

Programa  
Complementario para  
Contadores Generales



GUÍA DE ESTUDIOS

# AUDITORIA GUBERNAMENTAL

LIC. MARCO ANTONIO ALCON LINARES



LA PAZ – BOLIVIA

# AUDITORIA GUBERNAMENTAL

## INDICE

### INTRODUCCION

#### **1. LEY 1178 DE ADMINISTRACION Y CONTROL GUBERNAMENTAL (SAFCO)**

- 1.1 Aspectos Generales
- 1.2 Sistemas de Administración y Control Gubernamental
- 1.3 Breve descripción de los Sistemas de Administración y Control Gubernamental
  - 1.3.1 Sistema de Programación de Operaciones
  - 1.3.2 Sistema de Organización Administrativa
  - 1.3.3 Sistema de Presupuesto
  - 1.3.4 Sistema de Administración Personal
  - 1.3.5 Sistema de Administración de Bienes y Servicios
  - 1.3.6 Sistema de Tesorería y Crédito Público
  - 1.3.7 Sistema de Contabilidad Integrada
  - 1.3.8 Sistema de Control Gubernamental
- 1.4 Órganos Rectores de los sistemas de administración y control gubernamental
- 1.5 Enfoque sistémico de la Ley 1178

#### **2. RESPONSABILIDAD POR LA FUNCIÓN PÚBLICA**

- 2.1 Introducción
- 2.2 Definiciones
- 2.3 Tipos de Responsabilidad por la Función Pública
  - 2.3.1 Responsabilidad Administrativa
  - 2.3.2 Responsabilidad Ejecutiva
  - 2.3.3 Responsabilidad Civil
  - 2.3.4 Responsabilidad Penal
- 2.4 Excepción de Responsabilidad Ejecutiva, Administrativa y Civil

#### **3. SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL**

- 3.1 Introducción
- 3.2 Definiciones
- 3.3 Evolución del Control Gubernamental
- 3.4 Sistema de Control Gubernamental según Ley 1178
- 3.5 Interrelación del Sistema de Control Gubernamental con Sistemas Administrativos
- 3.6 Marco legal del Sistema de Control Gubernamental
- 3.7 Control Interno

#### **4. NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

- 4.1 Introducción
- 4.2 Definiciones
- 4.3 Estructura de las Normas de Auditoría Gubernamental
- 4.4 Normas para el ejercicio de la Auditoría Interna
- 4.5 Normas de Auditoría de Bolivia
- 4.6 Normas Internacionales de Auditoría

## **5. AUDITORIA FINANCIERA**

- 5.1 Introducción
- 5.2 Definición
- 5.3 Objetivo
- 5.4 Objeto
- 5.5 Etapas
  - 5.5.1 Planificación
  - 5.5.2 Ejecución
  - 5.5.3 Comunicación de Resultados

## **6. AUDITORIA OPERACIONAL**

- 6.1 Introducción
- 6.2 Definición
- 6.3 Objetivo
- 6.4 Objeto
- 6.5 Etapas
  - 6.5.1 Planificación
  - 6.5.2 Ejecución
  - 6.5.3 Comunicación de Resultados

## **7. AUDITORIA AMBIENTAL GUBERNAMENTAL**

- 7.1 Introducción
- 7.2 Definición
- 7.3 Objetivo
- 7.4 Objeto
- 7.5 Etapas
  - 7.5.1 Planificación
  - 7.5.2 Ejecución
  - 7.5.3 Comunicación de Resultados

## **8. AUDITORIA ESPECIAL**

- 8.1 Introducción
- 8.2 Definición
- 8.3 Objetivo
- 8.4 Objeto
- 8.5 Etapas
  - 8.5.1 Planificación
  - 8.5.2 Ejecución
  - 8.5.3 Comunicación de Resultados
  - 8.5.4 Procedimiento de aclaración
  - 8.5.5 Retiro de la auditoría

## **9. AUDITORIA DE PROYECTOS DE INVERSION PUBLICA**

- 9.1 Introducción
- 9.2 Definición
- 9.3 Objetivo
- 9.4 Objeto
- 9.5 Etapas
  - 9.5.1 Planificación
  - 9.5.2 Ejecución
  - 9.5.3 Comunicación de Resultados

## **10. AUDITORIA DE TECNOLOGIAS DE INFORMACION Y COMUNICACIÓN**

10.1 Introducción

10.2 Definición

10.3 Objetivo

10.4 Objeto

10.5 Etapas

10.5.1 Planificación

10.5.2 Ejecución

10.5.3 Comunicación de Resultados

## **11. INFORME CIRCUNSTANCIADO**

11.1 Generalidades

11.2 Contenido del Informe Circunstanciado

11.3 Documentos de prueba

## **BIBLIOGRAFIA**

## INTRODUCCION

La Auditoría Gubernamental ha evolucionado en nuestra sociedad boliviana, la Contraloría General del Estado (CGE), ha emitido normativa general y específica con el propósito de fortalecer el trabajo realizado por los Auditores Internos y Externos que prestan sus servicios, para el desarrollo normal de operaciones y actividades de entidades y empresa estatales, de ahí se tiene como marco referencial la Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental (SAFCO), y normas que regulan el comportamiento de los servidores públicos o personal que recibe recursos del estado para sus operaciones, de los cuales se debe rendir cuenta. Para ello la CGE ha emitido la normativa de Responsabilidad por la Función Pública, que permiten integrar el Sistema de Control Gubernamental en función a las Normas de Auditoría Gubernamental y disposiciones especializadas emitidas por la CGE, aplicando técnicas, métodos, y procedimientos establecidos por la profesión, entre estas se tiene: Normas de Auditoría Gubernamental, que serán aplicables en las diferentes auditorías gubernamentales (financieras, Operativas, Ambientales Gubernamentales, Especiales, de Proyectos de Inversión Pública y de Tecnologías de Información y Comunicación, que permiten medir la eficacia, eficiencia, economía y efectividad para verificar la gestión pública, además la razonabilidad y/o confiabilidad de los Estados Financieros que presenta cada entidad como muestra hacia la sociedad del correcto uso de los recursos que permitan que nuestro país crezca de manera progresiva.

Por otra parte, en los procesos de la Auditoría Gubernamental, se realiza los trabajos de Relevamiento de Información General y Específica, de las cuales podría emerger hallazgo de auditoría con indicios de responsabilidad penal y administrativa generalmente, del cual emerge el Informe Circunstanciado, para casos donde procede una alternativa para reconstrucción de hechos y analizando el costo beneficio para ejecutar cualquier auditoría gubernamental.

## TEMA 1

### LEY 1178 DE ADMINISTRACION Y CONTROL GUBERNAMENTAL (SAFCO)

El Estado constituye el ordenamiento social soberano y coercitivo, formada por un conjunto de instituciones involuntarias en lo; Económico, Político, Cultural y Espiritual, que tiene el poder de regular la convivencia en un determinado territorio y cuya finalidad es el bienestar de sus habitantes.

La estructura funcional del Estado Plurinacional de Bolivia está organizada y estructurada su poder público a través del órgano Legislativo, Ejecutivo, Judicial y Electoral; fundamentado en la independencia, separación, coordinación y cooperación de estos órganos.

La administración Pública, es el conjunto de procesos políticos, sociales, técnicos y administrativos encomendadas por el soberano , para materializar las políticas públicas establecidas en el Plan General de Desarrollo Económico y Social, que permite a las entidades de los órganos públicos en todos los niveles , en el marco de sus competencias: producir y proveer bienes, servicios, normas y recursos bajo los principios establecidos en la Constitución Política del Estado, para la consecución de los fines y funciones del Estado Plurinacional.

#### 1.1 Aspectos Generales

Los antecedentes de la Ley 1178 tuvieron un largo proceso de gestación, durante el cual se fue precisando su contenido y consolidando el consenso político que hizo posible su aprobación el 20 de julio de 1990.

Esta Ley en su concepción es una ley marco que no norma procedimientos ni técnicas particulares, dejando estas par su reglamentación en normas básicas y específicas.

La Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental, es una norma que fue promulgada el 20 de julio de 1990, que expresa un modelo de administración para el manejo de los recursos del Estado, establece sistemas de administración financiera y no financiera, que funcionan de manera interrelacionada entre sí y con los Sistemas Nacionales de Planificación e Inversión Pública y establece el régimen de responsabilidad de servidores y ex-servidores públicos por acción u omisión y/o por el desempeño de sus funciones.

Su finalidad es:

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

El ámbito de aplicación de los Sistemas de Administración y Control de la Ley 1178 es para: Todas las entidades del Sector Público, sin excepción; las unidades administrativas de los Órganos, conforme a sus objetivos, planes y políticas y de toda persona jurídica donde el Estado tenga la mayoría del patrimonio.

## **1.2 Sistemas de Administración y Control Gubernamental**

Los sistemas que regula la Ley 1178 son:

- a) Para programar y organizar las actividades
  - ✓ Programación de Operaciones
  - ✓ Organización Administrativa
  - ✓ Presupuesto
  
- b) Para ejecutar las actividades programadas
  - ✓ Administración del Personal
  - ✓ Administración de Bienes y Servicios
  - ✓ Tesorería y Crédito Público
  - ✓ Contabilidad Integrada
  
- c) Para controlar la gestión del Sector Público
  - ✓ Control Gubernamental, integrado por el Control Interno y el Control Externo Posterior

## **1.3 Breve descripción de los sistemas de administración y control gubernamental**

Los sistemas de administración y control gubernamental que regula la Ley 1178, a continuación son descritos un breve resumen de cada uno de ellos.

### **1.3.1 Sistema de Programación de Operaciones (SPO)**

Con la implementación de la Ley 1178 se busca la institucionalización de una nueva concepción de planificación en el sector público. La planificación constituye un proceso permanente de interacción entre el Estado y la sociedad con el propósito de racionalizar la asignación de recursos públicos en función de lograr el desarrollo sostenible en nuestro país.

Una de las características de este proceso, es su carácter integral y articulador entre los objetivos y políticas nacionales, la planificación estratégica institucional y la programación de corto plazo.

#### **a) Definición**

El sistema de Programación de Operaciones es un conjunto ordenado y coherente de principios, disposiciones normativas, procesos e instrumentos técnicos, que tiene por objeto la elaboración del Programa de Operaciones Anual según los programas y proyectos definidos en el marco del Plan Nacional de Desarrollo.

#### **b) Objetivo**

La acción principal que busca el SPO es traducir los objetivos y planes estratégicos de cada entidad, en resultados concretos a alcanzar en el corto plazo, es decir en su Programa Operativo Anual (POA).

El POA es el instrumento que para el logro de los objetivos de gestión: define las operaciones necesarias, estima el tiempo de ejecución, determina los recursos, designa a los responsables para el desarrollo de las operaciones y establece indicadores de eficacia y eficiencia.

**c) Subsistemas**

El SPO está compuesto por dos subsistemas:

I. Elaboración del Programa de Operaciones Anual.- que comprende

- ✓ Análisis de situación
- ✓ Definición de los objetivos de gestión para cada ejercicio fiscal
- ✓ Determinación de las operaciones de funcionamiento e inversión correspondientes.
- ✓ Definición de indicadores de gestión.
- ✓ Determinación de los recursos requeridos para la ejecución de las operaciones previstas en el POA.

II. Seguimiento y evaluación a la ejecución del Programa de Operaciones Anual, comprende:

- ✓ Cada entidad y órgano público deberá evaluar el cumplimiento del POA, ponderando los resultados alcanzados respecto a los resultados programados y a la ejecución del Presupuesto.
- ✓ Asimismo, durante el ejercicio fiscal el POA podrá ser ajustado.

**d) Relación con otros sistemas**

El SPO se relaciona con el **Sistema de Presupuesto**, porque la programación de operaciones es la base para la formulación del presupuesto. No obstante se interrelaciona con todos los Sistemas previstos por la Ley 1178.

**1.3.2 Sistema de Organización Administrativa (SOA)**

Una entidad pública es una organización y como tal debe tener las actividades claramente identificadas, clasificadas y agrupadas para lograr sus objetivos. La implantación y funcionamiento del SOA en las entidades públicas simplifica, agiliza y hace más transparente la realización de operaciones.

**a) Definición**

El Sistema de Organización Administrativa, es el conjunto ordenado de normas, criterios y metodologías que a partir del marco jurídico administrativo del Sector Público, del Plan Estratégico Institucional y del Programa de Operaciones Anual, regulan el proceso de estructuración organizacional de las entidades públicas, contribuyendo al logro de los objetivos institucionales.

**b) Objetivo**

El Sistema de Organización Administrativa busca optimizar la estructura organizacional del aparato estatal, por tanto la acción principal es evitar la duplicidad de objetivos y atribuciones de las entidades mediante la adecuación, fusión o supresión de las mismas.

**c) Subsistemas**

El SOA no se encuentra segregado en subsistemas.

**d) Relación con otros sistemas**

El Sistema de Organización Administrativa se interrelaciona con otros sistemas para interactuar en mayor grado con los siguientes sistemas de la Ley 1178:

- ✓ **Sistema de Programación de Operaciones.-** porque prevé y establece la estructura organizacional para la elaboración y ejecución del POA.
- ✓ **Sistema de Administración de Personal.-** establece medios e instancias de comunicación y puestos, la contratación y asignación de funciones.
- ✓ **Sistema de Control Gubernamental.-** establece manuales y reglamentos específicos de la entidad, que sirven de base para el control gubernamental.

### 1.3.3 Sistema de Presupuesto (SP)

El presupuesto público expresa en términos monetarios los objetivos y metas de las diferentes entidades, traducidos en POA que incluyen requerimientos humanos y materiales necesarios para el logro de sus objetivos.

#### a) Definición

El Sistema de Presupuesto, es el conjunto ordenado y coherente de principios, disposiciones normativas, procesos e instrumentos técnicos que tiene por objeto la formulación, aprobación, ejecución, seguimiento y evaluación, de los presupuestos públicos, según los programas y proyectos definidos en el marco del Plan de Desarrollo Nacional.

#### b) Objetivo

El Sistema de Presupuesto tiene el objetivo de prever los montos y las fuentes de los recursos financieros para cada gestión anual en función de las prioridades de la política gubernamental y su asignación a los requerimientos monetarios de la programación de operaciones y de la organización administrativa adoptada.

#### c) Subsistemas

El Sistema de Presupuesto, está compuesto por tres subsistemas de:

- I. Subsistema de Formulación del Presupuesto,
- II. Subsistema de ejecución Presupuestaria, y
- III. Subsistema de Seguimiento y Evaluación Presupuestaria.

#### d) Relación con otros sistemas

El SP se interrelaciona con otros Sistemas previstos por la Ley 1178, que son:

- ✓ **Sistema de Programación de Operaciones.-** Establece los objetivos de gestión, objetivos específicos y operaciones que deben realizar las entidades y órganos públicos para alcanzar estos objetivos.
- ✓ **Sistema de Organización Administrativa.-** Permite la definición de la estructura organizacional de cada entidad, necesaria para la ejecución de los programas y proyectos.
- ✓ **Sistema de Administración Personal.-** Permite definir la planilla presupuestaria para programar y efectuar los pagos de salarios.

- ✓ **Sistema de Administración de Bienes y Servicios.-** Permite establecer el cronograma de adquisiciones de bienes y servicios según los requerimientos identificados en el POA y las asignaciones presupuestarias aprobadas.
- ✓ **Sistema de Tesorería y Crédito Público.-** Permite la programación de pagos en función del flujo de caja y de las asignaciones aprobadas.
- ✓ **Sistema de Contabilidad Integrada.-** Registra las transacciones que resultan de la ejecución de las operaciones y proporciona información para el seguimiento y evaluación de la ejecución financiera de la entidad.
- ✓ **Sistema de Control Gubernamental.-** Establece los mecanismos necesarios para inducir el cumplimiento de objetivos de gestión, con transparencia, eficiencias, economía y eficacia; para la evaluación del grado de cumplimiento y eficacia del Sistema de Presupuesto.

#### **1.3.4 Sistema de Administración Personal (SAP)**

La Constitución Política del Estado, establece que son servidores públicos las personas que desempeñan funciones públicas. Los servidores públicos forman parte de la carrera administrativa, excepto aquellas personas que desempeñan cargos electivos, las designadas y quienes ejercen funciones de libre nombramiento. Por ello la Ley 1178 regula el Sistema de Administración de Personal.

##### **a) Definición**

Es el conjunto de normas procesos y procedimientos, sistemáticamente ordenados, que permiten la aplicación de las disposiciones en materia de administración de personal.

##### **b) Objetivo**

El Sistema de Administración Personal busca procurar la eficiencia de la función pública, para lograr el objetivo principal de:

- ✓ Determinar los puestos de trabajo efectivamente necesarios, los requisitos y mecanismos necesarios para promover los puestos con personas adecuadas.
- ✓ Implementar régimen de evaluación y retribución del trabajo.
- ✓ Desarrollar las capacidades y aptitudes de los servidores públicos.
- ✓ Establecer los procedimientos para el retiro de los servidores públicos de la entidad.

##### **c) Subsistemas**

El Sistema de Administración Personal, se estructura en base a los siguientes subsistemas:

- I. Subsistema de Dotación de Personal.
- II. Subsistema de Evaluación del Desempeño.
- III. Subsistema de Movilidad de Personal.
- IV. Subsistema de Capacitación Productiva.
- V. Subsistema de Registro.

##### **d) Relación con otros sistemas**

El SAP se interrelaciona con otros Sistemas previstos por la Ley 1178, que son:

- ✓ **Sistema de Programación de Operaciones.-** Define la demanda de personal necesario para el cumplimiento de los objetivos institucionales.
- ✓ **Sistema de Organización Administrativa.-** Permite la identificación de las unidades organizacionales de una entidad, su jerarquía, funciones y competencias.
- ✓ **Sistema de Presupuesto.-** Prevé los importes y fuentes de los recursos financieros que en el marco de la política salarial del Estado.

### 1.3.5 Sistema de Administración de Bienes y Servicios (SABS)

Todas las entidades, para ejecutar sus actividades planificadas requieren de la dotación de los recursos humanos y materiales considerados en la planificación, caso contrario no será posible alcanzar los resultados deseados.

En las entidades del Sector Público, las compras de bienes y la contratación de servicios, el manejo de bienes y la baja de bienes y servicios, estos es la administración, el mismo está regulado por el Sistema de Administración de Bienes y Servicios.

#### a) Definición

Es el conjunto de normas de carácter jurídico, técnico y administrativo, que regula en forma interrelacionada los otros sistemas de administración y control de la Ley 1178, la contratación, manejo y disposición de bienes y servicios de las entidades públicas.

#### b) Objetivo

El SABS busca lograr una adecuada dotación de bienes y servicios para satisfacer los requerimientos del sistema de programación de operaciones de la entidad, por tanto su acción principal es establecer la forma de contratación, manejo y disposición de bienes y servicios de las entidades públicas.

#### c) Subsistemas

Está compuesto por los siguientes subsistemas:

- I. **Subsistema de Contratación de Bienes y Servicios**, que comprende el conjunto de funciones, actividades y procedimientos administrativos para adquirir bienes, contratar obras, servicios generales y servicios de consultoría;
- II. **Subsistema de Manejo de Bienes**, que comprende las funciones, actividades y procedimientos relativos al manejo de bienes;
- III. **Subsistema de Disposición de Bienes**, que comprende el conjunto de funciones, actividades y procedimientos relativos a la toma de decisiones sobre el destino de los bienes de uso, de propiedad de la entidad, cuando éstos no son ni serán utilizados por la entidad pública.

#### d) Relación con otros sistemas

El SABS se interrelaciona con otros Sistemas previstas por la Ley 1178, que son:

- ✓ **Sistema de Programación de Operaciones.-** Define los objetivos, operaciones y actividades necesario para el cumplimiento de los objetivos institucionales.

- ✓ **Sistema de Presupuesto.-** Prevé los importes y fuentes de los recursos financieros para adquisición de bienes y servicios para el logro de los objetivos de la entidad.
- ✓ **Sistema de Contabilidad Integrada.-** Provee información para el registro de la operaciones y actividades emergente de las adquisiciones de bienes y servicios.

### 1.3.6 Sistema de Tesorería y Crédito Público (ST y CP)

La tesorería de una entidad tiene por finalidad principal, programar el flujo financiero, adelantándose a la liquidez a los excedentes temporales. También cumple otra función importante como es la de controlar el grado de cumplimiento de los presupuestos a corto plazo.

#### a) Definición

El Sistema de Tesorería y Crédito Público se encarga de manejar los ingresos, financiamiento o crédito público y de programar los compromisos, obligaciones y pagos para ejecutar el presupuesto de gasto.

El Sistema de Tesorería, regula la administración de los fondos públicos provenientes de recaudaciones.

El Sistema de Crédito Públicos, regula los recursos obtenidos por la vía de endeudamiento público.

#### b) Objetivo

Los Sistemas de Tesorería y Crédito Público busca la acción de Manejar los ingresos, haciendo cumplir la recaudación de ingresos tributarios y no tributarios en el momento de su exigibilidad, y el financiamiento (crédito público), buscando captar recursos internos y externos por vía del endeudamiento.

Programar las cuotas de compromisos, obligaciones (cuotas de devengado) y pagos para ejecutar el presupuesto de gastos.

#### c) Subsistemas

El Sistema de Tesorería está compuesto por los siguientes subsistemas:

- I. Subsistema de Recaudación de Recursos.
- II. Subsistema de Administración de Recursos.

Asimismo, el Sistema de Crédito Público está compuesto de los siguientes subsistemas:

- I. Subsistema de Planificación de la Deuda Pública.
- II. Subsistema de Administración de la Deuda Pública.

#### d) Relación con otros sistemas

Los Sistemas de Tesorería y Crédito Público, se interrelaciona con los siguientes sistemas:

- ✓ **Sistema de Programación de Operaciones.-** Provee el programa de operaciones anual de las entidades públicas que será ejecutado con recursos públicos. A su vez, este sistema recibe recursos públicos para la ejecución de dicho programa.

- ✓ **Sistema Nacional de Inversión Pública.-** Provee el Programa de Inversión Pública que será ejecutado con recursos públicos. A su vez, este sistema recibe recursos públicos para la ejecución de dicho programa.
- ✓ **Sistema de Presupuesto.-** Provee el presupuesto aprobado para realizar la programación de flujos financieros de ingresos y pagos, y recibe la ejecución presupuestaria del Sistema de Tesorería del Estado.
- ✓ **Sistema de Administración de Bienes y Servicios. -** Provee las condiciones para la administración de bienes y servicios de las entidades públicas que afectan los recursos públicos. A su vez, este sistema recibe recursos públicos para el funcionamiento de las unidades responsables del sistema de administración de bienes y servicios.
- ✓ **Sistema de Crédito Público.-** Proporciona las condiciones del crédito público relativas a desembolsos, fechas de pago y renegociación que serán utilizadas para la programación de flujos financieros, y recibe las necesidades de financiamiento interno y externo en la proyección de los flujos financieros.
- ✓ **Sistema de Contabilidad Integrada.-** Proporciona información relativa a los registros contables para la programación de los flujos financieros, y recibe información de la ejecución presupuestaria para su posterior registro contable.
- ✓ **Sistema de Control Gubernamental.-** Proporciona las condiciones para mejorar la eficiencia en el uso de los recursos públicos, y recibe información para el control interno y externo del Sistema de Tesorería del Estado.

### 1.3.7 Sistema de Contabilidad Integrada (SCI)

La contabilidad que se lleva en las entidades públicas, donde están presentes regulaciones jurídicas, normas técnicas y/o prácticas administrativas que las singularizan, es denominada Contabilidad Gubernamental.

El Sistema de contabilidad Integrada establece que las transacciones se registran una sola vez y ese único registro asegura la disponibilidad de los datos para su presentación desde distintos puntos de vista.

#### a) Definición

El Sistema de Contabilidad Integrada, es el conjunto de principios, normas, recursos y procedimientos que consideran regulaciones jurídicas, normas técnicas y/o prácticas administrativas utilizadas para valorar, procesar y exponer los hechos económicos que afectan o pueden afectar el patrimonio de las entidades del Sector Público.

#### b) Objetivo

Los objetivos del Sistema de Contabilidad Integrada son:

- ✓ Registrar todas las transacciones presupuestarias, financieras y patrimoniales que se producen en las entidades públicas.
- ✓ Facilitar que todo servidor público que reciba, pague o custodie fondos, valores o bienes del Estado, rinda cuentas de la administración a su cargo.
- ✓ Procesar y producir información presupuestaria, patrimonial y financiera útil y beneficiosa,

con características de oportunidad, razonabilidad y confiabilidad para la toma de decisiones por los responsables de la gestión financiera pública y para terceros interesados en la misma.

- ✓ Presentar la información contable y la respectiva documentación sustentatoria, ordenada de tal forma que facilite las tareas de control interno y externo posterior.

### c) Subsistemas

Si bien no se describen subsistemas en las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, se denomina contabilidad integrada porque incorpora las transacciones de Presupuesto, Financiera (tesorería) y Patrimonial, constituyéndose un sistema común, oportuno y confiable de información financiera y no financiera.

### d) Relación con otros sistemas

El SCI administrador de la información financiera, presupuestaria y patrimonial del Ente, tiene relación con todos los sistemas de administración y control señalados por la Ley 1178 y de manera particular con los Sistemas de Presupuesto, Tesorería y Crédito Público, Administración de Personal y, Administración de Bienes y Servicios.

Las operaciones con efectos económicos y financieros que se ejecutan a través de estos sistemas, como resultado de los procesos propios de gestión pública, se registran en el SCI.

El SCI registra las transacciones que resultan de la ejecución del plan operativo anual producto del Sistema de **Programación de Operaciones**, a través de la ejecución presupuestaria y proporciona información para el seguimiento de las metas establecidas en el mismo.

Tiene una relación integral con los sistemas de **Presupuesto y Tesorería y Crédito Público**, debido a que las acciones de naturaleza financiera que se ejecutan por estos, se registran en el SCI.

Se registran en el SCI, las transacciones resultantes de la aprobación y ejecución del presupuesto de recursos y gastos del **Sistema de Presupuesto**, de la programación financiera, conciliación bancaria y de la operatoria de la Cuenta Única del Tesoro; como componentes del **Sistema de Tesorería**; de igual manera la obtención de créditos y el servicio de la deuda a través del Sistema de Tesorería y Crédito Público.

El Sistema de Contabilidad captura y registra de manera simultánea al acto administrativo, los efectos económicos y financieros generados en los procesos de los sistemas de **Administración de Bienes y Servicios y Administración de Personal**.

El **Sistema de Organización Administrativa**, al establecer la estructura organizacional en cada entidad pública, proporciona el ámbito de competencia necesario a niveles de responsabilidad y autorización de las diferentes transacciones económico financieras registradas en el Sistema de Contabilidad.

### 1.3.8 Sistema de Control Gubernamental (SCG)

El control es una función inherente a todo sistema y organización. Su propósito fundamental es la consecución de los objetivos del sistema o de la organización, los mecanismos de control

permiten prevenir y detectar desviaciones a fin de tomar las acciones correctivas y preventivas correspondientes.

Los sistemas de administración y de operación de las entidades públicas, deben tener inmerso dentro sus procedimientos administrativos y operativos, los controles internos adecuados para que las operaciones se ejecuten con efectividad, eficiencia y economía, transparencia y licitud. El control interno no es independiente de las operaciones.

#### **a) Definición**

El Sistema de Control Gubernamental, es un conjunto de principios, políticas, normas, procesos y procedimientos con el propósito de mejorar la eficacia y eficiencia en la captación y uso de los recursos del Estado; genera información confiable, útil y oportuna para la toma de decisiones; promover que todo servidor público asuma plena responsabilidad de sus actos y que las autoridades o ejecutivos rindan cuenta de los resultados de su gestión; y fortalecer la capacidad administrativa.

#### **b) Objetivo**

El objetivo del Sistema de Control gubernamental, es mejorar:

- ✓ La eficacia y eficiencia en la captación y uso de los recursos del Estado;
- ✓ Confiabilidad de la información generada sobre el uso de los recursos públicos;
- ✓ Los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivos rinda cuenta de los resultados de su gestión; y
- ✓ La capacidad administrativa para impedir y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado.

Evaluar el resultado de la gestión tomando en cuenta, entre otros criterios, las políticas gubernamentales definidas por los Sistemas Naciones de Planificación e Inversión Pública.

#### **c) Subsistemas**

La estructura del sistema de Control Gubernamental está integrado por:

- I. Sistema de Control Interno.-** Es un proceso que involucra a todo el personal de una entidad y se lleva a cabo bajo la responsabilidad de la Máxima autoridad Ejecutiva. Debe diseñarse con el objeto de proporcionar seguridad razonable del logro de los objetivos institucionales.

El control interno es ejercido por:

- ✓ El Máximo ejecutivo de la entidad y la dirección colegiada, si hubiere,
- ✓ Los responsables superiores de las unidades, en relación de las operaciones realizadas,
- ✓ Todos los servidores públicos, y
- ✓ La Unidad de Auditoría Interna.

En la entidad se expresa el control interno mediante los componentes del Control Interno, toda vez que uno de los cinco componentes marca el accionar de una entidad

llamado ambiente de control y sus factores que son: la filosofía y estilo de la dirección y la gerencia; la integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización; la estructura, el plan organización, los reglamentos y los manuales de procedimientos, las formas de asignación de responsabilidad y de administración y desarrollo del personal; el grado de documentación de políticas y decisiones y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento y en las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de unidades de auditoría interna con suficiente grado de independencia y calificación profesional, así como comités de auditoría y control y de evaluación de la calidad del desempeño institucional.

**II. Sistema de control externo posterior.-** Es un proceso retroalimentador (feedback) que se nutre de los resultados obtenidos para compararlos con ciertos parámetros o criterios establecidos. Se efectúa con carácter posterior a las operaciones. Es independiente, competente e imparcial y en cualquier momento puede examinar las operaciones o actividades ya realizadas por la Entidad Pública.

El control externo posterior es realizado por entes o personas distintas de las entidades u organismos ejecutores de las operaciones, la Ley 1178 establece que el Control Externo Posterior es ejercido por:

- ✓ La Contraloría General del Estado y
- ✓ Las entidades que ejercen tuición respecto de otras, a través de sus Unidades de Auditoría Interna.
- ✓ Los profesionales independientes y firmas de auditoría, pueden ser contratadas en apoyo al ejercicio del Control Externo Posterior.

#### **d) Relación con otros sistemas**

El Sistema de Control Gubernamental se relaciona con todos los sistemas que regula la Ley 1178, los mismos proveen los insumos para el ejercicio y funcionamiento de este sistema.

Es necesario hacer notar que, para su propio funcionamiento, cada entidad debe elaborar el Reglamento Específico para cada uno de los Sistemas descritos anteriormente.

### **1.4 Órganos Rectores de los sistemas de Administración y Control Gubernamental**

La Ley 1178 establece Órganos Rectores para que dirijan y supervisen la implementación de los sistemas que regula.

De los siete sistemas descritos anteriormente, el Órgano Rectos es el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y del último sistema, es la Contraloría General del Estado. Todos los sistemas de que trata la Ley 1178 es regida por los Órganos Rectores, cuyas atribuciones básicas son:

- a)** Emitir las normas y reglamentos básicos para cada sistema;
- b)** Fijar los plazos y condiciones para elaborar las normas secundarias o especializadas y la implantación progresiva de los sistemas;
- c)** Compatibilizar o evaluar, según corresponda las disposiciones específicas que elaborará cada entidad o grupo de entidades que realizan actividades similares, en función de su naturaleza y la normatividad básica; y

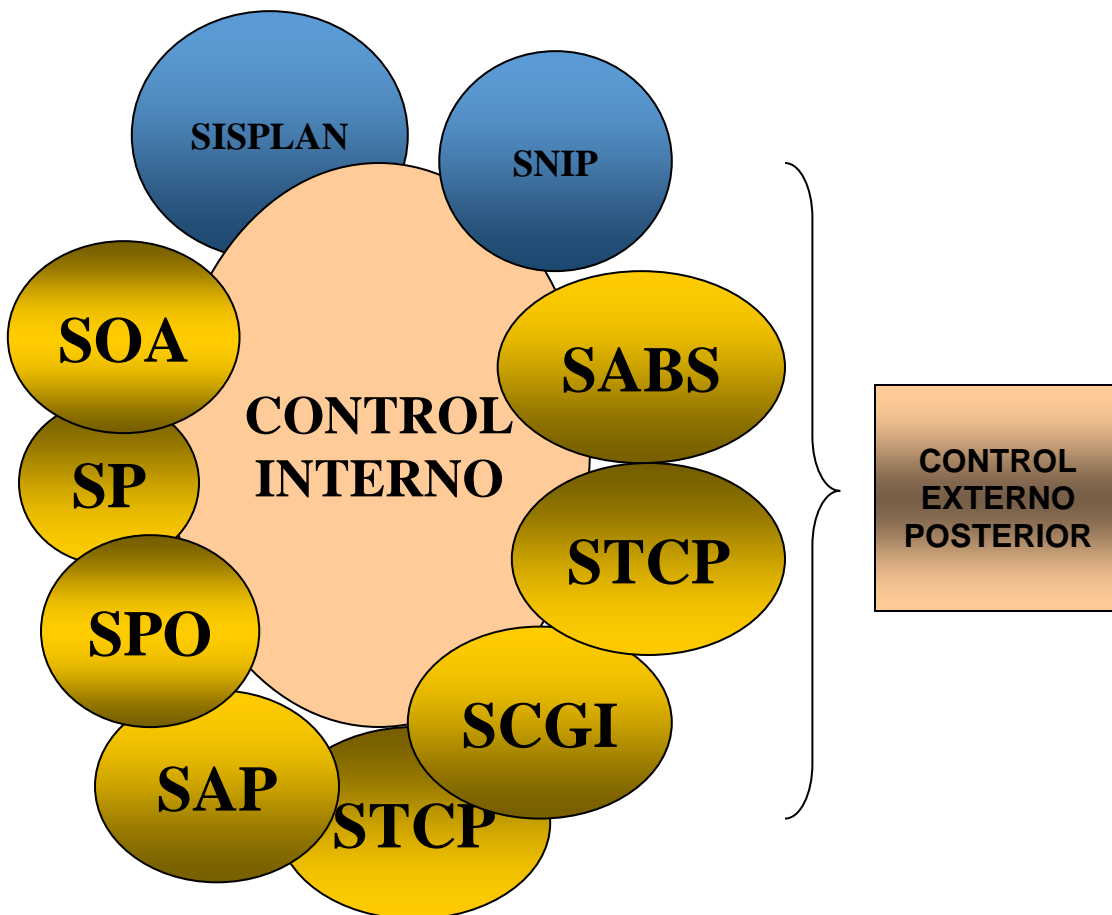
- d) Vigilar el funcionamiento adecuado de los sistemas específicos desconcentrados o desconcentrados e integrar la información generada por los mismos.

### 1.5 Enfoque Sistémico de la Ley 1178

La Ley 1178 establece un modelo de administración y control para regular el funcionamiento de las entidades del Sector Público, que se basa en un criterio técnico, conocido como enfoque de sistemas. Este enfoque significa aplicar el concepto, características y funcionamiento de los sistemas a la administración pública.

Además, significa afirmar que la Ley 1178 considera al Sector Público, las entidades, los sistemas de administración y de operación de las entidades, como un todo funcional, donde el intercambio de insumos y productos, y la interacción e interrelación permanente, son la regla del funcionamiento en todas las instancias.

#### INTERRELACIÓN DE LOS SISTEMAS DE LA LEY 1178



## TEMA 2

### RESPONSABILIDAD POR LA FUNCIÓN PÚBLICA

#### 2.1 Introducción

En el sector público la responsabilidad por el ejercicio de la función pública nace del mandato que la sociedad otorga a los Órganos del Estado para que, en su representación, administren los recursos públicos persiguiendo el bien común y el interés público.

La función pública desde el punto de vista de la responsabilidad, tiene una concepción parecida a la gestión de fideicomiso, es decir que los administradores de los Órganos y reparticiones del Estado, deben rendir cuentas por el manejo de los recursos que les han sido confiados por la sociedad.

La responsabilidad de los servidores y ex-servidores públicos ya no se agota con el cumplimiento de la legalidad, sino que se debe demostrar haber obtenido los resultados que la sociedad espera de la gestión pública.

#### 2.2 Definiciones

La Responsabilidad por la Función Pública, es la obligación que emerge a raíz del incumplimiento de los deberes de todos los servidores público de desempeñar sus funciones con eficacia, economía, eficiencia, transparencia y licitud, se determina tomando en cuenta los resultados de la acción u omisión.

Todos los servidores públicos en el ejercicio de sus funciones responden a:

- a) Todos, ante sus superiores jerárquicos hasta el máximo ejecutivo.
- b) Los máximos ejecutivos ante las autoridades de la entidad que ejercen tuición hasta la cabeza de sector.
- c) Las autoridades del Órgano Ejecutivo y de las entidades autónomas, de acuerdo a disposiciones legales, ante el Órgano Legislativo, Concejos Departamentales, Concejos Municipales o la máxima representación universitaria, según corresponda.
- d) Todos ellos ante la sociedad.

También, son sujetos de responsabilidad de índole civil y penal las personas naturales o jurídicas, con relación contractual con el Estado y las personas naturales que no siendo servidores públicos se benefician con recursos públicos.

Otros aspectos que implican responsabilidad por la función pública son responsables de los informes y documentos que suscriben y del ejercicio de su profesión. En el caso de los profesionales abogados, encargados del patrocinio legal del Sector Público, son responsables cuando la tramitación de la causa la realicen con vicios procedimentales o cuando los recursos se declaren improcedentes por aspectos formales.

Las obligaciones existen acerca de la información para fines de control posterior, son:

- ✓ Todo servidor público o ex – servidores públicos está en la obligación de exhibir la documentación o información para la auditoría interna o externa.
- ✓ Las personas privadas con relaciones contractuales con el Estado, sujetos al control posterior, deben exhibir la documentación o información pertinente.
- ✓ Para fines de control posterior, las autoridades de las entidades del Sector Público, deben asegurar que los ex – servidores tengan acceso a la documentación que requieran.

## 2.3 Tipos de Responsabilidad por la Función Pública

Los tipos de Responsabilidad por la Función Pública previstas por la Ley 1178 son:

- ✓ Administrativa,
- ✓ Ejecutiva,
- ✓ Civil, y
- ✓ Penal

### 2.3.1 Responsabilidad Administrativa

La responsabilidad es administrativa cuando el servidor público en el ejercicio de sus funciones incurre en una acción u omisión que contraviene el ordenamiento jurídico-administrativo y las normas que regulan la conducta funcionaria del sector público, por tanto su naturaleza es disciplinaria.

**a) Sujetos;** los servidores y ex – servidores públicos.

**b) Determinación;** Por proceso interno que se lleva a cabo en la entidad por disposición de la Máxima Autoridad Ejecutiva. Iniciado por:

- ✓ Denuncia por parte de cualquier servidor público,
- ✓ De oficio
- ✓ Dictamen de responsabilidad administrativa, e
- ✓ Informe de Auditoría Especial.

**c) Sanciones;** La autoridad competente aplicará según la gravedad de la falta;

- ✓ Multa hasta un 20% de la remuneración mensual,
- ✓ Suspensión hasta un máximo de 30 días, o
- ✓ Destitución.
- ✓ Deja registro y constancia de su responsabilidad para contar con precedentes de su desempeño en la entidad.

### 2.3.2 Responsabilidad Ejecutiva

La responsabilidad ejecutiva es cuando la autoridad o ejecutivo ha incumplido con obligaciones expresamente señaladas en la Ley o cuando su gestión ha sido deficiente o negligente.

Las obligaciones son:

- ✓ Rendir cuentas no sólo de los objetivos a los que se destinaron los recursos públicos sino también de la forma y resultados de su aplicación,
- ✓ Responder de los resultados emergentes del desempeño de las funciones, deberes y atribuciones inherentes a su cargo,
- ✓ Implantar en su entidad los sistemas de administración, control y los de planificación e inversión, a través de la elaboración y aplicación de reglamentos específicos en el marco de las Normas Básicas emitidos por el Órgano Rector,
- ✓ Enviar a la entidad que ejerce tuición y a la Contaduría General del Estado, hasta los tres meses concluido el ejercicio fiscal, los estados financieros y el informe del auditor interno,
- ✓ Responder ante la Contraloría General del Estado por el respeto a la independencia de la unidad de auditoría interna.

**a) Sujetos;** el máximo ejecutivo de la entidad, la dirección colegiada si la hubiere o ambos, y los ex – ejecutivos.

**b) Determinación;** Por el Contralor General del Estado, mediante dictamen.

**c) Sanciones;** suspensión o destitución del ejecutivo principal o de la dirección colegiada, si fuere el caso, sin perjuicio de la responsabilidad civil o penal que correspondiere.

### 2.3.3 Responsabilidad Civil

La responsabilidad civil se da cuando la acción u omisión del servidor público o de las personas naturales o jurídicas privadas causen daño al Estado, evaluable en dinero.

**a) Sujetos;** los servidores y ex-servidores públicos, personas naturales y jurídicas.

**b) Determinación;** Por el Juez competente, como resultado de la aplicación coactiva fiscal u ordinaria. Juez en materia Civil, en caso de ser imposible la cuantificación del daño.

**c) Sanciones;** el resarcimiento del daño económico al Estado, es decir si el juez o tribunal que conozca la causa al momento del pago actualizará el monto considerando los parámetros que el Banco Central de Bolivia aplica en el mantenimiento de valor de los activos financieros en moneda nacional.

Cabe mencionar que no libera ni excluye al servidor o ex servidor público de la responsabilidad administrativa, ejecutiva o penal. Asimismo, el Artículo 324 de la Constitución Política del Estado establece que: *“No prescribirán las deudas por daños económicos causados al Estado”*.

Es importante mencionar que la Responsabilidad Civil Solidaria, es cuando dos o más servidores, ex – servidores públicos y otros sujetos se encuentran involucrados, en la acción u omisión que cause daño económico al Estado.

#### **2.3.4 Responsabilidad Penal**

La responsabilidad penal es cuando la acción u omisión del servidor, ex – servidor público y de los particulares, se encuentra tipificada como delito en el Código Penal y los ocho nuevos tipos penales en la Ley 004 de Lucha Contra la Corrupción.

**d) Sujetos;** los servidores y ex-servidores públicos y los particulares.

**e) Determinación;** por el Juez en materia penal.

**f) Sanciones;** las contempladas para cada delito en el Código Penal, en general consisten en la privación de libertad.

#### **2.4 Excepción de Responsabilidad Ejecutiva, Administrativa y Civil**

La Ley 1178 en su artículo 33 prevé la exención de la responsabilidad ejecutiva, administrativas y civil, cuando se pruebe que la decisión gerencial hubiere sido tomada en procura de mayor beneficio y en resguardo de los bienes de la entidad, considerando los riesgos propios de operación y las circunstancias imperantes en el momento de la decisión; o cuando situaciones de fuerza mayor incidieron en el resultado final de la operación.

Cabe hacer notar que la Contraloría General del Estado, en su calidad de Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental, ha reglamentado la Responsabilidad por la Función Pública mediante Decreto Supremo N° 23318-A de fecha 3 de noviembre de 1992.

## TEMA 3

### SISTEMA DE CONTROL GUBERNAMENTAL

#### 3.1 Introducción

La administración es la acción de gobernar, organizar una economía, también definida como conjunto de funciones que realiza el administrador. Adquiere su importancia desde que los seres humanos comenzaron a formar grupos para cumplir propósitos que no podían alcanzar individualmente.

La administración es el proceso de diseñar y mantener un ambiente adecuado en el que las personas, trabajando en equipo, alcancen sus objetivos preestablecidos, por lo que toda organización debe contar con una adecuada administración implantada en todos sus niveles.

#### 3.2 Definiciones

Uno de los enfoques para el estudio de la administración plantea procesos administrativos que conforman por las funciones de Planificación, Organización, ejecución y Control, que están entrelazadas e íntimamente relacionadas, por lo que definiremos cada uno ellos:

**a) Función de Planificación;** implica que se piense con antelación en sus objetivos y acciones, basando sus actos en algún método, plan o lógica. Planificar consiste en reflexionar sobre la naturaleza fundamental de la organización y decidir cómo conviene situarla o posicionarla en su entorno.

En las entidades públicas es el proceso de establecer la visión y misión de la organización, sus objetivos, políticas, programas y procedimientos.

**b) Función de la Organización;** es el proceso de ordenar y distribuir el trabajo, la autoridad y los recursos entre los miembros de una organización, de tal manera que estos puedan alcanzar los objetivos de la mejor manera.

**c) Función de Ejecución;** es la realización de actividades necesarias para el logro de los objetivos, es decir actuar o poner en acción.

**d) Función de Control;** la función de control implica, medir y corregir el desempeño personal y organizacional para asegurar que los acontecimientos se adecuen a los planes. Una organización se mide lo realizado a través de alguna actividad de control y se corrige la desviación, por medio de una acción correctiva.

La función de control está inmersa en la planificación, organización y ejecución. Los factores como cantidad, calidad, uso del tiempo y costo pueden servir como parámetros para que cualquier actividad sea controlada, con relación a todos o a alguno de ellos, también se puede emplear el control con respecto a funciones específicas, esto genera el control de personal, control financiero, control de producción, etc.

### 3.3 Evolución del Control Gubernamental

En noviembre de 1883 se sancionó la Ley de Organización del *Tribunal Nacional de Cuentas* que tenía el rango de Tribunal Supremo para el fenecimiento de las cuentas correspondientes a todos los ramos de la administración departamental y municipal. El referido tribunal era independiente sus funciones y atribuciones con la finalidad principal de controlar los fondos públicos.

En 1920 se hizo presente en Bolivia, al igual en otros países latinoamericanos, una misión de los Estados Unidos conocida como Kemmerer, esa misión era un reflejo del entonces nuevo *Sistema de Control Fiscal*, bajo Ley de 5 de mayo de 1928 que creó la Oficina de Contabilidad, Estadística y Control Fiscal, como Contraloría General, dependiente del Presidente de la República en ese entonces. Cuya función era el ejercicio de control fiscal a través de un Interventor que supervigilaba el examen y glosa de todas las cuentas.

En julio de 1990 se consolida y promulga la Ley 1178 de Administración y *Control Gubernamental*, integrado por los ocho sistemas. No obstante, el Sistema de Control Gubernamental está integrado por el Sistema de Control Interno que comprende los instrumentos de Control Previo y Posterior, y Sistema de Control Externo Posterior que se aplica por medio de las auditorías a las operaciones ya ejecutadas.

De acuerdo a la Constitución Política del Estado, se establecen las primeras exposiciones de Control Gubernamental a cargo de la Contraloría General del Estado (antes Contraloría General de la República).

Cabe hacer notar que el Sistema de Control Interno se encuentra normada mediante Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno, aprobado mediante Resolución N° CGR-1/070/2000 de fecha 21 de septiembre de 2000 y el Sistema de Control Externo Posterior también se encuentra normado mediante Normas de Auditoría Gubernamental, aprobado mediante Resolución CGE/094/2012 de fecha 27 de agosto de 2012, ambos emitidos por la Contraloría General del Estado en su calidad de Ente Rector del Sistema de Control Gubernamental.

### 3.4 Sistema de Control Gubernamental según la Ley 1178

El Sistema de Control Gubernamental es un conjunto de principios, políticas y normas, procesos y procedimientos que tiene el objetivo mejorar:

- ✓ La eficacia y eficiencia en la captación y uso de los recursos públicos y en las operaciones del Estado.
- ✓ La confiabilidad de la información generada sobre el uso de los recursos públicos.
- ✓ Los procedimientos para que toda autoridad y ejecutivo rinda cuenta oportuna de los resultados de su gestión.
- ✓ La capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo inadecuado de los recursos del Estado.

La ejecución del Control Gubernamental se ve afectada por la falta de información, alta rotación de personal, situación que principalmente en el marco de la Auditoría Gubernamental, y

emergente de los trabajos de auditoría se pueden establecer indicios de responsabilidad por la función pública (administrativa, ejecutiva, civil y penal).

### **3.5 Interrelación del Sistema de Control Gubernamental con los Sistema de Administración**

El Sistema de Control gubernamental se interrelaciona con todos los Sistemas Administrativos y Nacionales de la Ley 1178, siendo que los resultados y documentación emergente de cada una de ella constituye objeto de la auditoría gubernamental.

### **3.6 Marco Legal del Sistema de Control Gubernamental**

La Constitución Política del Estado, establece la existencia de la Contraloría General del Estado como una institución técnica que ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquellas en las que el Estado tenga participación o interés económico y está facultado para determinar indicios de Responsabilidad por la Función Pública. Asimismo, se constituye el Ente Rector del Sistema de Control Gubernamental.

La Ley 1178 de Administración y Control Gubernamental, establece que el control gubernamental se aplicará sobre el funcionamiento de los Sistemas de Administración de los recursos del Estado y que estará integrado por el Sistema de Control Interno y Externo Posterior.

El Decreto Supremo N° 23215, que aprueba el Reglamento para el ejercicio de las atribuciones de la Contraloría General del Estado, regula el ejercicio de las atribuciones conferidas por Ley como órgano rector del Control Gubernamental y autoridad superior de Auditoría del Estado.

La Resolución N° CGE/094/2012 aprueba los instrumentos normativos de la Auditoría Gubernamental.

### **3.7 Control Interno**

El informe COSO (Committee of Sponsoring Organización), publicado en 1992, universaliza el concepto de Control Interno: *“El Control Interno es un proceso compuesto por una cadena de acciones extendida a todas las actividades inherentes a la gestión, integradas a los procesos básicos de la misma e incorporadas a la infraestructura de la organización, bajo la responsabilidad de su consejo de administración y su máximo ejecutivo, llevado a cabo por estos y por todo el personal de la misma, diseñado con el objeto de limitar los riesgos internos y externos que afectan las actividades de la organización, proporcionando un grado de seguridad razonable en el cumplimiento de los objetivos de eficacia y eficiencias de las operaciones, de confiabilidad de la información financiera y de cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas, así como las iniciativas de calidad establecidas”.*

La naturaleza del control interno radica en el diseño e implantación de actividades, que aseguren la minimización de los riesgos en el cumplimiento de los objetivos institucionales, en un ambiente de control adecuado, contemplando una jerarquía acorde con la establecida para la estructura organizativa. Este proceso de control debe ser desarrollado y ejecutado, por personal en pleno ejercicio del criterio y juicio profesional, respetando el concepto de responsabilidad y para el aseguramiento y mejoramiento continuo de la calidad. De lo que resultan los siguientes principios:

- ✓ **Naturaleza de control interno;** constituye un proceso integrado a todos los procesos, técnicos y administrativos que conforman el accionar de las organizaciones públicas hacia el logro de sus objetivos específicos en concordancia con los planes generales de gobierno.
- ✓ **Calidad de Control Interno;** los procesos de diseño, implantación, funcionamiento y seguimiento del control interno de los entes públicos deben ajustarse a y orientarse hacia el concepto de calidad.
- ✓ **Responsabilidad;** es la obligación y la actitud de todo servidor público con independencia de su jerarquía dentro de una organización, de rendir cuentas por el destino de los recursos públicos que le fueron confiados, del rendimiento de su gestión y de los resultados logrados, no solo por una responsabilidad conferida, resultante del cargo ocupado, sino por la responsabilidad social asumida y convenida al aceptar un cargo público, lo cual implica, ineludiblemente, brindar una total transparencia a los actos públicos y sus efectos.
- ✓ **Jerarquía de los controles;** el control interno, por ser un proceso, se conforma por una encadenamiento de acciones particulares de los recursos humanos en todos los niveles de las organizaciones públicas que, además de sus interrelaciones funcionales, se articulan en una relación de jerarquía en concordancia con dichos niveles.

Los controles se pueden agrupar en dos grandes categorías con su respectivo orden jerárquico:

**Controles Directos**, se ubican en el siguiente orden jerárquico a) Gerenciales, b) Independientes y c) de procesamiento.

**Controles Generales**, comprenden aspectos inherentes a la estructura organizacional, el control por oposición de interés, la segregación de funciones y la salvaguarda de activos.

- ✓ **Criterio y juicio personal y profesional;** En toda organización pública la existencia de un marco estratégico sistematizado y normativo de las decisiones y operaciones debe entenderse en un sentido positivo. Estos elementos no deben constituirse en interferencias para la dinámica del rendimiento, razón por la cual la aplicación del criterio con base en el sentido común y el juicio personal y profesional para la revisión permanente de las regulaciones, deben ser reconocidos cuando resulten necesarios para el logro de los objetivos institucionales, bajo el concepto de eficiencia.

El control interno, lejos de ser un fin en sí mismo que interfiera el accionar de las organizaciones, es un medio más para el logro de objetivos. Por lo tanto, debe entenderse como un proceso que bajo la responsabilidad indelegable de la dirección superior, es ejecutado por ella misma y por todos y cada uno de los integrantes de la organización. El marco integrado de control consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- a) **Ambiente de control;** define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son, por lo tanto, determinantes de las conductas y los procedimientos organizacionales.

Los principales factores antes mencionados del ambiente de control se ubican: 1 filosofía y estilo de la dirección y la gerencia, 2 la integridad los valores éticos, 3 la competencia profesional, 4 atmosfera de confianza, 5 administración estratégica, 6 sistema organizativo, 7 asignación de autoridad y responsabilidades, 8 políticas de administración personal, 9 auditoría interna.

- b) Evaluación de riesgos;** el control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes, tanto derivados de la situación presente como del efecto de los cambios futuros que deben anticiparse por medio de sistemas de alerta tempranos, se identifica el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza y se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello, debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes, de manera de identificar los puntos débiles y los riesgos internos y externos que pueden afectar las actividades de la organización.
  
- c) Actividad de control;** el proceso de control interno involucra a todos los integrantes de una organización pública y es responsabilidad indelegable de su dirección superior. Esto implica que existe una actividad primaria y general de control, a cargo de aquellos y bajo la conducción de esta última, que consiste en el aseguramiento de la vigencia de los principios de control interno. Asimismo, comprende el monitoreo permanente del adecuado diseño, implantación y mantenimiento de un ambiente de control efectivo, para la minimización de los riesgos que pueden afectar los objetivos institucionales, dentro de un marco de aseguramiento permanente de la calidad y como base para el ejercicio de la responsabilidad.
  
- d) Información y comunicación;** se debe entender por información el producto resultante del análisis y la elaboración de datos operativos, financieros y de control provenientes del interior o exterior de la organización, integrados con un propósito específico de transmitir una situación existente, en términos de confiabilidad, oportunidad y utilidad, de modo que su usuario disponga de los elementos esenciales para la ejecución de sus tareas, sean estas operativas o gerenciales, comprendiendo la interrelación de sus responsabilidades con las del resto de los miembros de la institución y utilizándola como medio de retroalimentación hacia otros sectores o niveles.

En estas condiciones, la información contribuye al mejor cumplimiento de las responsabilidades individuales la coordinación del conjunto de actividades que desarrolla la organización para el logro de sus objetivos.

- e) Supervisión;** se define como la revisión de un trabajo; sin embargo en el contexto de control presentado en estas normas debe entenderse con mayor amplitud. En tal sentido constituye un proceso sistemático y permanente de revisión de todas las actividades que desarrolla una organización, sean éstas de gestión, de operación o control, incluyendo entonces, como objeto e integrándose, a la vez a las actividades de control.

Las organizaciones públicas deben mantener un nivel de excelencia y credibilidad elevado de sus procesos y productos / servicios, lo cual debe ser corroborado por los usuarios. Por ello, su plan estratégico debe considerar un sistema de gestión de la calidad, coordinada y eficiente, para todos sus productos o servicios.

## TEMA 4

### NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

#### 4.1 Introducción

Una norma es una regla que se debe seguir o a la que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc., y regla es todo aquello que ha de cumplirse por estar así convenido por una colectividad, estatuto, constitución o modo de ejecutar una cosa; razón que debe servir de medida y la que se han de ajustar las acciones para que resulten rectas.

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

#### 4.2 Definiciones

Las Normas de Auditoría Gubernamental constituyen el conjunto de normas y aclaraciones que definen pautas, técnicas metodológicas de la auditoría gubernamental en Bolivia, los cuales contribuyen al mejoramiento del proceso de la misma, en los entes sujetos a auditoría, por otra parte de la Contraloría General del Estado, las unidades de auditoría interna de las entidades públicas y los profesionales o firmas de auditoría o consultoría especializada.

Asimismo, constituyen instrumento para fortalecer y estandarizar el ejercicio profesional del auditor gubernamental y permiten la evaluación del desarrollo y resultado de su trabajo, con características técnicas básicas actualizadas, asegurando la calidad requerida por los avances de la profesión de la auditoría.

Las Normas de Auditoría Gubernamental, son de cumplimiento obligatorio para todos los auditores gubernamentales que realizan auditorías en las entidades sujetas a fiscalización, contempladas en los artículos 3 y 4 de la Ley 1178; también son de aplicación obligatoria para los auditores independientes ya sea que actúen en forma individual o asociada, así como para los profesionales de otras disciplinas y especialidades, que participen en el proceso de la auditoría gubernamental.

El 27 de agosto de 2012 fueron aprobadas las Normas Generales de Auditoría Gubernamental, mediante Resolución CGE/094/2012, después de mucha experiencia acumulada en el ejercicio de la auditoría, lo que hace preciso la revisión y aplicando a la realidad y a los nuevos tipos de trabajos que se requieren encarar en el ámbito del control gubernamental.

#### 4.3 Estructura de las Normas de Auditoría Gubernamental

Las Normas de Auditoría Gubernamental, están estructuradas de la siguiente forma:

##### a) Normas Generales

- ✓ Competencia
- ✓ Independencia
- ✓ Ética
- ✓ Diligencia profesional
- ✓ Control de calidad

- ✓ Ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales
- ✓ Relevamiento de información
- ✓ Ejecución
- ✓ Seguimiento

**b) Normas Específicas**

- ✓ Auditoría Financiera
- ✓ Auditoría Operacional
- ✓ Auditoría Ambiental
- ✓ Auditoría Especial
- ✓ Auditoría de Proyectos de Inversión Pública
- ✓ Auditoría de Tecnologías de la información y comunicación
- ✓ Para el ejercicio de la Auditoría Interna

**4.3.1 Competencia**

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

**4.3.2 Independencia**

Los auditores gubernamentales deben estar libres de impedimentos y prejuicios que puedan comprometer su imparcialidad u objetividad. Además, deben mantener una actitud y apariencia de independencia.

**4.3.3 Ética**

En el ejercicio de sus funciones, el auditor gubernamental debe regirse por el Código de Ética del auditor gubernamental emitido por la Contraloría General del Estado.

**4.3.4 Diligencia profesional**

Se debe ejercer el debido cuidado y diligencia profesional en la planificación, ejecución y comunicación de resultados del examen, así como en otras actividades que hacen a la labor de auditoría.

**4.3.5 Control de calidad**

Las organizaciones de auditoría deben implantar un sistema interno de control de calidad. Este sistema debe estar sujeto a revisiones periódicas internas y externas.

**4.3.6 Ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables y obligaciones contractuales**

El auditor gubernamental debe obtener una seguridad razonable sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales que resulten significativas para el logro de los objetivos de auditoría.

#### 4.3.7 Relevamiento de información

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

#### 4.3.8 Ejecución

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

#### 4.3.9 Seguimiento

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

Cabe hacer notar que las normas específicas están desarrolladas en los siguientes capítulos, excepto la del ejercicio de la auditoría interna.

### 4.4 Normas para el ejercicio de la auditoría interna

**Conformación de las Unidades de Auditoría Interna (UAI);** Todas las entidades públicas están obligadas a contar con una UAI, la misma que deberá ser estructurada de acuerdo al tamaño de la entidad, volumen de operaciones, etc.; pudiendo organizarse en el marco de la normativa vigente.

**Registro de la (el) Jefa (e) de las Unidades de Auditoría Interna;** El responsable de la Unidad de Auditoría Interna de las entidades públicas comprendidas en los artículos 3 y 4 de la Ley N° 1178; así como los responsables de la UAI de las mancomunidades conformadas por los gobiernos municipales deben contar con el registro correspondiente que estará a cargo de la Contraloría General del Estado. Al respecto, el proceso de inscripción debe sujetarse al Reglamento que emita el Órgano Rector del Sistema de Control Gubernamental.

**Ejercicio de la auditoría;** Para la aplicación de las presentes normas, en lo que corresponda, necesariamente deberán tomarse en cuenta las Normas Generales de Auditoría Gubernamental 210.

**Ejercicio de la auditoría interna;** La auditoría interna es una función de control interno posterior de la organización, que se realiza a través de una unidad especializada, cuyos integrantes no participan en las operaciones y actividades administrativas. Su propósito es contribuir al logro de los objetivos de la entidad mediante la evaluación periódica del control interno.

El auditor interno gubernamental en el ejercicio de sus funciones debe aplicar las Normas de Auditoría Gubernamental.

#### **4.4.1 Alcance de la auditoría interna**

Los auditores internos deben desarrollar sus actividades dentro del alcance establecido en el Artículo 15 de la Ley N° 1178 y sus decretos reglamentarios, que a continuación se describe:

*“La auditoría interna se practicará por una unidad especializada de la propia entidad, que realizará las siguientes actividades en forma separada, combinada o integral: evaluar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados a ellos; determinar la confiabilidad de los registros y estados financieros; y analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones; y analizar los resultados y la eficiencia de las operaciones. La unidad de auditoría interna no participará en ninguna otra operación ni actividad administrativa y dependerá de la máxima autoridad ejecutiva de la entidad, sea ésta colegiada o no, formulando y ejecutando con total independencia el programa de sus actividades.”*

*“Todos sus informes serán remitidos inmediatamente después de concluido a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada; y al Contraloría General del Estado”.*

#### **4.4.2 Declaración de propósito, autoridad y responsabilidad**

La (el) Jefa (e) de la Unidad de Auditoría Interna debe emitir anualmente, hasta el 15 de febrero de cada año, una declaración en la que se manifieste el propósito, autoridad y responsabilidad de la unidad. Esta declaración debe contar con el apoyo formal de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad.

También dicha declaración debe ser emitida inmediatamente después de la designación de la (el) Jefa (e) de la Unidad de Auditoría Interna o ante el cambio de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad.

#### **4.4.3 Relación interpersonal**

Los auditores internos deben poseer las aptitudes personales necesarias para relacionarse adecuadamente con el personal de la entidad.

#### **4.4.4 Planificación estratégica y programación de operaciones anual**

La (el) Jefa (e) de la Unidad de Auditoría Interna debe programar las actividades anuales sobre la base de la planificación estratégica de la unidad, considerando los recursos humanos, materiales y financieros disponibles.

#### **4.4.5 Planificación, supervisión y evidencia de auditoría**

La planificación, supervisión y acumulación de evidencias, debe realizarse conforme a la Norma de Auditoría Gubernamental específica.

#### **4.4.6 Comunicación de resultados**

La comunicación de resultados debe realizarse conforme a la Norma de Auditoría Gubernamental específica.

La(el) Jefa(e) de la UAI es responsable de la remisión de los informes de auditoría, inmediatamente después de concluidos y en forma simultánea, a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera, a la Máxima Autoridad Ejecutiva de la entidad, a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición y a la Contraloría General del Estado.

#### **4.5 Normas de Auditoría de Bolivia**

En el desarrollo de la auditoría gubernamental, se presentan aspectos no contemplados en las Normas de Auditoría Gubernamental, entonces deben ser de referencias técnica las norma emitidas por el Consejo Técnico Nacional de auditoría y Contabilidad del Colegio de Auditores de Bolivia, los cuales son:

- ✓ NA 1 (Normas Básicas de Auditoría de Estados Financieros)
- ✓ NA 2 (Normas Relativas a la Emisión del Dictamen)
- ✓ NA 3 (Planificación de Trabajo de Auditoría)
- ✓ NA 4 (Normas relativas a la emisión de Informes con Propósitos Tributarios)
- ✓ NA 5 (Documentos del Auditor)

#### **4.6 Normas Internacionales de Auditoría (NIA)**

Algunas Normas Internacionales de auditoría que se aplican frecuentemente en el trabajo de auditoría gubernamental, porque los aspectos que regulan, no están previstas en las NAG ni en Normativa boliviana.

Cabe aclarar que la NIA es expedida por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y desde 2005, por el Consejo de Normas y Declaraciones Internacionales de Auditoría (IIAASB), entre los más aplicables se citan a continuación:

##### **a) NIA 510 Trabajos iniciales – Saldos de apertura**

El propósito de esta Norma es dar pautas al auditor respecto a los saldos de apertura cuando los estados financieros son auditados por primera vez o cuando los estados financieros del año anterior han sido examinados por otro auditor. Estas pautas también deben ser tomadas en consideración por el auditor para tomar conocimiento de las contingencias y compromisos existentes al inicio del año.

El auditor debe tener suficiente conocimiento de que los saldos iniciales deben estar sustentados con documentación, políticas contables seguidas por la entidad y otros aspectos para determinar procedimientos de auditoría para concluir en qué tipo de dictamen a emitir.

## **b) NIA 610 Consideraciones del trabajo del auditor interno**

El auditor independiente es responsable de su opinión y de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría, gran parte del trabajo de auditoría interna puede ser útil al momento de realizar la información financiera. Cuyo propósito es orientar al auditor externo respecto a los criterios que debe considerar al evaluar el trabajo del auditor interno con objeto de hacer uso del mismo.

La relación entre auditoría interna y la auditoría externa, si bien los objetivos son diferentes, el interés primordial de la auditoría externa es, si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, no obstante cuando el auditor externo tiene intención de usar trabajo específico de auditoría interna, el auditor externo deberá evaluar y aplicar procedimientos de auditoría a dicho trabajo para confirmar su adecuación para propósitos del auditor externo.

## **c) NIA 620 Utilización del trabajo de un experto**

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el uso del trabajo de un experto como evidencia de auditoría.

Competencia y objetividad del experto, al planear el uso del trabajo de un experto, el auditor deberá evaluar la competencia profesional del experto. Esto implicará considerar:

- (a) la certificación o licencia profesional, o membresía del experto en, un órgano profesional apropiado: y
- (b) experiencia y reputación del experto en el campo en que el auditor está buscando evidencia de auditoría.

Con referencia a un experto en el dictamen del auditor, cuando emite un dictamen sin salvedad, el auditor no debería referirse al trabajo de un experto. Dicha referencia podría ser malentendida como una calificación de la opinión del auditor o una división de la responsabilidad, ninguna de las cuales es la intención.

### TEMA 5

#### AUDITORIA FINANCIERA

##### 5.1 Introducción

Los usuarios internos y externos de los estados financieros requieren información con opinión de terceros a efectos de su confiabilidad en la información contenida de los mismos, por otra parte, los servidores públicos deben rendir cuenta de su gestión a la sociedad. En este sentido, los servidores públicos, los legisladores y los ciudadanos en general desean y necesitan saber, no sólo si los recursos públicos han sido administrados correctamente y de conformidad con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, sino también de la forma y resultado de su aplicación, en términos de eficacia, eficiencia, economía y efectividad.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

##### 5.2 Definición

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

- a) Emitir una opinión independiente respecto a si los estados financieros de la entidad auditada presentan razonablemente en todo aspecto significativo, de acuerdo con las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Integrada, la situación patrimonial y financiera, los resultados de sus operaciones, los flujos de efectivo, la evolución del patrimonio neto, la ejecución presupuestaria de recursos, la ejecución presupuestaria de gastos, y los cambios en la cuenta ahorro – inversión – financiamiento.
- b) Determinar si: i) la información financiera se encuentra presentada de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente; ii) la entidad auditada ha cumplido con requisitos financieros específicos; y iii) el control interno relacionado con la presentación de estados financieros ha sido diseñado e implementado para lograr los objetivos.

##### 5.3 Objetivo

El objetivo de la auditoría financiera es emitir una opinión independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros si fueron preparados de acuerdo a Principios de Contabilidad Integrada.

##### 5.4 Objeto

El objeto de la auditoría financiera constituye toda la documentación utilizada para su ejecución, según el Título III, Capítulo III, punto 1., de las Normas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada, "Las entidades del Sector Público muestran, a través de los Estados Financieros Básicos y Complementarios su situación presupuestaria, financiera y patrimonial".

Estados Financieros Básicos del sector público son:

## Anexo I

- ✓ Balance General.
- ✓ Estado de Resultados.
- ✓ Estado de Flujo de Efectivo.
- ✓ Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
- ✓ Estado de Ejecución del Presupuesto de Recursos.
- ✓ Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos.
- ✓ Cuenta Ahorro - Inversión - Financiamiento.

Estados Financieros Complementarios: son todos aquellos que detallan o analizan la información contenida en los estados financieros básicos, entre otros se mencionan los siguientes:

- ✓ Estado de movimientos de Activos Fijos.
- ✓ Inventario de existencias o almacenes.
- ✓ Conciliación de cuentas bancarias y detalle de Deudores y Acreedores.

### 5.5 Etapas

La auditoría financiera comprende las tres etapas que son: Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados.

#### 5.5.1 Planificación

Las entidades públicas presentan diferentes actividades, operaciones, organizaciones, sistemas de información, sistemas de control, etc., por lo que cada trabajo de auditoría debe tener en cuenta las características propias de cada una de ellas y determinar los distintos riesgos que pueden presentarse.

Para que todos los trabajos, una vez finalizados, cubran los objetivos y riesgos específicos de cada entidad es indispensable un proceso de planificación que identifique los pasos y métodos para alcanzar los resultados esperados en forma eficaz y eficiente.

Los objetivos de la planificación de la auditoría son:

- ✓ Definir la naturaleza de los procedimientos a ser utilizados conjuntamente con su oportunidad y extensión.
- ✓ Determinar los recursos y tiempos necesarios para desarrollar los procedimientos definidos.
- ✓ Relacionar los procedimientos con los tiempos determinados para poder efectuar el seguimiento de las tareas y cumplir con los plazos legales de emisión del informe correspondiente.

La planificación representa el plan general para la auditoría. Inicialmente, se deben realizar actividades que permitan tener una visión total y global acerca de la entidad en su conjunto. Dentro de esta etapa pueden identificarse los siguientes pasos:

- ✓ Comprensión de las actividades de la entidad.
- ✓ Realización de un análisis de planificación.
- ✓ Determinación de los niveles de significatividad.
- ✓ Identificación de los objetivos críticos.
- ✓ Evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control.
- ✓ Determinación del riesgo de control a nivel institucional.

## Anexo I

Así, durante el análisis efectuado se identifican aquellas áreas en las que pondremos un especial interés y mayor énfasis de trabajo (unidades operativas, corrientes de información, rubros contables, etc.). Una vez identificadas dichas áreas, se efectúan actividades de planificación adicionales que determinarán el enfoque específico para cada una de ellas. Dentro de esta segunda etapa y ya para cada componente identificado, se realizan los siguientes pasos:

- ✓ Evaluación del riesgo inherente por componente.
- ✓ Evaluación del riesgo de control por componente.
- ✓ Preparación del programa de trabajo para probar el control interno.
- ✓ Preparación del programa de trabajo para procedimientos sustantivos.
- ✓ Preparación del memorándum de programación de auditoría (MPA).
- ✓ Aprobación del memorándum de programación y los programas de trabajo específicos para cada componente.

La información obtenida durante la planificación debe ser organizada y ordenada de manera tal que sirva principalmente como un instrumento de trabajo para planificar las siguientes etapas debiendo resumir el plan final en un documento denominado "Memorándum de Programación de Auditoría (MPA), que será comunicado a todos los miembros del equipo de auditoría formado para la realización del trabajo, con la finalidad de que cada integrante tenga un buen entendimiento de la entidad y de su propio papel en la auditoría. (Ver anexo I)

### 5.5.2 Ejecución

En esta segunda etapa de la auditoría financiera, se aplica las técnicas y procedimientos de auditoría, contenidas en el Programa de Trabajo para obtener evidencia suficiente y competente.

La evidencia como base razonable para fundamentar la opinión y las conclusiones de El trabajo del auditor gubernamental consiste, en gran parte, en obtener y examinar la evidencia relativa a las afirmaciones contenidas en los estados financieros para emitir su opinión con base en la misma.

Asimismo los responsables de la emisión de la información financiera contienen afirmaciones que son declaraciones de la gerencia de la entidad que se incluyen en los estados financieros que pueden ser explícitas o implícitas, y se clasifican de acuerdo con las siguientes categorías:

- ✓ Existencia u ocurrencia.
- ✓ Integridad.
- ✓ Propiedad o exigibilidad.
- ✓ Valuación.
- ✓ Presentación y revelación.

La evidencia que respalda dichas afirmaciones está constituida principalmente por la información contable y otra información de fuente diferente que la corrobore. Para que la evidencia sea competente, debe ser tanto válida como relevante.

La evidencia es válida si la misma ha sido obtenida en cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) De fuentes independientes a la entidad auditada.

## Anexo I

- b) Cuando la evidencia ha sido obtenida directamente por el auditor gubernamental, por ejemplo, a través de recuentos físicos, observación, cálculos e inspección, etc.
- c) De documentación original.
- d) Cuando la contabilidad y los estados financieros han sido elaborados bajo condiciones satisfactorias de control interno.

La evidencia es relevante cuando existe una conexión lógica entre el propósito u objetivo del procedimiento de auditoría que fue diseñado para ser aplicado y la afirmación bajo examen. Por lo señalado, un determinado tipo de procedimiento de auditoría puede proveer evidencia relevante para ciertas afirmaciones, pero no para otras.

La evidencia es suficiente si basta para sustentar la opinión del auditor gubernamental, para ello debe ejercitar su juicio profesional con el propósito de determinar la cantidad y tipo de evidencia necesarios. Al respecto, el auditor gubernamental no necesita examinar toda la información disponible para alcanzar una conclusión razonable. Sin embargo, la suficiencia de la evidencia debe permitir a terceras personas arribar a la misma conclusión a la que ha llegado el auditor gubernamental.

Las evidencias de auditoría pueden clasificarse como sigue:

**Testimoniales.** Obtenidas mediante entrevistas, declaraciones, encuestas (confirmaciones), etc., debiendo constar las mismas en un documento escrito.

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

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

**Analíticas.** Desarrolladas a través de cálculos, estimaciones, comparaciones, estudios de índices y tendencias, investigación de variaciones y operaciones no habituales.

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

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

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

Los papeles de trabajo deben contener:

- a) Los objetivos, alcance y procedimientos, incluyendo cualquier criterio de muestreo utilizado;

## Anexo I

- b) La documentación del trabajo realizado para sustentar conclusiones y juicios significativos, incluyendo descripciones de las transacciones y registros examinados que permitan a un auditor gubernamental experimentado, examinar las mismas transacciones y registros;
- c) Las recomendaciones, de corresponder;
- d) La evidencia de las revisiones de supervisión realizadas sobre el trabajo efectuado; y
- e) Los requisitos técnicos mínimos como ser: nombre de la entidad, propósito de la cédula, referencias, correferencias, fecha y rúbrica del auditor responsable.

Los papeles de trabajo son propiedad de la organización de auditoría. Su organización debe adoptar procedimientos para la custodia y conservación de los papeles de trabajo, debiendo ser protegidos para evitar la revelación no autorizada de su contenido y mantenerlos, como mínimo, por el período de tiempo establecido por el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables o por la Contraloría General del Estado, el plazo que resulte mayor.

### 5.5.3 Comunicación de Resultados

Como resultado de la auditoría financiera, se debe emitir el informe respectivo, cuya opinión deberá estar sustentada en forma suficiente, competente y pertinente por las evidencias acumuladas y contenidas en los papeles de trabajo.

Durante el desarrollo de esta auditoría pueden ser halladas evidencias que den lugar a la emisión de otros informes en forma independiente. Dichos informes comprenden las debilidades materiales en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y del control interno, como así también, los indicios de responsabilidad establecidos por el auditor interno. Estos informes deben ser emitidos por separado porque no necesariamente afectan a la confiabilidad de los registros y estados financieros. Por otra parte, los plazos de presentación y el contenido de estos informes son distintos al informe sobre confiabilidad.

Si durante la auditoría han surgido elementos de juicio que significan fallas de control interno independientemente de su efecto en los estados éstas deben ser mencionadas en un informe presentado por separado donde consten dichos hallazgos debiendo manifestar también, las conclusiones, las recomendaciones correspondientes y la opinión del sector involucrado o los funcionarios responsables.

Adicionalmente, si los hallazgos derivan en alguna de las responsabilidades tipificadas es conveniente que se emita un informe independiente sobre dichos hallazgos. Este informe debidamente sustentado tendrá que ser sometido a aclaración, haciéndose conocer al máximo ejecutivo de la entidad y a las personas presuntamente involucradas para que éstos presenten por escrito sus aclaraciones y justificativos, anexando la documentación sustentatoria. Del análisis de estos últimos surgirá un informe complementario del auditor interno que será enviado a la Contraloría General de la República junto al informe preliminar y a las opiniones legales respectivas.

Los informes mencionados anteriormente deben ser remitidos inmediatamente después de concluidos a la máxima autoridad colegiada, si la hubiera, a la máxima autoridad del ente que ejerce tuición sobre la entidad auditada y a la Contraloría General del Estado.

## Anexo I

### Contenido del informe

El informe estándar (sin salvedades) sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros deberá contener los siguientes párrafos:

**a) Párrafo introductorio;** incluye:

- ✓ La identificación de los registros y estados financieros examinados.
- ✓ La declaración de que la información financiera sujeta a examen es responsabilidad del máximo ejecutivo de la entidad.
- ✓ La declaración de que la responsabilidad del auditor interno es expresar una opinión sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros.

**b) Párrafo de alcance;** incluye las siguientes declaraciones:

- ✓ Que la auditoría se condujo de acuerdo con las Normas de Auditoría Gubernamental.
- ✓ Que las Normas de Auditoría Gubernamental exigen una planificación y ejecución de la auditoría para obtener razonable seguridad de que los estados financieros están libres de errores o irregularidades importantes.
- ✓ Que las evidencias fueron examinadas en base a pruebas selectivas.
- ✓ Que se evaluaron las Normas Básicas del Sistema de Contabilidad Gubernamental Integrada y las estimaciones significativas realizadas por la administración de la entidad.
- ✓ Que se evaluó la presentación de los estados financieros en su conjunto.
- ✓ Que el auditor gubernamental considera que el examen realizado le proporciona una base razonable para emitir su opinión.

**c) Párrafo de opinión;** Incluye una opinión respecto a si los registros y estados financieros presentan confiablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera de la entidad a la fecha del balance general, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el período terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios y Normas dictadas por el Órgano Rector del Sistema de Contabilidad Integrada o con los principios de contabilidad generalmente aceptados, si fuera el caso.

Los errores o irregularidades contables cuantificables detectados como resultado del examen deben ser traducidos en ajustes propuestos por la auditoría interna. Estos ajustes, si no son aceptados, darán origen a salvedades que de tratarse de importes muy significativos originarán una opinión desfavorable o adversa sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros examinados.

Si las fallas de control contable halladas implican salvedades por inexistencia de documentación respaldatoria, falta de integraciones o falta de las conciliaciones de cuentas correspondientes que no permiten verificar las afirmaciones presentadas en los estados financieros y el auditor interno no pudo validar los saldos respectivos por procedimientos alternativos, existirán limitaciones en el alcance que afectarán la opinión sobre la confiabilidad y el párrafo de alcance respectivo, tal limitación si es muy significativa dará lugar a una abstención de opinión sobre la confiabilidad evaluada.

Si existe imposibilidad de aplicar las Normas de Auditoría Gubernamental que se consideran convenientes, el auditor interno deberá exponer dicha limitación en el alcance siempre que no haya podido verificar los objetivos previstos mediante la aplicación de otros procedimientos alternativos. Cuando las circunstancias obligan al auditor gubernamental a apartarse del informe estándar o sin salvedades deberá emitir los siguientes tipos de opinión, tal como lo establece la Norma de Auditoría Gubernamental N° 225 para auditorías financieras.

## Anexo I

- ✓ **Con salvedades:** Cuando se han comprobado desviaciones a los principios de contabilidad y/o limitaciones al alcance del trabajo que no afectan de manera sustancial la presentación confiable de los registros y estados financieros en su conjunto, pero que tales desviaciones y/o limitaciones son significativas con relación a los niveles de importancia relativa establecidos.
- ✓ **Adversa o negativa:** Cuando se determina que las desviaciones en la aplicación de los principios y normas dictadas por el Organismo Rector del Sistema de Contabilidad Integrada o, en su caso, los principios de contabilidad generalmente aceptados, afectan de manera sustancial la confiabilidad de los registros y estados financieros en su conjunto.
- ✓ **Abstención:** Cuando existan significativas limitaciones al alcance del trabajo que no permitan al auditor gubernamental emitir un juicio profesional sobre la confiabilidad de los registros y estados financieros en su conjunto.

Toda vez que se emita una opinión con salvedades, adversa o una abstención de opinión, deberá señalarse en párrafos separados que precedan al de opinión, la naturaleza de la salvedad y/o limitación que dieron lugar a la misma, así como, de ser posible, sus efectos sobre los estados financieros.

### ✓ **Párrafo de énfasis**

En algunas circunstancias el auditor gubernamental, sin afectar su opinión, desea enfatizar ciertos aspectos relacionados con los registros y estados financieros que considera son de interés para los usuarios. Información aclaratoria de esta naturaleza se presentará en un párrafo separado seguidamente al párrafo de opinión. Como por ejemplo:

- Cuando la falta de elementos de juicio está sujeta a hechos futuros sobre acontecimientos no registrados por la entidad, el auditor interno deberá exponer dicha situación en un párrafo de explicación a continuación de la opinión sobre la confiabilidad. Esta situación no modificará la opinión que el auditor obtuvo como resultado de la auditoría realizada.
- En este párrafo se debe hacer mención a los informes adicionales que se hayan emitido o se deban emitir sobre las fallas de control interno y las responsabilidades presuntas detectadas. Dichos informes surgen como consecuencia de la auditoría para la determinación de la confiabilidad sobre los registros y estados financieros.
- Debe mencionarse en este párrafo que el examen ha sido realizado en ejercicio de la función de auditores internos de la entidad y como resultado del mismo se emite el informe para uso exclusivo de la máxima autoridad de la entidad, organismos que ejercen la tuición de dicha entidad, la Contraloría General de la República y la Contaduría General del Estado.
- Adicionalmente, se hará referencia a si los estados financieros surgen o no de registros contables legalizados.

Las deficiencias significativas con sus atributos de condición, criterio, causa y efecto, y sus respectivas recomendaciones (orientadas a eliminar las causas) resultantes del estudio y evaluación del control interno, relacionadas principalmente con el sistema contable, deben reportarse en un informe de evaluación del control interno.

## **Anexo I**

### **NOMBRE DE LA ENTIDAD**

### **NOMBRE DE LA AUDITORIA**

## **MEMORANDUM DE PLANIFICACION DE AUDITORIA**

### **CONTENIDO**

- 1 TERMINOS DE REFERENCIA
  - 1.1 Naturaleza del Trabajo de Auditoría
  - 1.2 Objetivo
  - 1.3 Objeto
  - 1.4 Tipos de Informes a emitir
  - 1.5 Alcance de la revisión
  - 1.6 Responsabilidad del equipo de auditoría
- 2 COMPRENSION DE LAS ACTIVIDADES DE LA ENTIDAD
  - 2.1 Antecedentes
  - 2.2 Ordenamiento jurídico administrativo aplicable
  - 2.3 Operaciones y prácticas significativos
- 3 SISTEMA DE INFORMACIÓN FINANCIERA CONTABLE
- 4 AMBIENTE DE CONTROL
  - 4.1 Filosofía de la dirección
  - 4.2 Integridad y valores éticos
  - 4.3 Competencia Profesional
  - 4.4 Atmósfera de confianza
  - 4.5 Administración Estratégica
  - 4.6 Sistema Organizativo
  - 4.7 Asignación de autoridad y responsabilidad
  - 4.8 Políticas de administración de personal
  - 4.9 Auditoría Interna
- 5 ANALISIS DE PLANIFICACION
  - 5.1 Análisis Vertical
  - 5.2 Análisis Horizontal
  - 5.3 Ratios
- 6 ENFOQUE DE AUDITORIA
- 7 IMPORTANCIA RELATIVO O SIGNIFICATIVIDAD
- 8 RIESGO DE AUDITORIA
  - 8.1 Riesgo Inherente
  - 8.2 Riesgo de Control
  - 8.3 Riesgo de Detección
- 9 MUESTREO
- 10 TRABAJOS REALIZADOS POR LA UNIDAD DE AUDITORIA INTERNA Y FIRMAS DE AUDITORIA EXTERNA
- 11 ADMINISTRACION DEL TRABAJO
  - 11.1 Equipo de auditores
  - 11.2 Tiempos estimado
  - 11.3 Costo estimado
- 12 PROGRAMAS DE TRABAJO
- 13 APROBACION DEL MEMORANDUM DE PLANIFICACION DE AUDITORIA

## TEMA 6

### AUDITORIA OPERACIONAL

#### 6.1 Introducción

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implementando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

#### 6.2 Definición

La auditoría operacional es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia con el propósito de expresar una opinión independiente, de forma individual o en conjunto, sobre la eficacia de los sistemas de administración y control interno; eficacia, eficiencia, economía de las operaciones y/o de la evaluación de la efectividad.

Con base en el informe de auditoría operacional en el que se califique la gestión como deficiente o negligente, el Contralor General del Estado podrá emitir el Dictamen de Responsabilidad Ejecutiva

**Eficacia:** es la capacidad de lograr los objetivos establecidos en un periodo de tiempo determinado, independientemente de los costos invertidos. En términos generales, el índice de eficacia es la relación entre los resultados logrados y el objetivo previsto.

**Eficiencia:** debe ser entendida como la relación entre los recursos invertidos y los resultados obtenidos, cuyo resultado debe aproximarse a un índice de eficiencia establecido por la entidad o a un indicador externo aplicable. En el caso de que no se puedan contar con índices externos apropiados para evaluar la gestión de la entidad auditada, el auditor puede elaborar índices en base al desempeño de la propia entidad en gestiones anteriores.

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

**Efectividad:** es la evaluación del impacto que tienen las acciones de las entidades públicas en beneficio de la sociedad. El índice aplicable es la relación de impacto logrado sobre impacto requerido.

### **6.3 Objetivo**

El objetivo de la auditoría operacional es emitir una opinión independiente sobre: **1** la eficacia de los sistemas de administración y control interno y **2** eficacia, eficiencia, economía de las operaciones y/o de la evaluación de la efectividad. De forma individual o en conjunto.

### **6.4 Objeto**

El objeto de la auditoría operacional constituye la documentación administrativa y operativa, que respalda las operaciones y actividades relacionadas con el o los objetivos definidos, por ejemplo, para una auditoría operativa a una Unidad o Área, entonces el objeto será la documentación que emite la misma y los mismos procesos y procedimientos.

### **6.5 Etapas**

De la misma forma, la auditoría operacional comprende las tres etapas que son: Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados.

#### **6.5.1 Planificación**

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

En la etapa de planificación, deben definirse los objetivos, objeto, alcance, metodología, normativa a considerar durante el desarrollo de la misma. Asimismo, el auditor gubernamental debe obtener comprensión de las actividades, operaciones que serán objeto de auditoría y otros.

Como resultado del proceso de planificación, se debe elaborar el Memorándum de Planificación de Auditoría, cuyo documento no puede tener un carácter rígido, a efectos de que durante el proceso del desarrollo de la auditoría pueda ser modificado y complementado.

#### **6.5.2 Ejecución**

En esta segunda etapa de la auditoría operacional, se aplican las técnicas y procedimientos de auditoría, contenidas en el Programa de Trabajo para obtener evidencia suficiente y competente como base razonable para sustentar las conclusiones del auditor gubernamental. Es decir, en esta etapa se preparan y/u obtienen los papeles de trabajo.

#### **6.5.3 Comunicación de Resultados**

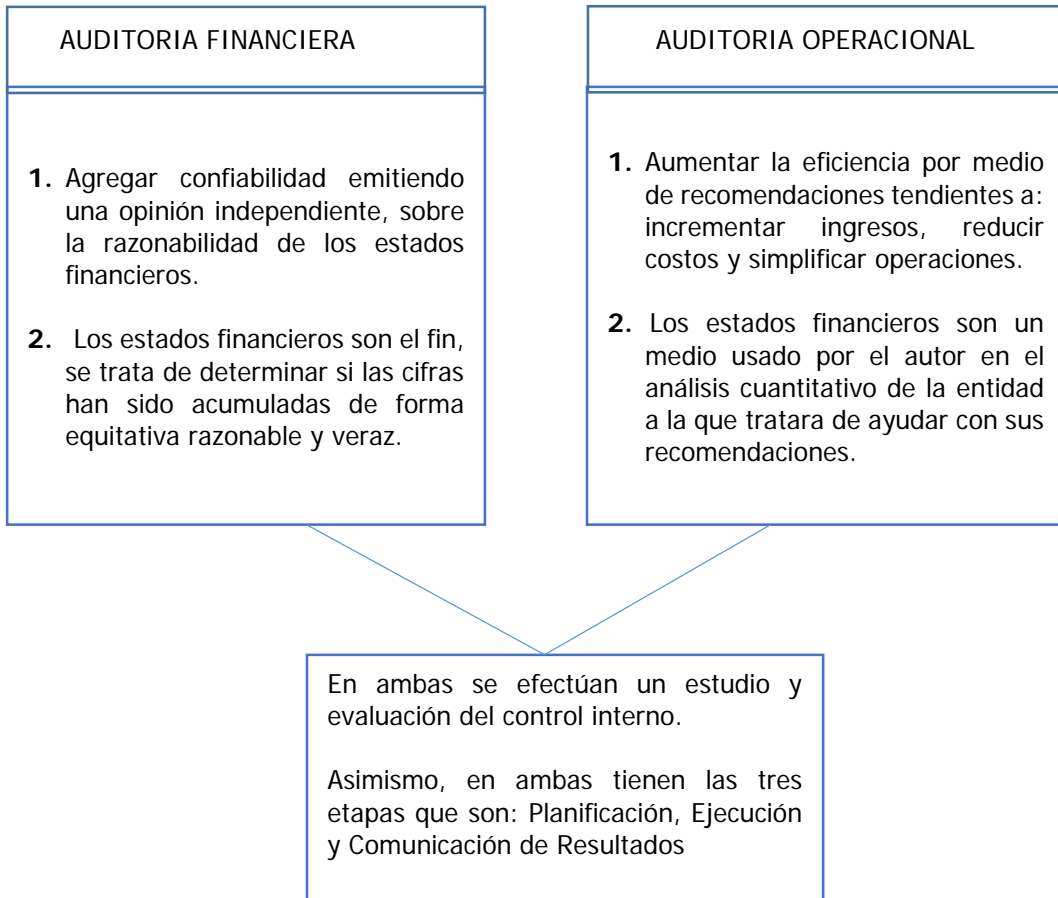
El informe de auditoría operacional debe ser escrito y presentar el siguiente contenido:

- ✓ Los antecedentes de la auditoría operacional.
- ✓ Los objetivos, objeto, alcance, metodología y normativa empleada.
- ✓ Exponer los logros significativos de la administración, los comentarios del área o unidad auditada.

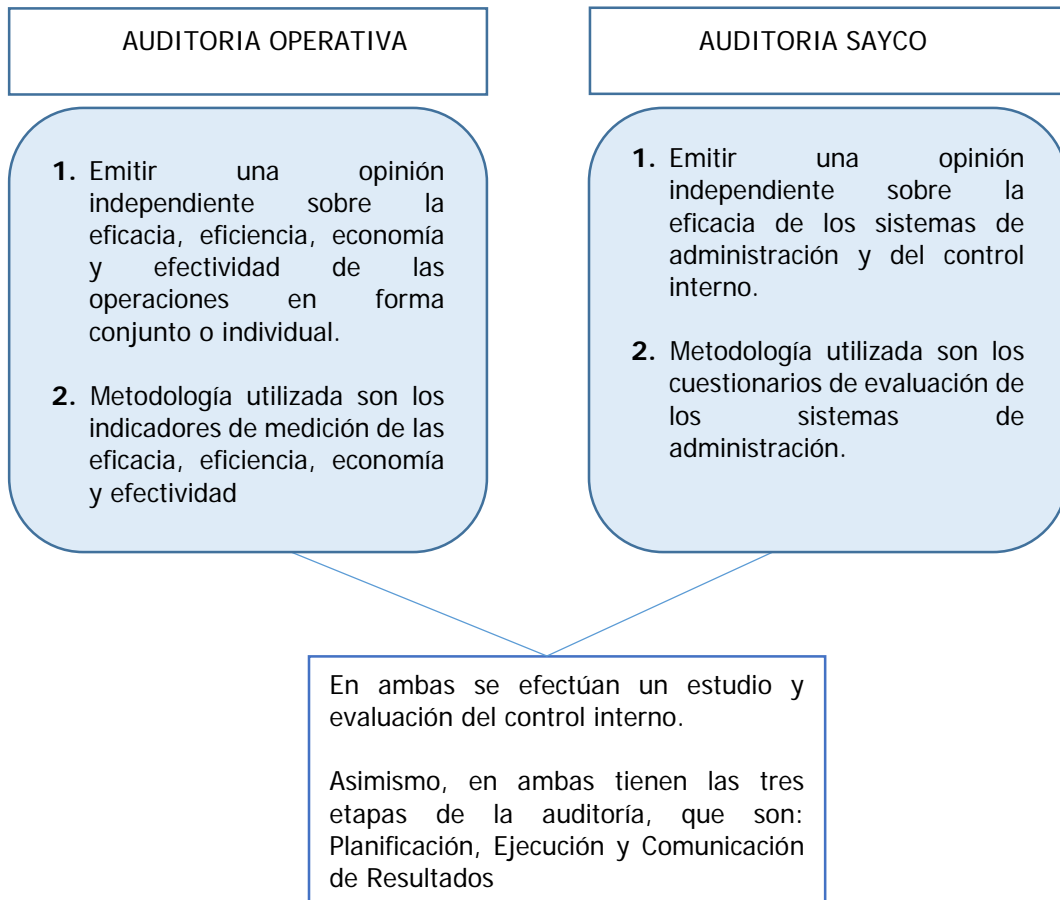
- ✓ Exponer los hallazgos significativos de auditoría, compuesto por atributos (condición, criterio, causa y efecto), la recomendación y la conclusión respecto del objetivo de auditoría.
- ✓ Si corresponde, se debe hacer referencia a las auditorías especiales que hubieran iniciado por alguna situación evidenciada en la auditoría operacional o a los informes de auditoría especial emergentes de la misma.

Estos informes de auditoría operacional deben tener las siguientes características: Objetivos, verás, convincente y completo.

### AUDITORIA FINANCIARA VS. AUDITORIA OPERACIONAL



## AUDITORIA OPERACIONAL VS. AUDITORIA SAYCO



## TEMA 7

### AUDITORIA AMBIENTAL GUBERNAMENTAL

#### 7.1 Introducción

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

#### 7.2 Definición

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

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

Son tres los subtipos de auditoría ambiental, los cuales varían en sus propósitos y en lo que examinan específicamente. Los subtipos de auditoría ambiental son los siguientes: auditoría de un sistema de gestión ambiental, auditoría de desempeño ambiental y auditoría de Resultados de la gestión ambiental.

La auditoría de un sistema de gestión ambiental tiene el propósito de determinar la eficacia del mismo. La eficacia se entiende como la capacidad de un sistema para asegurar el logro de los fines de la gestión ambiental considerada. La auditoría de desempeño ambiental tiene como propósito evaluar la manera en que una entidad o entidades han implementado, realizado o ejecutado la gestión ambiental que se considere.

#### 7.3 Objetivo

Los objetivos de la auditoría ambiental dependen de los subtipos que son:

a) Auditoría de la gestión ambiental que puede ser realizada con los siguientes propósitos:

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

b) Auditoría de desempeño ambiental y

c) Auditoría de resultados de la gestión ambiental.

#### 7.4 Objeto

El objeto de la auditoría ambiental se define como la materia o asunto que se examina. La opinión independiente que se emita se referirá a ese objeto. Cada subtipo de auditoría

ambiental considera objetos de examen específicos. Una auditoría de un sistema de gestión ambiental, considera un sistema de gestión ambiental. La auditoría de desempeño ambiental examina las acciones asociadas a la gestión ambiental. La auditoría de resultados de la gestión ambiental examina los logros de la gestión ambiental y/o el estado ambiental.

## **7.5 Etapas**

Como toda auditoría, comprende las tres etapas que son: Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados.

### **7.5.1 Planificación**

La auditoría ambiental se debe planificar en forma metodológica, para alcanzar eficientemente sus objetivos.

### **7.5.2 Ejecución**

En esta segunda etapa de la auditoría ambiental, se aplica las técnicas y procedimientos de auditoría, contenidas en el Programa de Trabajo para obtener evidencia suficiente y competente como base razonable para sustentar la opinión del auditor gubernamental.

### **7.5.3 Comunicación de Resultados**

El informe de auditoría ambiental debe ser escrito y presentar el siguiente contenido:

- ✓ Los antecedentes de la auditoría ambiental.
- ✓ Los términos de auditoría (objetivo y alcance general), los objetivos específicos y los alcances específicos. En el alcance se debe especificar que la auditoría ambiental se realizó de acuerdo con las presentes normas.
- ✓ Los métodos y criterios efectivamente utilizados, explicando los eventuales cambios de lo determinado en la planificación específica de la auditoría ambiental.
- ✓ Los resultados de la auditoría ambiental, conformados por el hallazgo de auditoría, compuesto por atributos (condición, criterio, causa y efecto) y la recomendación y la conclusión respecto del objetivo específico.
- ✓ Las correspondientes a los objetivos generales de la auditoría ambiental.
- ✓ Si corresponde, se debe hacer referencia a las auditorías especiales que hubieran iniciado por alguna situación evidenciada en la auditoría ambiental o a los informes de auditoría especial emergentes de la misma.

Los informes de auditoría ambiental deben tener las siguientes características: Objetivos, claros, conciso y completo, como ejemplo se tiene la siguiente estructura:

## CONTENIDO DE UN INFORME DE AUDITORÍA AMBIENTAL

1. ANTECEDENTES
2. OBJETIVOS Y ALCANCES DE LA AUDITORIA
  - 2.1 Objetivo General
  - 2.2 Objetivos específicos
  - 2.3 Alcance específico del examen
    - 2.3.1 Objeto de examen
    - 2.3.2 Subtipo de auditoría ambiental
    - 2.3.3 Instrumentos normativos aplicables
    - 2.3.4 Sujeto de examen
    - 2.3.5 Periodos de la gestión ambiental examinados en la auditoría
    - 2.3.6 Profundidad y enfoque del trabajo de auditoría
    - 2.3.7 Criterios y métodos empleados
3. RESULTADOS DE LA AUDITORÍA
  - 3.1 Hallazgo correspondiente a la efectividad respecto de las gestiones asociadas a la implementación de un sistema para tratar las aguas residuales del municipio de La Playa Verde.
    - 3.1.1 Información de las empresas prestadoras del servicio de agua potable y alcantarillado sanitario que no fueron sujeto de auditoría
      - 3.1.1.1 Recopilación de documentos y estudios relacionados
    - 3.1.2 Condición del hallazgo
      - 3.1.2.1 Ministerio de Medio Ambiente y Agua - Viceministerio de Agua Potable y Saneamiento Básico
      - 3.1.2.2 Gobierno Autónomo Departamental de La Playa Verde
      - 3.1.2.3 Autoridad de Fiscalización y Control Social de Agua Potable y Saneamiento Básico
      - 3.1.2.4 Gobierno Autónomo Municipal de La Playa Verde
    - 3.1.3 Efecto del hallazgo
    - 3.1.4 Causas del hallazgo y recomendaciones asociadas.
  - 3.2 Hallazgo correspondiente a la efectividad de las acciones de control sobre descargas industriales
    - 3.2.1 Condición del hallazgo
    - 3.2.2 Efecto del hallazgo
    - 3.2.3 Causas del hallazgo y recomendaciones asociadas.
  - 3.3 Hallazgo correspondiente a la efectividad de las gestiones para clasificar los cuerpos de agua de la cuenca del río La Playa Verde
    - 3.3.1 Condición del hallazgo
      - 3.3.1.1 Gobierno Autónomo Departamental de La Playa Verde
      - 3.3.1.2 Gobierno Autónomo Municipal de La Playa Verde
      - 3.3.1.3 Gobierno Autónomo Municipal de Mesopotamia
    - 3.3.2 Efecto del hallazgo
    - 3.3.3 Causas del hallazgo y recomendaciones asociadas
  - 3.4 Hallazgo correspondiente a la efectividad las acciones referidas al control sanitario de verduras y hortalizas frescas
    - 3.4.1 Condición del hallazgo
      - 3.4.1.1 Servicio Nacional de Sanidad Agropecuaria e Inocuidad Alimentaria
      - 3.4.1.2 Gobierno Autónomo Municipal de La Playa Verde
      - 3.4.1.3 Gobierno Autónomo Municipal de Mesopotamia
    - 3.4.2 Efecto del hallazgo
    - 3.4.3 Causas del hallazgo y recomendaciones asociadas

- 3.5 Hallazgo correspondiente a la efectividad de las acciones asociadas al control de la salud de los grupos expuestos
    - 3.5.1 Condición del hallazgo
      - 3.5.1.1 Servicio Departamental de Salud
      - 3.5.1.2 Gobierno Autónomo Municipal de Mesopotamia
    - 3.5.2 Efecto del hallazgo
    - 3.5.3 Causas del hallazgo y recomendaciones asociadas
  - 3.6 Consecuencias reales y riesgos potenciales, comunes a los objetivos específicos planteados
    - 3.6.1 Evaluación del ecosistema afectado
      - 3.6.1.1 Físicoquímica-bacteriológica
        - 3.6.1.1.1 Metodología
        - 3.6.1.1.2 Resultados
      - 3.6.1.2 Toxicológica
        - 3.6.1.2.1 Metodología
        - 3.6.1.2.2 Resultados
        - 3.6.1.2.3 Riesgos potenciales asociados a la contaminación toxicológica
      - 3.6.1.3 Microbiológica
        - 3.6.1.3.1 Marco normativo microbiológico y criterios de calidad para el uso de aguas residuales en riego.
        - 3.6.1.3.2 Marco normativo microbiológico para productos de consumo humano.
        - 3.6.1.3.3 Metodología
        - 3.6.1.3.4 Resultados
        - 3.6.1.3.5 Riesgos potenciales asociados a la contaminación microbiológica.
4. CONCLUSIONES DE LA AUDITORÍA AMBIENTAL

## TEMA 8

### AUDITORIA ESPECIAL

#### 8.1 Introducción

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implantando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

#### 8.2 Definición

La auditoría especial, es la acumulación y examen sistemático y objetivo de evidencia, con el propósito de expresar una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública.

El establecimiento de indicios de responsabilidad por la función pública, no es un fin u objetivo de la auditoría, sino el resultado de la misma, sin perjuicio de las excepciones previstas en las presentes normas.

#### 8.3 Objetivo

El objetivo de la auditoría especial, es emitir una opinión independiente sobre el cumplimiento del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales y, si corresponde, establecer indicios de responsabilidad por la función pública.

#### 8.4 Objeto

El objeto de la auditoría especial, constituye la documentación a examinar, es decir un estado financiero (por ejemplo Estado de Ejecución Presupuestaria de Recursos), comprobantes de contabilidad, carpeta de procesos de contratación de bienes y servicios, etc.

#### 8.5 Etapas

Como toda auditoría, comprende las tres etapas que son: Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados.

### **8.5.1 Planificación**

La auditoría de proyectos de inversión pública, se debe planificar de tal forma que los objetivos sean alcanzados eficientemente.

En la planificación de la auditoría deben definirse claramente el objetivo, el objeto, la metodología y el alcance del examen, debe contar con el apoyo legal y la asistencia especializada necesaria y suficiente, a requerimiento; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se puede requerir el apoyo necesario.

Debe obtenerse una comprensión de las operaciones, actividades, unidades organizacionales y programas con el fin de establecer la trazabilidad de las operaciones relacionadas con el objeto y objetivo del examen. Se entiende por trazabilidad, la reconstrucción de la historia de las operaciones y/o actividades sujetas a revisión, identificando a los actores, sus actuaciones y sus obligaciones.

Debe obtenerse una comprensión del ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales existentes, relativas al objeto del trabajo. Se deben evaluar los controles así como las deficiencias de los mismos, relacionados con las operaciones y/o actividades inherentes al objeto de la auditoría, con el propósito de identificar los problemas o factores de riesgo existentes, y sus posibles efectos, aspectos sobre los cuales se enfocará la auditoría, en función a sus objetivos.

Se debe determinar el riesgo de auditoría considerando sus componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. A efectos de determinar el alcance de los procedimientos de auditoría, debe diseñarse una metodología, con el propósito de obtener y evaluar evidencia competente, suficiente y necesaria para alcanzar eficientemente el objetivo de la auditoría.

Deben elaborarse programas de trabajo que definan la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a ser aplicados. Como resultado del proceso de planificación de la auditoría, se debe elaborar el Memorándum de Planificación de Auditoría, debidamente respaldado, que debe contener todos los aspectos detallados en la presente Norma y aquellos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el objeto y el alcance.

### **8.5.2 Ejecución**

En esta segunda etapa de la auditoría especial, se aplica las técnicas y procedimientos de auditoría, contenidas en el Programa de Trabajo para obtener evidencia suficiente y competente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor.

### **8.5.3 Comunicación de Resultados**

El informe de auditoría de especial, debe ser escrito y presenta el siguiente contenido:

- a) Antecedentes, el objetivo, los objetivos específicos, el objeto, alcance y la metodología empleada en la auditoría.
- b) Exponer los resultados de la auditoría considerando cada uno de los objetivos y alcance previstos en el Memorándum de Planificación de Auditoría, así como los hallazgos

significativos, conclusiones y recomendaciones del auditor gubernamental, según el tipo de informe a emitir.

- c) Si corresponde, se debe hacer referencia a los indicios de responsabilidad expuestos en el informe legal y las condiciones para la presentación de descargos.
- d) Hacer referencia a informes legales o técnicos que sustenten el informe de auditoría especial; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se hará referencia a los informes de apoyo requeridos, cuando corresponda.
- e) Los informes con indicios de responsabilidad deben hacer referencia, si corresponde, a informes separados que contengan hallazgos sobre aspectos relevantes del control interno.

#### **8.5.4 Procedimiento de aclaración**

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

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

- a) La referencia al informe preliminar y, si corresponde, a los informes ampliatorios.
- b) Detalle de la documentación respaldatoria de los descargos.
- c) El análisis y evaluación de la integridad de los argumentos y documentos de descargo presentados.
- d) Conclusiones respecto a cada hallazgo reportado en el informe preliminar y/o ampliatorio evaluado.
- e) Conclusión general relacionada al objetivo de la auditoría.
- f) Las recomendaciones finales del auditor.
- g) El informe legal y si corresponde el informe técnico; salvo que la auditoría especial sea realizada por el área legal o técnica de la Contraloría General del Estado, casos en los cuales se adjuntarán los informes de apoyo requeridos.

#### **8.5.5 Retiro de la auditoría**

Si durante la auditoría se identifican: actos o hechos que presenten indicios de responsabilidad administrativa, civil o penal; u otros, éstos podrán constituirse en causal excepcional para el retiro de la auditoría.

El informe circunstanciado deberá contener, un relato completo de los hechos, especificando entre otros:

- a) La documentación e información relacionada con los hechos.
- b) Descripción de las acciones u omisiones (conductas) contrarias al ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, y obligaciones contractuales, cuando corresponda.
- c) Nombres y apellidos completos, cargo y número del documento de identidad de cada uno de los presuntos involucrados, especificando sus acciones y/u omisiones.
- d) En los casos que proceda, el importe del daño económico.

## TEMA 9

### AUDITORIA PROYECTOS DE INVERSION PÚBLICA

#### 9.1 Introducción

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implantando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

#### 9.2 Definición

La auditoría de proyectos de inversión pública es la acumulación y examen objetivo y sistemático de la evidencia con el propósito de expresar una opinión Independiente sobre el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión Pública y/o de la entidad gestora del mismo.

#### 9.3 Objetivo

El objetivo de la auditoría de proyectos de inversión pública, es emitir una opinión independiente sobre el desempeño de todo o parte de un proyecto de inversión pública y/o de la entidad gestora del mismo.

#### 9.4 Objeto

El objeto de la auditoría de proyectos de inversión pública constituye todo o parte la documentación del proyecto a examinar.

#### 9.5 Etapas

Como toda auditoría, comprende las tres etapas que son: Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados.

##### 9.5.1 Planificación

La auditoría de proyectos de inversión pública, se debe planificar de tal forma que los objetivos deben ser alcanzados eficientemente. Asimismo, debe permitir un adecuado desarrollo de las etapas subsecuentes del examen; tomando conocimiento del sujeto y objeto

de auditoría, identificando y comprendiendo los procesos y actividades relacionadas con el objeto de auditoría.

### **9.5.2 Ejecución**

En esta segunda etapa de la auditoría de proyectos de inversión pública, se aplica las técnicas y procedimientos de auditoría, contenidas en el Programa de Trabajo para obtener evidencia suficiente y competente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor.

### **9.5.3 Comunicación de Resultados**

El informe de auditoría de proyectos de inversión pública, debe ser escrito y presenta el siguiente contenido:

- a) Los objetivos, objeto y alcance de la auditoría de proyectos de inversión pública.
- b) La metodología, criterios y técnicas de evaluación utilizadas, especificando si fuera el caso, las normas técnicas asociadas.
- c) Los hallazgos, conclusiones y recomendaciones.
- d) Cuando existan limitaciones al alcance de la auditoría, estas serán expuestas en el informe de manera expresa.
- e) Hacer referencia, si corresponde, a informes de auditoría especial con indicios de responsabilidad por la función pública.

El informe de auditoría debe ser completo, conciso, verás, imparcial y convincente.

## TEMA 10

### AUDITORIA DE TECNOLOGIAS DE LA INFORMACION Y LA COMUNICACION

#### 10.1 Introducción

Los servidores públicos y otros a los que se les ha confiado la administración de los recursos públicos, deben:

- a) Emplear estos recursos con eficacia, eficiencia, economía y efectividad.
- b) Cumplir con el ordenamiento jurídico administrativo y otras normas legales aplicables, implantando sistemas adecuados para promover y lograr su cumplimiento.
- c) Establecer y mantener controles efectivos para garantizar la consecución de las metas y objetivos correspondientes, promover la eficiencia de sus operaciones, salvaguardar los recursos contra irregularidades, fraudes y errores, y emitir información operativa y financiera útil, oportuna y confiable.

Los informes de auditoría gubernamental son importantes elementos de control y responsabilidad pública y otorgan credibilidad a la información generada por los sistemas correspondientes de las entidades públicas, ya que reflejan objetivamente el resultado de las evidencias acumuladas y evaluadas durante la auditoría.

#### 10.2 Definición

La auditoría de tecnologías de información y la comunicación, es el examen objetivo, crítico, metodológico y selectivo de evidencia relacionada con políticas, prácticas, procesos y procedimientos en materia de tecnologías de la información y la comunicación, para expresar una opinión independiente respecto:

- a) A la confidencialidad, integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información.
- b) Al uso eficaz de los recursos tecnológicos.
- c) A la eficacia del control interno asociado a los procesos de las Tecnologías de la Información y la Comunicación.

Los incisos señalados, podrán ser considerados en forma individual o en conjunto. La auditoría de tecnologías de la información y la comunicación está definida principalmente por sus objetivos y puede ser orientada hacia uno o varios de los siguientes enfoques:

- a) Enfoque a las seguridades: Consiste en evaluar los controles de seguridad implementados en los sistemas de información con la finalidad de mantener la confidencialidad, integridad y disponibilidad de la información.
- b) Enfoque a la información: Consiste en evaluar la estructura, integridad y confiabilidad de la información gestionada por el sistema de información.
- c) Enfoque a la infraestructura tecnológica: Consiste en evaluar la correspondencia de los recursos tecnológicos en relación a los objetivos previstos.
- d) Enfoque al software de aplicación: Consiste en evaluar la eficacia de los procesos y controles inmersos en el software de aplicación, que el diseño conceptual de éste cumpla con el ordenamiento jurídico administrativo vigente.

- e) Enfoque a las comunicaciones y redes: Consiste en evaluar la confiabilidad y desempeño del sistema de comunicación para mantener la disponibilidad de la información.

### **10.3 Objetivo**

El objetivo de la auditoría de tecnologías de la información y la comunicación, es emitir una opinión independiente respecto a:

- a) A la confidencialidad, integridad, disponibilidad y confiabilidad de la información.
- b) Al uso eficaz de los recursos tecnológicos.
- c) A la eficacia del control interno asociado a los procesos de las Tecnologías de la Información y la Comunicación.

Lo señalado podrán ser considerados en forma individual o en conjunto, con los enfoques antes descrito.

### **10.4 Objeto**

El objeto de la auditoría de tecnología de la información y la comunicación, constituye toda la documentación, sistema de información, software de aplicación, sistema de comunicación y otros a examinar.

### **10.5 Etapas**

Como toda auditoría, comprende las tres siguientes etapas: Planificación, Ejecución y Comunicación de Resultados.

#### **10.5.1 Planificación**

La auditoría de tecnologías de la información y comunicación, se debe planificar en forma metodológica, para alcanzar eficientemente los objetivos de la misma.

El auditor gubernamental debe comprender del objeto de auditoría: el diseño conceptual, políticas de gestión, formas de registro, niveles de seguridad y uso de las comunicaciones para la gestión de la información y el ordenamiento jurídico administrativo relacionado con el objeto de auditoría. Como resultado del proceso de planificación de la auditoría de tecnologías de la información y la comunicación, se debe elaborar el Memorandum de Planificación de Auditoría, el cual debe contener todos los aspectos detallados en la presente norma y aquéllos que se consideren necesarios incluir, y que tengan relación con los objetivos del examen, el alcance y la metodología.

#### **10.5.2 Ejecución**

En esta segunda etapa de la auditoría de tecnologías de la información y comunicación, se aplica las técnicas y procedimientos de auditoría, contenidas en el Programa de Trabajo para obtener evidencia suficiente y competente como base razonable para sustentar los hallazgos y conclusiones del auditor.

### **10.5.3 Comunicación de Resultados**

El informe de auditoría de tecnología de la información y comunicación, debe ser oportuno, objetivo, claro, convincente, conciso y será el medio para comunicar los resultados obtenidos durante la misma.

Cuyo contenido deberá hacer referencia a:

- a)** Los antecedentes, acciones o circunstancias que dieron origen a la auditoría.
- b)** Los objetivos, que identificarán los propósitos específicos que se cubrirán durante la misma.
- c)** El objeto, identifica aquello que ha sido examinado.
- d)** El alcance, se referirá el periodo examinado; así como a la cobertura del trabajo realizado.
- e)** La metodología, explicará las técnicas y procedimientos de auditoría que fueron empleados para obtener y analizar la evidencia; asimismo, se mencionarán los criterios y normas aplicadas durante el desarrollo del examen
- f)** En el resultado del examen se expondrá los hallazgos significativos que tengan relación con los objetivos de auditoría.
- g)** Las conclusiones, que son inferencias lógicas sobre el objetivo de auditoría basada en los hallazgos, deben ser expresadas explícitamente de manera convincente y persuasiva, evitando el riesgo de interpretaciones erróneas por parte de los usuarios

## TEMA 11

### INFORME CIRCUNSTANCIADO

#### 11.1 Generalidades

La Contraloría General del Estado aprueba el procedimiento para la elaboración del Informe Circunstanciado, mediante Resolución CGE/102/2013 de fecha 24 de septiembre de 2013. Corresponderá la emisión del citado informe cuando el auditor gubernamental durante la ejecución de la auditoría o al momento de realizar el relevamiento de información o en cualquier otra instancia, toma conocimiento de un hecho que de acuerdo a su valoración puede configurar uno o varios tipos penales.

#### 11.2 Contenido del Informe Circunstanciado

El Informe Circunstanciado contendrá una descripción y relación detallada de los hechos examinados e identificados, y los siguientes aspectos claramente diferenciados:

##### a) Antecedentes

En este acápite se expondrán las circunstancias que motivan la emisión del referido informe, señalando si el mismo viene de una auditoría o de un relevamiento de información o de otra causa.

##### b) Relación de hechos

Se expondrá de forma ordenada las actuaciones sujetas a análisis.

##### c) Descripción de la normativa vigente

Se deberá señalar cuál es la normativa legal aplicable en el análisis de las actuaciones analizadas.

##### d) Irregularidades detectadas

Se deberá identificar claramente que la conducta de los presuntos autores y/o participantes se adecue a uno o varios tipos penales, para la determinación de una calificación jurídica provisional.

##### e) Daño económico

Cuando corresponda se identificará el daño económico que se hubiera provocado a la entidad, sea de forma exacta o aproximada, o simplemente la afirmación de que se produjo un daño económico, indicando que existe una imposibilidad material de realizar la cuantificación aproximada.

##### f) Autores o participantes

Se detallará cada una de las personas que realizaron las actuaciones tanto de personas particulares, personeros legales, servidores públicos o es servidores públicos, debiendo es este

último caso en lo posible identificar los cargos, funciones, deberes y/o atribuciones que les correspondía desempeñar.

#### **g) Conclusiones y recomendaciones**

En virtud a lo analizado se emitirá una conclusión y se recomendará la remisión de antecedentes a la Unidad Legal para la elaboración del Informe de Opinión Legal, y posterior presentación del memorial de denuncia y/o querrela, según corresponda.

Sin embargo cuando el Informe Circunstanciado se origine en esa unidad se prescindirá de la emisión del Informe Legal; debiendo contener el análisis legal respectivo, conforme se detalla en el presente procedimiento.

#### **11.3 Documento de Prueba**

Los documentos de prueba constituirán un legajo con fotocopias legalizadas debidamente foliadas que primordialmente deberán respaldar cada una de las irregularidades detectadas por servidores públicos que emitirán los Informes Circunstanciados y de Informe de Opinión Legal, este último únicamente cuando corresponda.

Concluido el Informe Circunstanciado y conformado el legajo de documento de prueba se emitirán los antecedentes a la Unidad Legal para su respectivo análisis. No obstante, cuando el este informe se origine en ésta unidad se prescindirá de dicha remisión.

## **BIBLIOGRAFIA**

Constitución Política del Estado, aprobado a través del Referéndum de fecha 25 de enero de 2009.

Ley N° 1178 de Administración y Control Gubernamental, de fecha 20 de julio de 1990.

Decreto Supremo N° 23215 de fecha 22 de julio de 1992 que Reglamenta para el ejercicio de las atribuciones de la contraloría General del Estado.

Decreto Supremo N° 23318-A de fecha 3 de noviembre de 1992, que Reglamenta la Responsabilidad por la Función Pública.

Normas Generales de Auditoría Gubernamental, aprobadas por la Contraloría General del Estado mediante Resolución N° CGE/094/2012 del 27 de agosto de 2012, con vigencia a partir del 1 de noviembre de 2012.

La auditoría operativa en la práctica de Jordi Mas / Carles Ramio  
Edición original publicada por Marcombo SA Barcelona España.

Auditoría Administrativa de Enrique Benjamín Franklin