

El propósito de este informe es poder comunicar al órgano o ente auditado, los resultados encontrados, y coadyuvar a la formulación, por parte de éste, de un plan de acción correctiva, que permita mejoras en las debilidades detectadas, y sobre todo que minimice las posibilidades de recurrencia de los hallazgos encontrados.

La normativa que aplica en la presentación de los resultados de las auditorías practicadas a los órganos y entes de la administración pública, está contenida en las Normas Generales de Auditoría de Estado y en el Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado, ambos emanados de la Contraloría General de la República.

Elaboración del Informe

El esqueleto o estructura se idea y se va alimentando desde el inicio de la auditoría, una vez que el auditor haya terminado su intervención, sabe lo que desea escribir, conoce de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones que desea comunicar, éste tiene que organizar su informe en secciones importantes

de acuerdo con la estructura prevista en su entidad fiscalizadora. Entonces su paso siguiente es organizar cada sección en un documento escrito que se haga claro, sucinto, concatenado, objetivo, y fácilmente legible por terceros.

El auditor organiza cada una de estas secciones en párrafos, oraciones y palabras. Debe tener en mente el lector típico, el estilo de la escritura que se necesita, y el nivel de importancia de los ítems particulares en cada sección.

Realizará un "esqueleto" del informe, lo someterá a consideración del nivel directivo, llegando a acuerdos en relación con los capítulos, orden, estilo y especialmente, a los hallazgos y consideraciones sobre los mismos, las conclusiones y las recomendaciones que contendrá.

Tipos de Informe

Tomando en cuenta la oportunidad de comunicación de los resultados, el contenido y a quienes va dirigido, podemos identificar distintos tipos de informe, tal es el caso de:

Informe del Auditor, el cual realiza el auditor una vez terminada la fase de ejecución de la auditoría y lo presenta a su supervisor conjuntamente con los papeles de trabajo, para su validación, antes de comunicar los resultados preliminares a los titulares del área auditada.

Informe Preliminar, destinado a comunicar las observaciones o hallazgos de auditoría a los auditados, de acuerdo a los objetivos planteados en la auditoría, con la finalidad de obtener respuesta sobre lo observado por los auditores y obtener, de ser el caso, nuevas evidencias o justificaciones, que pudiesen modificar o ratificar las observaciones de auditoría.

Informe Definitivo, vencido el plazo otorgado de 10 días hábiles, para que los auditados expongan sus alegatos, una vez recibida y valorada por el auditor la respuesta al informe preliminar, o que luego de vencido el lapso concedido no se obtiene respuesta, procede la respuesta definitiva de la acción de control, por lo tanto, se le incorporarán las conclusiones y recomendaciones. Este informe definitivo va dirigido a las máximas autoridades, los responsables del área auditada y a la unidad de auditoría interna del órgano o ente auditado.

Resumen Ejecutivo, representa una síntesis de los aspectos y/u observaciones más relevantes de la auditoría y va dirigido a las máximas autoridades de la institución auditada, así como insumo para la elaboración del informe anual de la Contraloría General de la República.

Estructura del informe de Auditoría

El informe de auditoría se organiza por capítulos, donde se agrupa la información desde los aspectos generales de la auditoría, pasando por la característica de la dependencia auditada, para plantear el cuerpo central del informe constituido por las observaciones derivadas del análisis auditor y finalmente concluir con las consideraciones finales de la actuación. Dependiendo del tipo de informe que se trate, se seleccionan los capítulos que contendrá.

Informe Preliminar

Es el documento mediante el cual se refleja el resultado de la acción de control practicada por el órgano competente, debe estar estructurado de manera tal que permita al usuario tener una visión clara sobre el área examinada.

Este informe debe contener la expresión de razonamientos fundamentados en las evidencias obtenidas en la relación con el objetivo de la actuación, suscrito por el funcionario responsable de la actuación y aprobado por el Director (a) de la Dirección de Control, según sea el caso.

Estructura del Informe Preliminar

Su estructura se conforma con los tres primeros capítulos, cuyo contenido y disposición es la siguiente:

Capítulo I. Aspectos Preliminares

Plantea una serie de información general de la auditoría, referida a:

Origen de la Actuación: Es lo que origina la investigación o auditoría que se lleva a cabo, es decir: si estaba prevista en el Plan Operativo del órgano de control, a una solicitud de investigación, por lo tanto se ordena mediante oficio, por denuncia o “noticia críminis”, a solicitud de la institución administrativa, según sea el caso.

Alcance: Circunscribe el periodo evaluado durante la auditoría, señala si el examen practicado fue exhaustivo o por el contrario se evaluó una muestra representativa del universo de operaciones realizadas, en este particular debe mencionarse el criterio de selección de la muestra, tiene por finalidad guiar al lector sobre el trabajo realizado.

Objetivos:

General: Propósito o finalidad de la actuación, lo que se espera determinar de manera general, se refiere al qué queremos conseguir; es el norte de la actuación.

Específicos: Son aquellos que como su nombre lo indica, se refieren más a las áreas o procesos específicos. Evitan que su formulación pueda entenderse como actividad o acción.

En ambos casos se redactan comenzando con el verbo en infinitivo, ejemplos;

- Determinar la legalidad y sinceridad de las operaciones realizadas por.....
- Comprobar la correspondencia de las operaciones asentadas con.....
- Indagar acerca de la veracidad de los hechos denunciados.....

Enfoque: Percepción o perspectiva que orientó el análisis, lo que se pretende evaluar. Una intervención puede o no tener diversos enfoques: conceptuales, normativos, técnicos, financieros, presupuestarios, económicos o asignarle mayor peso a alguno de ellos.

Métodos, Procedimientos y Técnicas: En este punto se detallan los aspectos metodológicos y operativos, así como, las técnicas de investigación empleadas en el trabajo realizado, los cuales se refieren a: entrevistas, cuestionarios, encuestas, revisión documental (señalando de manera general, los documentos examinados), levantamiento de Actas, pruebas aplicadas, control perceptivo, control posterior, así como los procedimientos de auditoría de general aceptación.

Es importante destacar que todos los métodos de recolección y análisis de la información señalados, deben estar en concordancia con los objetivos generales y/o específicos seleccionados, es decir, si queremos verificar la sinceridad de las operaciones registradas por la unidad de contabilidad, debemos tener procedimientos como por ejemplo: revisión de los registros contables contra documentación soporte de los mismos.

Capítulo II. Características Generales

Se refiere a la descripción de las características de la dependencia auditada más relevantes y que tienen relación con el objeto de la auditoría.

Contendrá todas aquellas características generales propias de la institución evaluada, entre las cuales tenemos: la identificación, señalando su misión y visión, tipo de organización, datos presupuestarios y financieros asignados para el período evaluado, naturaleza jurídica y base legal, además de aspectos específicos evaluados, descripción de programas y/o proyectos, operaciones o actividades evaluadas. Este capítulo no contendrá ningún resultado valorativo o analítico.

Contendrá el marco regulatorio, constituido por: las normas legales, sublegales y técnicas vigentes para el período evaluado y que guarde relación con el objeto evaluado.

Capítulo III. Observaciones derivadas del Análisis

Describe de manera objetiva, los hechos o situaciones detectadas en la auditoría, siempre y cuando sean de carácter relevante; estas observaciones denominadas *Hallazgos de Auditoría*, deben estar fundamentadas en evidencias documentales que respalden el hecho detectado, las mencionadas pruebas tienen que ser suficientes, pertinentes y convincentes, lo cual implica que de la sola revisión de las mismas, no haya lugar a dudas de la veracidad y demostrabilidad de los hechos señalados.

Cuando se trate de situaciones que impliquen la responsabilidad de cualquier funcionario, la existencia de pruebas que soporten de manera adecuada observaciones, son la base para la aplicación de las acciones fiscales correspondientes.

En cuanto a la conformación de hallazgos de auditoría, éstos deben contener los cuatro elementos o atributos fundamentales, que se citan a continuación:

1. **Condición:** Es la descripción de la situación observada, constituye la circunstancia encontrada por el auditor con respecto a una operación, actividad o transacción, **“LO QUE ES”**
2. **Criterio.** Normativa de carácter legal, sublegal o reglamentaria y/o técnica con la cual es comparable el hecho, es decir, **“LO QUE DEBE SER”**. En este

punto es necesario citar y transcribir en el informe, la norma inobservada por la dependencia. Se puede citar textualmente cuando se quiera causar impacto por ser demasiado evidente la trasgresión de la norma; asimismo, se puede citar sólo lo relevante, o en el caso de que sea muy extensa, se podrá parafrasear, señalando en todo caso, la Gaceta Oficial y el número y fecha de publicación o el instrumento técnico que la contenga. Si en observaciones sucesivas se hace referencia a idéntica norma, no será necesario volver a señalar los datos de la Gaceta Oficial

3. **Causa:** Es la razón o razones fundamentales por las cuales se presentó la condición, lo que originó la situación evidenciada, o es el motivo por el cual no se cumplió el criterio o la norma, es **“EL POR QUÉ SUCEDE”**. Corresponde al auditor determinar las circunstancias que originaron esas deficiencias. Para ello el auditor deberá aplicar distintos métodos de recolección de información y/o pruebas de auditoría y obtener las causas por escrito y debidamente soportadas. En ningún caso, éstas deben originarse del criterio o presunción del auditor, pues las recomendaciones que se formulen como resultado de la auditoría, deben estar directamente relacionadas con las causas que se hayan identificado
4. **Efecto:** Es el resultado real o potencial de la comparación entre la condición y el criterio que debió ser aplicado. Es la **“CONSECUENCIA”** de no aplicar el criterio, lo que podría generarse de no modificarse la situación observada (sea o no cuantificable). Deben definirse, en lo posible, en términos cuantitativos, como moneda, tiempo, unidades de producción o números de transacciones. El establecimiento de efectos ayuda a demostrar la necesidad de acción correctiva y provee la evidencia sobre la importancia del hallazgo. Algunas veces no es posible la cuantificación del efecto, sin embargo esto no es una razón válida para no informar sobre observaciones importantes

El Lector del informe

El auditor debe contestar la pregunta: “¿A quién estoy escribiendo este informe?”. A menudo este lector exterior no es técnico y aún así debe leer un informe técnico.

Por otra parte, muchos de los lectores de los informes de auditoría son razonablemente bien educados, poseyendo posiciones profesionales o

directivas; muchos son escritores de periódicos, de negocios, o ayudantes legislativos o ejecutivos.

La mejor manera para alcanzar este conglomerado de lectores, es escribir al nivel de la capacidad de lectura de la mayoría del público, sobre todo si se está escribiendo sobre ideas difíciles o técnicas.

El auditor debe evitar describir lo que hizo y narrar los resultados de su trabajo, debe llamar la atención sobre los temas más importantes con el uso de subtítulos, pero no utilizar tantos que se pierda la pista del asunto principal que está intentando comunicar.

Estilo de Escritura

Los informes de auditoría deben ser escritos con un estilo objetivo. El auditor no debe exagerar. La información presentada como evidencia debe ser evidencia genuina, no incompetente o información de rumores. En lo posible, el auditor debe escribir constructivamente, dando el reconocimiento al buen funcionamiento, así como al mal funcionamiento; y cuando la gerencia ha adelantado trabajos para corregir las deficiencias en sus procesos, el auditor debe reconocer estos esfuerzos.

El auditor no sólo debe reconocer la importancia entre una y otra sección del informe, a través de su localización dentro del documento, debe también reconocer el nivel de importancia entre uno y otro asunto o punto particular dentro de cada sección, en ambos casos, de lo más importante a lo menos importante.

Una monografía reciente sobre cómo escribir informes de auditoría, dice: "La mejor y más rápida forma en que el escritor chequea cada párrafo es buscar la coherencia, la lógica, la unidad y el énfasis."

- Coherencia - ¿Todas las oraciones pasan fácilmente de la una a otra?
¿Hay las transiciones fáciles de párrafo a párrafo?
- Lógica - ¿Las ideas van en secuencia ordenada?
- Unidad - ¿Cada oración contribuye exclusivamente, a la idea principal en ese párrafo?
- Énfasis - ¿El punto principal del párrafo está claro? ¿Hay establecida (o implicada) una oración temática sobre la cual giran el resto de oraciones?
¿Ese punto envuelve al lector mientras que se traslada al párrafo siguiente?

Otra regla importante en escritura de oraciones y párrafos claros, es utilizar la voz activa más que la voz pasiva.

Las oraciones largas que usan la voz pasiva, hacen que el lector pierda su vía. Es a veces difícil distinguir quién es el receptor o quién ejerce la acción, especialmente cuando el tema se encuentra lejos del verbo.

Un error común de la mayoría de escritores inexpertos, es agregar una idea encima de la otra sin relacionarlas entre si. Haciendo esto en el marco de una oración, el escritor distrae ciertamente a lector del punto principal. Sin embargo, las cadenas largas de oraciones prepositivas causan distracción. Las preposiciones ayudan a distinguir ideas importantes de ideas menos importantes, pero cuando el escritor coloca una expresión prepositiva encima de otra puede enterrar la idea principal.

Los auditores son a menudo algo conservadores, y ésta puede ser una razón por la que su escrito a menudo indica el mismo punto excesivo y una vez tras otra, como que la repetición convenciera al lector. Esta redundancia, incluyendo las palabras que agrega, hace a menudo lo contrario de convencer: esto hace que el lector desee parar de leer.

Otras cualidades de buena escritura que usted debe considerar siempre, son:

- ¿Su sujeto y verbo siempre concuerdan?
- ¿Sus oraciones tienen variedad y longitud, sin oraciones extremadamente largas?
- ¿Sus párrafos son lo bastante cortos, de modo que el lector pueda identificar la idea principal en cada párrafo?
- ¿Puede determinarse la persona o la cosa a la cual el pronombre se refiere?
- ¿Utiliza la puntuación correctamente?
- ¿Utiliza los sustantivos para dar la acción cuando no pueden? Por ejemplo, usted dice "el libro discutió el tema". ¿Puede un libro discutir, o es el autor el que hace discutir?
- ¿Tiene también muchas oraciones "eso es" y "hay"?
- ¿Tiene también muchas palabras y frases repetitivas?
- ¿Utiliza palabras abstractas en vez de palabras concretas?
- ¿Sus oraciones son demasiado simplistas?
- ¿Tiene fallas en el énfasis por el desplazamiento de palabras en la oración?

Características de los Informes

Puntualidad

Los informes se deben comunicar de manera oportuna, esto significa, elaborar un producto de calidad dentro de los apremios del tiempo del plan de auditoría. Los niveles directivos y

supervisorios de la auditoría deben estar enterados de la necesidad de terminar el desarrollo del proceso de auditoría puntualmente, tal como se estableció en la fase de planificación.

Exactitud

Los informes deben ser exactos, los temas tratados se deben indicar exactamente. Los errores en la realidad de un informe dañan la credibilidad del informe entero y a la Entidad Fiscalizadora.

Lógica

Los informes deben presentar argumentos que sean lógicamente válidos. Los errores de lógica también serán muy perjudiciales en la credibilidad del informe y de la Entidad Fiscalizadora.

Claridad

Los informes deben ser claros y fáciles de entender, el lenguaje debe ser tan simple como el tema lo permita. Cuando la información sea compleja, se puede resumir en tablas; asimismo, las cartas y fotografías aclaratorias deben utilizarse en el lugar apropiado, una opción es presentarlas como anexos al informe. La claridad mejora generalmente cuando el informe es conciso.

Propósito

Los informes deben indicar su propósito claramente.

Informe Definitivo

El informe debe contener las observaciones relevantes derivadas del análisis de los hallazgos, de acuerdo con el o los objetivos planteados en la actuación. En caso de haber detectado observaciones significativas deberán señalarse expresamente, las causas que las originan y los efectos que se deriven de los mismos, además, deberán estar fundamentados en evidencias suficientes, convincentes y pertinentes.

Cuando estas deficiencias e irregularidades se corresponden con algún ilícito, no debe incluirse ninguna calificación jurídica ni imputación o señalamiento alguno. Expresión de razonamientos fundamentados en las evidencias obtenidas en relación con los hallazgos y en concordancia con el objetivo de la actuación, considerando las observaciones del ente, aprobado y suscrito por el Contralor (a) y las iniciales del Director de Control, así como del auditor responsable de la auditoría.

Estructura del Informe Definitivo

El informe definitivo deberá ser estructurado de acuerdo con los elementos establecidos en la estructura del informe preliminar, es decir, deberán contener

información sobre los aspectos preliminares de la actuación, las características generales del ente evaluado, las observaciones derivadas del análisis y por último, incluye un capítulo denominado “Consideraciones finales”, tal como se especifica a continuación:

Capítulo IV. Consideraciones Finales

Este último capítulo del informe de Auditoría, se incorpora en el Informe Definitivo y contiene las consideraciones finales, es decir, las conclusiones y recomendaciones de la actuación de control.

Conclusiones

Constituyen un juicio crítico que surge del análisis global de los hallazgos detectados en la actuación y de la incidencia de éstos sobre la organización, programa o proyecto evaluado.

Las conclusiones se elaboran en relación con los objetivos de la auditoría. Tanto los resultados o hallazgos, como las conclusiones, deben estar probados con la evidencia acumulada. Deben ser específicas, su fuerza depende de la evidencia que apoya los resultados y de la lógica usada para formularlas. Durante la fase de ejecución, los auditores recolectaron evidencia y alcanzaron resultados en lo referente a cada criterio. Al comparar los resultados obtenidos contra los criterios utilizados, observaremos resultados positivos y negativos, sobre los cuales el auditor derivará sus conclusiones.

El auditor determinará la conclusión de la auditoría, en la cual conjuga criterio, condición, causa y efecto de los resultados, sin embargo, lo que proporcionará será una conclusión total de cada aspecto examinado.

Recomendaciones

Una vez señaladas en las observaciones derivadas del análisis, las causas que dieron origen a las desviaciones encontradas, las recomendaciones deben estar orientadas a que en ese ente auditado la unidad administrativa correspondiente elabore un plan de acciones correctivas necesarias para erradicar las causas de las desviaciones detectadas y de sus efectos o a minimizarlos.

Las recomendaciones no deberán limitarse a instar a la entidad fiscalizada al cumplimiento de sus obligaciones legales. El desarrollo de las recomendaciones, para mejorar el funcionamiento administrativo u operacional de las instituciones auditadas, es una característica muy importante de los informes.

El segmento del informe que contiene las recomendaciones es sumamente importante, es aquí que se orienta a la administración auditada hacia la solución de los hechos deficientes susceptibles de ser mejorados. Las recomendaciones deben agruparse por el nivel administrativo responsable de aplicarlas, partiendo de la autoridad más alta y llegando hasta los niveles directivos que corresponden.

Las recomendaciones se realizan donde se encuentran los hallazgos desfavorables y los efectos nocivos significativos que se han identificado. No es suficiente indicarle a la gerencia de un programa en particular, que requiere una mejora, sin indicarle también las opciones a considerar para la realización de la misma.

El Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado, destaca que las recomendaciones deben reunir las siguientes características:

- *Redactarse con claridad, precisión, concisión y en forma constructiva*
- *Estar orientadas a erradicar las causas detectadas y consecuentemente, a minimizar sus efectos*
- *Ser factibles y considerar el costo/beneficio*
- *Vincularse a los aspectos desarrollados en los hallazgos*
- *Señalar, previa autorización del Contralor o Contralora General de la República, el carácter vinculante de la misma*

Comunicación de los informes de la Actuación.

Las Normas Generales de Auditoría de Estado establecen que una vez culminada la auditoría deberán presentarse los resultados obtenidos mediante un informe, debidamente firmado por el nivel directivo o gerencial competente para comunicar los resultados.

Igualmente, en su artículo 36, destaca que una vez culminada la fase de ejecución, se deberá someter a la consideración o discutir con los responsables de las áreas evaluadas, las observaciones y hallazgos detectados, a los fines de asegurar las evidencias y validar las conclusiones y recomendaciones que con posterioridad serán incorporadas en el informe definitivo de la auditoría.

Tal como lo señala la norma, esta discusión de los hallazgos se desprende que debe darse en la sede de la institución auditada y antes de elaborar los informes del auditor, preliminar y definitivo de la auditoría, por lo tanto, constituye el cierre de la Fase de Ejecución de la auditoría. No obstante, el Manual de Normas y Procedimientos no especifica esta modalidad de discusión del trabajo de auditoría, por el contrario señala que, la comunicación de los resultados de la

auditoría, se da en la Fase de Presentación de Resultados y se inicia con la remisión del informe preliminar.

Bien sea porque los resultados de la auditoría se presenten en una u otra fase, lo importante es comunicar los resultados de la actuación y les corresponderá a los niveles directivos establecer la modalidad a seguir en esta materia por la dependencia de control.

El **Informe del Auditor**, será elaborado y suscrito por el equipo del trabajo, contendrá las observaciones derivadas del análisis y se incorporará sin modificaciones en los papeles de trabajo.

El **Informe Preliminar**, una vez aprobado y firmado por el Director Sectorial, será remitido mediante oficio al responsable del área, actividad, proyectos o programas objeto de análisis y a la máxima autoridad jerárquica del órgano o ente evaluado, de ser el caso. En el mismo oficio, se le conceden diez (10) días hábiles para que las autoridades de la institución auditada expongan por escrito los alegatos que estime pertinentes, a fin de desvirtuar las observaciones comunicadas y presentar las evidencias que consideren necesarias y pertinentes.

Recibidas las respuestas al informe preliminar, el responsable de la actuación deberá analizar las observaciones efectuadas por el auditado y elaborará el informe definitivo de la actuación, presentándolo a la revisión del supervisor y posteriormente a la consideración del Director (a) de la Dirección de Control.

El **Informe Definitivo**, será remitido a la máxima autoridad jerárquica del órgano o ente evaluado, así como a cualquier otra autoridad a quién legalmente le esté atribuida la posibilidad de adoptar las medidas correctivas necesarias y efectuar el seguimiento de las mismas.

En el oficio con el que se remita el Informe Definitivo se indicará el deber de presentar un plan de acciones correctivas con base a las recomendaciones formuladas en el Informe Definitivo de la Auditoría, a los fines de su análisis y posterior seguimiento, indicando los mecanismos y lapsos previstos para la ejecución del mismo.

Unidad 06. El seguimiento

OBJETIVO DE LA UNIDAD

Valorar el cumplimiento del plan de acciones correctivas, a fin de constatar su cumplimiento y eficacia, en cuanto a subsanar las causas que dieron origen a las observaciones y/o hallazgos de la auditoría.

CONTENIDO

Visión General. Objetivo

El seguimiento es una fase posterior a la finalización de la auditoría y su objetivo se resume en una verificación en dos sentidos, uno que el órgano o ente auditado haya cumplido con la implementación de las recomendaciones (y disposiciones) de acuerdo con los plazos previstos, y el otro, que haya elevado sus niveles de eficiencia, efectividad y economía a raíz de esa implementación.

Evaluación y Análisis del Plan de acciones correctivas

Las Normas Generales de Auditoría de Estado, establecen en el artículo 42, los lineamientos a seguir para solicitar, analizar y realizar seguimiento al Plan de Acciones Correctivas

Tal como se indicó en la Unidad 05, de este Programa, en el oficio de remisión del informe definitivo de la auditoría, se le pide a la institución evaluada, que elabore un plan de acciones correctivas con base a las recomendaciones formuladas en el Informe Definitivo de la Auditoría.

Para remitir al órgano de control fiscal ese plan, se le debe anexar un cronograma de ejecución, indicando las acciones que pondrán en práctica y el tiempo que les tomará realizarlas. El auditado cuenta con un lapso que no debe exceder de 30 días hábiles contados a partir de la comunicación del Informe Definitivo.

Seguimiento al Plan de acciones correcciones

En la fase de Seguimiento, el auditor debe ver que las debilidades han sido solucionadas y comprobar el cumplimiento de las recomendaciones indicadas en la Auditoría.

El órgano de control fiscal analiza el citado plan y cronograma, a fin de determinar su concordancia con las recomendaciones formuladas en el informe definitivo de la auditoría.

Analizado el plan de acción correctiva o transcurrido el lapso de sesenta (60) días hábiles, sin haberlo recibido, el equipo de trabajo designado para realizar el seguimiento, desarrollará un programa de trabajo de conformidad con lo establecido en la *Fase de Planificación* de la auditoría, considerando las recomendaciones formuladas en el informe definitivo.

Para finalizar el proceso de Auditoría, de conformidad con lo establecido en el artículo 44 de las Normas Generales de Auditoría de Estado, el órgano de control fiscal deberá realizar seguimiento al plan de acciones correctivas implementado por el órgano o ente evaluado, con el fin de constatar su cumplimiento y eficacia, en cuanto a subsanar las causas que dieron origen a las observaciones y/o hallazgos detectados.

MATERIAL BIBLIOGRÁFICO Y SITIOS WEB CONSULTADOS

- Constitución de la República Bolivariana de Venezuela. G.O.E. No. 5.908, de fecha 19/02/09
- Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. G.O. E. No. 6.013, de fecha 23/12/10
- Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos. G.O. No. 2818, de fecha 01/07/81
- Manual de Normas y Procedimientos en Materia de Auditoría de Estado, emanada de la Contraloría General de la República. Resolución No. 01-00-000-263, de Fecha 22-12-2011
- Normas Generales de Auditoría de Estados. Emitido por la Contraloría General de la República de Fecha 21-05-2013. Publicado en Gaceta Municipal en Fecha 22-05-2013
- Normas Generales de Control Interno. G.O. No. 36.229, de fecha 17/06/97
- Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal. G.O. No. 39.240, de fecha 12/08/09